

## RELAZIONE ILLUSTRATIVA

Il presente regolamento si inserisce nel processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche introdotto dalla nuova legge di contabilità e finanza pubblica, che ha delegato il Governo ad adottare regole contabili uniformi in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica, in raccordo con la normativa europea ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi. In attuazione della delega contenuta nell'articolo 2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, al fine di conseguire i suddetti obiettivi di armonizzazione, è stato adottato, con riferimento alle amministrazioni pubbliche diverse da quelle statali, ai sensi del medesimo articolo 2 della legge n. 196 del 2009, con esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti ed organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, il decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, rubricato "*Disposizioni di attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili*", che detta le regole generali di contabilità e di bilancio prevedendo, tra l'altro, l'individuazione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato, la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, l'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, nonché la definizione di un sistema di indicatori di risultato misurabili e semplici, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni.

In tale processo, l'articolo 4, comma 3, demanda ad uno o più regolamenti, da emanarsi su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, la disciplina di particolari aspetti di seguito brevemente richiamati.

In particolare, ai sensi dell'articolo 4, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, è stato emanato il decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 2013, n. 132 recante il regolamento concernente le modalità di adozione del piano dei conti integrato delle amministrazioni pubbliche.

Il presente provvedimento dà attuazione all'articolo 4, comma 3, lettera b), dello stesso decreto legislativo n. 91 del 2011, che prevede la revisione delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97 (*Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla L. 20 marzo 1975, n. 70*), da adottarsi tenendo conto del sistema di classificazione delle spese e delle entrate di cui al Titolo III del medesimo decreto legislativo.

La suddetta disposizione, come modificata dall'articolo 5, comma 7-bis, del decreto legge n. 16 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 44 del 2012, prevede, altresì, che nell'ambito della revisione del D.P.R. n. 97 del 2003 si assuma il medesimo ambito di applicazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 91 del 2011, che, a sua volta, rimanda alla definizione di "amministrazioni pubbliche" dettata, ai fini della applicazione delle disposizioni in materia di finanza pubblica, dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (vale a dire, a decorrere dall'anno 2012, gli enti ed i soggetti indicati a fini statistici dall'ISTAT nell'apposito elenco oggetto del comunicato del medesimo Istituto in data 30 settembre 2011, pubblicato in pari data nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 228, e successivi aggiornamenti effettuati sulla base delle definizioni di cui agli specifici regolamenti dell'Unione europea, le Autorità indipendenti e, comunque, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni), con esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti ed organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale.

Con un regolamento in corso di elaborazione si darà attuazione a quanto previsto dall'articolo 4, comma 3, lettera c), dello stesso decreto legislativo n. 91 del 2011, circa i principi contabili



riguardanti comuni criteri di contabilizzazione, ossia i principi contabili c.d. “applicati” in quanto quelli generali sono già definiti nell’allegato 1 dello stesso decreto legislativo.

Il termine di scadenza per l’adozione del presente regolamento, originariamente fissato in 180 giorni dall’entrata in vigore del decreto legislativo n. 91 del 2011 e successivamente differito al 31 dicembre 2012 dal decreto legge n. 216 del 2011, è stato prorogato al 30 giugno 2013 per effetto dell’articolo 1, comma 388, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità 2013), poi al 31 dicembre 2013 con D.P.C.M. del 26 giugno 2013 e, da ultimo, procrastinato al 31 dicembre 2014 dall’articolo 9, comma 7, decreto legge 30 dicembre 2013, n. 150, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2014, n. 15. Tale termine, comunque, non è da considerarsi perentorio e, quindi, ostativo all’adozione del presente regolamento. Infatti, secondo la consolidata giurisprudenza amministrativa (Consiglio di Stato), i termini indicati dalla legge per l’esercizio della potestà regolamentare da parte del Governo non hanno natura perentoria, ma solo ordinatoria, in quanto la potestà regolamentare è immanente nelle attribuzioni dell’amministrazione e che, se il legislatore ha ritenuto demandare alla normazione secondaria la disciplina, non è concepibile che la stessa resti lacunosa, con conseguente inapplicabilità della legge stessa solo perché l’autorità regolamentare non ha rispettato il termine.

Il regolamento è suddiviso in otto titoli dedicati, rispettivamente, alle disposizioni generali (Titolo I), al bilancio di previsione, alla gestione economico-finanziaria ed alla rendicontazione (Titolo II), alla gestione patrimoniale (Titolo III), alle spese delegate, alla resa dei conti ed uffici decentrati (Titolo IV), al sistema di scritture (Titolo V), ai sistemi di controllo (Titolo VI), alle disposizioni particolari (Titolo VII) ed alle disposizioni diverse e finali (Titolo VIII) e consta di 90 articoli e di 16 allegati.

Nell’ambito del titolo I dedicato alle disposizioni generali, cioè alle definizioni, ai principi informativi ed al processo di pianificazione e programmazione, **l’articolo 1, comma 1**, contiene la definizione degli istituti disciplinati e dei termini più ricorrenti all’interno del regolamento, al fine di consentire, nell’ottica di semplificazione dei testi normativi, una migliore lettura e comprensione del testo.

La lettera a) attiene proprio alla definizione delle “amministrazioni pubbliche” a cui si rivolge detto regolamento. In tale definizione sono presenti due nozioni:

- una prima nozione fa rinvio all’articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 91 del 2011 che, come sopra detto, rinvia a sua volta all’articolo 1, comma 2, della legge 196 del 2009;
- una seconda nozione, riportata per esclusione, attinente alle “amministrazioni centrali dello Stato.

Tale disposizione rende alquanto complessa l’esatta individuazione delle amministrazioni pubbliche soggette a detto regolamento in quanto già l’ambito di applicazione del decreto legislativo n. 91 del 2011 è definito “per esclusione”.

In sintesi, per individuare l’ambito di applicazione del presente regolamento è necessario prendere in considerazione le unità istituzionali incluse nel c.d. “elenco ISTAT” a cui vanno aggiunte le amministrazioni pubbliche che sono soggette, comunque, al decreto legislativo n.165 del 2001. Da tale insieme di entità giuridiche vanno poi escluse:

- le regioni, gli enti locali, i loro enti ed organismi strumentali e gli enti del Servizio sanitario nazionale in quanto disciplinati dal decreto legislativo n. 118 del 2011 e successive modifiche ed integrazioni;
- le amministrazioni centrali dello Stato, ossia gli Organi costituzionali e di rilievo costituzionale nonché la Presidenza del Consiglio dei Ministri e i Ministeri, in quanto soggetti alla delega contenuta nell’articolo 40 della legge 196 del 2009.

Definito l’ambito di applicazione è necessario, tuttavia, effettuare ulteriori precisazioni contenute nell’articolo 2, alla cui illustrazione si fa rinvio.



Ulteriore definizione concerne le missioni, che rappresentano la finalità della spesa, la cui definizione avviene nel rispetto delle linee guida generali indicate nel decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 12 dicembre 2012, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 19 dicembre 2012, n. 295, ed in conformità alle indicazioni definite con la circolare del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato del 13 maggio 2013, n. 23, che, integrando le disposizioni contenute nel citato D.P.C.M., fornisce specifiche istruzioni in relazione ai criteri ed alle modalità da adottare per procedere alla classificazione della spesa, anche mediante l'individuazione di alcune missioni comuni a tutte le amministrazioni pubbliche, definite in coerenza con il testo del presente regolamento.

**L'articolo 2** individua l'ambito di applicazione del regolamento, che coincide con la definizione di amministrazioni pubbliche, già illustrata nel commento dell'articolo 1, comma 1, lettera a), del presente regolamento, che adottano la contabilità finanziaria affiancata a fini conoscitivi dalla contabilità economico-patrimoniale. Le Università, come precisato dall'ultimo periodo del comma 1, adottano il sistema di contabilità disciplinato dal decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18, e sono comunque tenute a conformare, nel rispetto dei propri ordinamenti, le regole di amministrazione e gestione ai principi del presente regolamento. Con il comma 2 viene stabilito che il regolamento di contabilità delle pubbliche amministrazioni è trasmesso per il previsto esame all'Amministrazione vigilante ed al Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato. Il comma 3 precisa, inoltre, che le amministrazioni pubbliche che adottano la contabilità civilistica sono tenute a conformare, nel rispetto dei propri ordinamenti, le regole di amministrazione e gestione ai principi del presente regolamento. Sul punto si precisa che le disposizioni contenute negli articoli 13, 16 e 17 del decreto legislativo n. 91 del 2011, sono state attuate con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze adottato il 27 marzo 2013. Infine, il comma 4, stabilisce che, per le amministrazioni pubbliche non direttamente destinatarie, il regolamento costituisce un insieme di principi, cui dette amministrazioni, nell'ambito della propria autonomia regolamentare, possono far riferimento ai fini dell'adozione dei regolamenti di amministrazione e contabilità. A mero titolo esemplificativo, rientrano fra queste amministrazioni pubbliche le unità locali di cui all'articolo 1, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 91 del 2011.

**L'articolo 3**, fermo restando il principio di separazione tra direzione politica e controllo, da un lato, ed attuazione della programmazione e gestione delle risorse, dall'altro, disciplina le attribuzioni dell'organo di vertice (comma 1), l'assetto organizzativo dell'amministrazione pubblica, che si compone di centri di responsabilità, determinati con riferimento ad aree omogenee di attività, anche di carattere strumentale, inerenti alle competenze istituzionali (comma 2) ed, infine, dispone che il titolare del centro di responsabilità è responsabile della gestione e dei risultati derivanti dall'impiego delle risorse umane, finanziarie e strumentali assegnategli (comma 3).

**L'articolo 4** prevede che le amministrazioni pubbliche sono tenute a conformare la propria gestione ai principi contabili generali di cui all'allegato 1 del decreto legislativo 91 del 2011, che esplicita in 24 punti il contenuto dei principi contabili generali di veridicità, correttezza, neutralità o imparzialità, attendibilità, significatività e rilevanza, chiarezza o comprensibilità, trasparenza, pubblicità, coerenza, congruità, annualità, continuità, prudenza, costanza, unità, universalità, integrità, comparabilità, flessibilità, verificabilità, prevalenza della sostanza sulla forma, competenza finanziaria, competenza economica, equilibrio di bilancio.

**L'articolo 5** detta i principi informativi per la gestione e la formazione del bilancio di previsione delle amministrazioni pubbliche disponendo che l'esercizio ha la durata di un anno, inizia il 1° gennaio e termina il successivo 31 dicembre. La gestione si svolge in base al bilancio di previsione, deliberato dall'organo di vertice entro i termini di cui all'articolo 24 del decreto legislativo 91 del



2011e che tale gestione è unica, salvo che speciali norme di legge o disposizioni statutarie prevedano la compilazione di separati bilanci per singole gestioni amministrative dalla stessa amministrazione pubblica. Sulla base del criterio dell'integrità, tutte le entrate devono essere iscritte in bilancio al lordo delle spese di riscossione e di altre eventuali spese ad esse connesse. Parimenti tutte le spese devono essere iscritte in bilancio integralmente, senza alcuna riduzione delle correlative entrate. Il bilancio di previsione è formulato in termini di competenza e di cassa ed è articolato secondo quanto disposto dall'articolo 13 del presente regolamento. I programmi sono determinati dall'organo di vertice in modo da assicurare la rispondenza con gli obiettivi assegnati annualmente ai responsabili della gestione economica, finanziaria e patrimoniale. Il bilancio di previsione dell'esercizio di competenza deve consentire la comparabilità degli stanziamenti proposti con quelli dell'esercizio precedente definiti al momento della redazione del documento previsionale. Sono considerate incassate le somme versate al tesoriere o al cassiere e pagate le somme erogate dal tesoriere o dal cassiere. Nel bilancio di previsione è iscritta come posta a sé stante, rispettivamente dell'entrata e della spesa, l'avanzo o il disavanzo di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce; è iscritto, altresì, tra le entrate del bilancio di cassa, ugualmente come posta autonoma, l'ammontare presunto del fondo di cassa all'inizio dell'esercizio cui il bilancio si riferisce. Gli stanziamenti in entrata sono iscritti in bilancio, in relazione ai titoli, alle tipologie ed alle categorie, previo accertamento della loro attendibilità e congruità, mentre quelli relativi alle spese sono iscritti in relazione alle missioni ed ai programmi dell'amministrazione pubblica, nel rispetto dei vincoli fissati dai documenti previsti dal bilancio di previsione di cui all'articolo 21 della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Rimane preclusa ogni quantificazione basata sul mero calcolo della spesa storica incrementale. Il bilancio di previsione deve risultare in equilibrio, inteso quale raggiungimento degli equilibri complessivi delle varie parti che lo compongono. In modo particolare per le amministrazioni in contabilità finanziaria, occorre che sia assicurato l'equilibrio di cui all'articolo 13, comma 1, della legge 24 dicembre 2012, n. 243. Nelle relazioni poste a corredo dello stesso bilancio devono essere evidenziati i saldi differenziali tra le entrate e le spese correnti e quelle in conto capitale, illustrando le cause di eventuali scostamenti negativi e le misure idonee a ripristinare l'equilibrio di bilancio, in particolare della gestione di parte corrente. Sono vietate gestioni di fondi al di fuori del bilancio. Quelle svolte per conto dello Stato e di altri organismi pubblici o privati ed autorizzate, devono essere ricondotte al bilancio e ne deve essere data completa informativa in apposito allegato al bilancio medesimo. Le pubbliche amministrazioni per le quali alla quantificazione del contributo dello Stato si provvede annualmente con le modalità di cui alla legge n. 196 del 2009, iscrivono nel bilancio preventivo, nelle more dell'approvazione della legge annuale di stabilità, quale entrata a titolo di contribuzione statale, ove non diversamente comunicato dall'amministrazione vigilante, lo stesso importo accertato per l'esercizio in corso. Le pubbliche amministrazioni i cui organi periferici siano dotati di autonomia amministrativa, gestionale e contabile per cui gestiscono bilanci separati, nonché quelli a carattere associativo o federativo, sono tenuti alla redazione del bilancio di previsione consolidato, strutturato per missioni, programmi e per macroaggregati per le riassunzioni delle previsioni delle varie gestioni, nel quale viene evitata ogni duplicazione dovuta a trasferimenti interni o somministrazioni di fondi intervenuti tra le diverse gestioni od unità in cui la pubblica amministrazione si articola.

**L'articolo 6** disciplina il processo di pianificazione, programmazione e budget, disponendo, al comma 1, che, sulla base delle linee strategiche triennali e delle politiche contenute nel documento unico di programmazione (DUP), i preposti ai centri di responsabilità avviano il processo di programmazione per la realizzazione dei programmi ad essi attribuiti, in conformità con i regolamenti di organizzazione e contabilità di ogni amministrazione. Al comma 2, stabilisce che ogni centro di responsabilità descrive in un apposito documento le previsioni quali-quantitative delle proprie attività che identificano i programmi che essi intendono realizzare nel corso dell'anno o del triennio. Le proposte provenienti dai centri di responsabilità riportano, altresì, gli indicatori ed



i risultati attesi di bilancio da inserire nel Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio. Il comma 3 dispone che il direttore generale provvede a rendere coerenti le linee strategiche e di indirizzo degli organi di governo con le risorse economiche e finanziarie disponibili per il loro raggiungimento. A tal fine, con il bilancio di previsione, il direttore generale può proporre all'organo di vertice la rimodulazione delle stesse risorse tra programmi diversi nell'ambito di ciascuna missione e tra programmi di diverse missioni. La fattibilità della rimodulazione deve essere documentata nella nota illustrativa. Le proposte sono formulate sulla base della legislazione vigente. Il comma 4 prevede che i documenti elementari che descrivono le valutazioni finanziarie ed economiche delle scelte gestionali che i responsabili amministrativi hanno definito nel loro processo di programmazione danno origine al budget del centro di responsabilità di cui al successivo articolo 16 e ai budget dei centri di costo. Il documento sintetico di questi budget dei centri di responsabilità costituisce un documento interno per la gestione dei programmi identificati nel bilancio di previsione autorizzatorio. Inoltre, la suddetta disposizione stabilisce che il processo di pianificazione, programmazione e budget è rappresentato dal documento unico di programmazione, dal bilancio pluriennale, dal bilancio di previsione, dalla tabella dimostrativa del presunto risultato di amministrazione, dal budget complessivo dei budget dei centri di responsabilità e dal piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio.

**L'articolo 7** disciplina il documento unico di programmazione (DUP), che ha sostituito la relazione programmatica.

Il DUP, redatto entro il 15 ottobre di ciascun anno dall'organo di vertice, descrive le linee strategiche dell'ente da intraprendere o sviluppare in un arco temporale definito, normalmente coincidente con la durata del mandato (la disposizione prevede, inoltre, che le strategie devono essere opportunamente coordinate con le direttive e le scelte pluriennali e di programmazione del Paese).

Il comma 2 stabilisce che il documento unico di programmazione espone il quadro economico generale, indica gli indirizzi di governo e dimostra le coerenze e le compatibilità tra le richieste e le aspettative degli utilizzatori e le specifiche finalità dell'amministrazione pubblica.

Ai sensi del comma 3, il documento unico di programmazione ha carattere generale e descrive le linee politiche e sociali a cui debbono uniformarsi le decisioni operative degli organi amministrativi. In questo documento gli organi di vertice dell'amministrazione pubblica descrivono sia le finalità istituzionali che quelle innovative, coerentemente alle missioni e programmi predeterminati, precisando le risorse umane, strumentali e finanziarie necessarie per realizzarle, a legislazione vigente. In esso, inoltre, gli organi di vertice motivano le eventuali variazioni intervenute rispetto al documento unico di programmazione del precedente anno.

Il comma 4 prevede che, per la parte delle entrate, il documento unico di programmazione comprende una puntuale descrizione delle fonti di finanziamento necessarie per la realizzazione delle strategie e ne evidenzia l'attendibilità ed i vincoli di acquisizione. Per la parte delle spese, invece, il DUP indica le principali voci di impegni che debbono essere previste nel periodo preso a base della programmazione. Il documento unico di programmazione include, in apposita sezione, il piano pluriennale, normalmente coincidente con la durata del mandato, che descrive in modo quantitativo le scelte strategiche che l'amministrazione pubblica intende realizzare (comma 5). Le valutazioni finanziarie di competenza trovano riscontro nel bilancio di previsione pluriennale e, relativamente all'anno di competenza, coincidono con il preventivo finanziario del bilancio di previsione annuale (comma 6). Infine, viene stabilito che la realizzazione di lavori pubblici si svolge sulla base di un programma triennale e di aggiornamenti annuali, che costituiscono una apposita sezione del DUP, predisposti dalle amministrazioni pubbliche interessate con l'elenco dei lavori da realizzare nell'anno stesso, nel rispetto delle disposizioni contenute nell'articolo 21 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50.



**L'articolo 8**, che si colloca nell'ambito dell'attività programmatica delle amministrazioni pubbliche, disciplina il bilancio pluriennale, il quale, redatto in termini di competenza e cassa, copre un periodo di tre anni in relazione alle strategie ed al piano pluriennale approvati dagli organi di vertice. Esso descrive, in termini finanziari, le linee strategiche dell'amministrazione pubblica coerentemente evidenziate nel DUP e non ha valore autorizzatorio. Il comma 2 dispone che il bilancio pluriennale presenta un'articolazione delle poste coincidente con quella del preventivo finanziario decisionale, mentre il comma 3 stabilisce che il bilancio pluriennale è annualmente aggiornato in occasione della presentazione del bilancio di previsione e non forma oggetto di approvazione. Le eventuali variazioni apportate al bilancio pluriennale dai bilanci di previsione successivi debbono essere motivate in sede di approvazione annuale del bilancio di previsione. Al comma 4 viene previsto che al bilancio pluriennale è allegato un piano finanziario dei pagamenti, in relazione a ciascun impegno assunto su tutti i capitoli di bilancio, che prevede la graduazione dei pagamenti negli anni del bilancio pluriennale in relazione alla loro effettiva scadenza e con puntuale riferimento agli atti presupposti dei medesimi. Il successivo comma 5 prevede che il piano finanziario dei pagamenti tiene conto della fase temporale di assunzione e di scadenza delle obbligazioni al fine di graduare nel tempo i pagamenti da programmare e da disporre nel limite delle autorizzazioni di cassa del bilancio pluriennale. Lo stesso, ai sensi del comma 6, è aggiornato in relazione agli eventi della gestione. Il comma 7 stabilisce che al bilancio pluriennale è allegato un preventivo economico triennale articolato per missioni e programmi per le componenti economiche negative di cui all'allegato 3.

**L'articolo 9** dispone che, ai fini del consolidamento dei conti pubblici, le amministrazioni pubbliche oggetto del regolamento si conformano alle disposizioni contenute nel Titolo IV della legge n. 196 del 2009 e successive modificazioni.

**L'articolo 10** dispone che, per consentire la rilevazione delle entrate e delle spese contestualmente in contabilità finanziaria e dei proventi/ricavi ed oneri/costi in contabilità economico-patrimoniale, le amministrazioni pubbliche adottano un piano integrato dei conti redatto sulla base di comuni criteri di contabilizzazione che rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili previsti dal presente decreto. Il suddetto piano dei conti, ai sensi del comma 2, a cui le classificazioni e i documenti contabili sono automaticamente adeguati, è quello di cui all'allegato 1 del decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 2013, n. 132. Al fine di consentire la tracciabilità delle operazioni contabili nonché di garantire la corretta movimentazione dei conti del piano finanziario, economico e patrimoniale relativi al comune piano dei conti integrato, il comma 3 prevede che ogni atto gestionale posto in essere dal funzionario responsabile è corredato da una codifica univoca e completa che identifichi la transazione nelle varie fasi dell'entrata e della spesa in conformità a quanto disposto dall'articolo 8 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, e dal decreto non regolamentare di cui al comma 7 dello stesso articolo. Ai sensi del comma 4, poi, il livello minimo di articolazione del piano dei conti, ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli, ove previsti, è costituito, in fase di previsione, almeno dal quarto livello. Ai fini della gestione è necessario fare riferimento a tutti i livelli del piano dei conti, ed ai relativi aggiornamenti come previsto dall'articolo 5 del predetto DPR n. 132 del 2013. A seguito degli aggiornamenti del piano dei conti, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale e sul sito internet del Ministero, sono aggiornati gli schemi di bilancio allegati al presente decreto.

Con **l'articolo 11** ha inizio il Capo I (I documenti previsionali) del Titolo II. Detto articolo, nel disciplinare l'iter di predisposizione del bilancio di previsione, prevede al comma 1 che esso è predisposto dal direttore generale, è deliberato dal competente organo di vertice entro i termini di cui all'articolo 24, comma 1, lettera a), e comma 3 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91. Al comma 2 si dispone che i titolari dei centri di responsabilità comunichino al direttore generale ed al



servizio ragioneria, entro il 31 luglio, tutti gli elementi relativi agli obiettivi da conseguire: per le spese; i fabbisogni finanziari per la realizzazione dei programmi loro attribuiti; per le entrate il presunto ammontare articolato per le fonti di provenienza di cui sono responsabili. Il comma 3 stabilisce che le suddette comunicazioni dei titolari dei centri di responsabilità sono redatte anche in termini di contabilità analitica. Il comma 4 indica la composizione del bilancio di previsione (preventivo finanziario; quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria; preventivo economico, mentre il comma 5 enuclea gli allegati allo stesso (documento unico di programmazione; bilancio pluriennale; tabella dimostrativa del presunto risultato di amministrazione; piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio; relazione del collegio dei revisori dei conti o sindacale). Per il comma 6 il bilancio di previsione annuale ha carattere autorizzatorio e costituisce limite agli impegni di spesa. Esso è deliberato nei termini di cui all'articolo 5, comma 2, e, ove previsto da norme di legge o statutarie, approvato dall'amministrazione vigilante, fermo restando quanto previsto dall'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 9 novembre 1998, n. 439.

**L'articolo 12** reca la disciplina del preventivo finanziario. Esso si distingue in «decisionale» e «gestionale» ed è formulato in termini di competenza e di cassa. Il preventivo finanziario decisionale è deliberato dal competente organo di vertice, è redatto secondo lo schema di cui all'allegato 4 ed è corredato da una nota illustrativa ed integrato da un allegato tecnico, quest'ultimo disciplinato dal comma 4. Ai sensi del comma 5, se il centro di responsabilità, in conformità con i regolamenti di organizzazione di ciascuna amministrazione pubblica o altri idonei provvedimenti, si articola in ulteriori unità organizzative, l'allegato tecnico riporta anche i criteri con cui sono state assegnate le risorse finanziarie, umane e strumentali a tali unità organizzative. Infine, la disposizione prevede che il preventivo finanziario decisionale è corredato della pianta organica del personale nonché degli allegati di cui all'articolo 60, comma 1, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni.

**L'articolo 13** espone la classificazione delle entrate e delle spese del preventivo finanziario, prevedendo, in particolare, che il preventivo finanziario decisionale è ripartito, per l'entrata, in titoli, tipologie e categorie e per la spesa in missioni, programmi e macroaggregati. Le tipologie per le entrate e i programmi per le spese costituiscono l'insieme organico delle risorse finanziarie affidate alla gestione di un unico centro di responsabilità amministrativa in modo da assicurare il costante adeguamento agli ordinamenti legislativi ed alle altre normative di organizzazione della specifica amministrazione pubblica. Le modificazioni intervenute nell'articolazione delle tipologie e dei programmi rispetto all'anno precedente sono illustrate nel documento unico di programmazione. Le tipologie per l'entrata ed i programmi per la spesa formano oggetto di deliberazione da parte degli organi competenti. L'articolazione delle entrate e delle spese, nel momento in cui evidenzia come unità elementare di classificazione il capitolo, dà origine al preventivo finanziario gestionale necessario per la gestione dei programmi, progetti ed attività e per la successiva rendicontazione. Per le entrate e per le spese sono indicati tutti i Titoli previsti dal piano dei conti finanziario, con l'annotazione "per memoria" del Titolo 8 per le entrate (premi di emissione di titoli emessi dall'amministrazione) e del Titolo 6 per le spese (Scarti di emissione di titoli emessi dall'amministrazione), in quanto riferiti ad attività non specifiche delle amministrazioni pubbliche oggetto del presente regolamento e ciò allo scopo di mantenere completa la numerazione dei titoli in coerenza con il piano dei conti.

Le entrate sono ripartite in:

- a) titoli, secondo la fonte di provenienza delle entrate:
  - 1) entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa;
  - 2) trasferimenti correnti;
  - 3) entrate extra tributarie;
  - 4) entrate in conto capitale;



- 5) entrate da riduzione di attività finanziarie;
  - 6) accensione prestiti;
  - 7) anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere;
  - 8) premi di emissione di titoli emessi dall'amministrazione;
  - 9) entrate per conto terzi e partite di giro.
- b) tipologie, definite secondo la natura delle entrate nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza.
  - c) categorie, secondo la specifica natura dei cespiti, dando separata evidenza delle eventuali quote di entrate non ricorrenti;
  - d) capitoli, secondo il rispettivo oggetto ai fini della gestione e della rendicontazione.

Le spese sono ripartite in:

- a) missioni, individuate in conformità a quanto previsto dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri in data 12 dicembre 2012, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 19 dicembre 2012, n. 295;
- b) programmi, che costituiscono aggregati omogenei di attività volte al perseguimento delle finalità individuate nell'ambito di ciascuna missione; la realizzazione di ciascun programma è affidata ad un unico centro di responsabilità amministrativa, corrispondente all'unità organizzativa individuata in conformità ai regolamenti di organizzazione nonché agli altri idonei provvedimenti adottati dalle singole amministrazioni pubbliche;
- c) titoli, rappresentativi di un insieme omogeneo di macroaggregati, definiti secondo la natura della gestione delle spese:
  - 1) spese correnti;
  - 2) spese in conto capitale;
  - 3) spese per incremento attività finanziarie;
  - 4) rimborso prestiti;
  - 5) chiusura anticipazioni ricevute da istituto tesoriere /cassiere;
  - 6) scarti di emissione di titoli emessi dall'amministrazione;
  - 7) uscite per conto terzi e partite di giro.
- d) macroaggregati, rappresentativi delle spese secondo la natura economica della spesa.
- e) categorie, secondo un ulteriore dettaglio rappresentativo della natura economica;
- f) capitoli ai fini della gestione e della rendicontazione, secondo l'oggetto ed il contenuto economico e funzionale della spesa.

Le entrate e le spese descritte sono rappresentate secondo gli schemi di cui agli allegati 5 e 6. Gli schemi sono vincolanti fino alla ripartizione in tipologie, per le entrate, e in macroaggregati per le spese. Le categorie e i capitoli sono attivati in relazione alle peculiari esigenze delle singole amministrazioni e debbono rappresentare valori omogenei e chiaramente definiti, ferma restando la riconducibilità delle voci alle aggregazioni previste dal piano dei conti di cui di cui all'allegato 1 del decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 2013, n. 132..

Dalla data di entrata in vigore del regolamento previsto dall'articolo 10, comma 2, va assicurata la coerenza, relativamente all'articolazione in titoli delle entrate e delle spese di cui ai commi 4 e 5, con quanto indicato dal piano dei conti integrato in ordine all'articolazione delle entrate e delle spese. Ai soli fini comparativi, il preventivo finanziario decisionale di cui all'articolo 12, comma 3, riporta anche i dati previsionali dell'anno precedente. Tali previsioni sono quelle contenute nel preventivo finanziario approvato all'inizio dell'anno precedente; esse poi, modificate dalle variazioni intervenute nel corso dell'anno finanziario, danno origine a quelle definitive.

Per ogni capitolo, il preventivo finanziario gestionale indica l'ammontare presunto dei residui attivi e passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio, l'ammontare degli stanziamenti definitivi delle entrate e delle spese dell'esercizio in corso, l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle spese che si prevede di impegnare nell'anno cui il bilancio si riferisce nonché l'ammontare delle entrate che si prevede di incassare e delle spese che si prevede di pagare nello stesso esercizio, senza distinzione tra operazioni afferenti la gestione di competenza e quella dei residui.





Le partite di giro comprendono le entrate e le spese che costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'amministrazione pubblica, nonché le somme somministrate al cassiere e ai funzionari ordinatori e da questi rendicontate o rimborsate.

**L'articolo 14** dispone che il bilancio di previsione si conclude con un quadro riepilogativo, redatto in conformità all'allegato 7 in cui sono riassunte le previsioni di competenza e di cassa.

**L'articolo 15** dispone che il preventivo economico, di cui all'allegato 8 è costituito dalla somma dei budget economici dei centri di responsabilità, che a loro volta sono elaborati come sintesi dei budget economici di tutte le unità organizzative di cui all'articolo 12, comma 5.

Il preventivo economico, che risponde alle finalità informative proprie della contabilità economico-patrimoniale, permette di anticipare, rispetto allo svolgersi dell'attività, i risultati della gestione in termini economici. Esso, pertanto, racchiude le misurazioni economiche dei costi/oneri e dei ricavi/proventi che si prevede di dover realizzare durante la gestione nei diversi centri di responsabilità cui si riferiscono le programmate valutazioni economiche. Il preventivo economico pone a raffronto non solo i ricavi/proventi ed i costi/oneri della gestione d'esercizio, ma anche le poste economiche che non avranno nello stesso esercizio la contemporanea manifestazione finanziaria e le altre poste economiche, derivanti dalle utilità dei beni patrimoniali da impiegare nella gestione a cui detto preventivo si riferisce. Per le componenti economiche negative le Amministrazioni pubbliche predispongono un prospetto articolato per missioni e programmi.

È da precisare che, a seguito dell'entrata in vigore del decreto del Presidente della Repubblica n. 132 del 2013 concernente il piano dei conti integrato, la rilevazione in contabilità economica è contestuale a quella in contabilità finanziaria. Ne consegue che l'operatività del preventivo economico è contestuale all'autorizzazione contenuta nel preventivo finanziario decisionale e non più successiva.

**L'articolo 16** disciplina il budget del centro di responsabilità. Esso coincide con il bilancio di previsione dell'amministrazione pubblica nell'ipotesi di un'unica direzione con un'unica unità organizzativa. Negli altri casi, ossia in presenza di più centri di responsabilità, il budget del centro di responsabilità è un documento autonomo redatto in conformità alle specifiche disposizioni degli organi di vertice, costituito dal budget finanziario e dal budget economico. Il budget finanziario del centro di responsabilità è composto dalle previsioni redatte per competenza e cassa, di entrata e di spesa, queste ultime articolate anche per Missioni/Programmi. Il budget economico del centro di responsabilità è costituito dalla sommatoria delle previsioni di costo effettuate dai centri di costo sottostanti per missioni e programmi e dalle previsioni di ricavi e proventi effettuate dal centro di ricavo/provento che fa riferimento al centro di responsabilità. Ciascun centro di costo, comunque subordinato a centri di responsabilità, dà origine ad un budget economico per missioni e programmi rappresentato da soli costi.

**L'articolo 17** prevede che al bilancio di previsione è allegata una tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente quello cui il bilancio si riferisce, conforme all'allegato 10. La tabella deve dare adeguata dimostrazione del processo di stima ed indicare gli eventuali vincoli che gravano sul relativo importo. Ad esclusione della quota di avanzo costituita da fondi vincolati, del presunto avanzo di amministrazione se ne potrà disporre nella misura in cui l'avanzo stesso risulti realizzato, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 13, comma 1, della legge 24 dicembre 2012, n. 243. Nella relazione al bilancio devono essere esplicitati i vincoli e i relativi utilizzi in cui è articolato il risultato di amministrazione. Per quanto riguarda, invece, il presunto disavanzo di amministrazione, la norma prevede che dello stesso, deve tenersi obbligatoriamente conto all'atto della formulazione del bilancio di previsione al fine del relativo assorbimento e l'organo di vertice dell'amministrazione pubblica deve, nella relativa deliberazione,



illustrare i criteri adottati per pervenire a tale assorbimento. Nel caso di peggioramento del risultato di amministrazione rispetto a quello presunto, accertato in sede di consuntivo, l'organo di vertice dell'amministrazione pubblica deve, con sollecitudine, informare l'amministrazione vigilante, il Ministero dell'economia e delle finanze e la Corte dei conti, deliberando i necessari provvedimenti volti ad eliminare gli effetti di tale scostamento.

**L'articolo 18** disciplina il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio, il quale è elaborato dalle amministrazioni pubbliche al fine di illustrare gli obiettivi della spesa, misurarne i risultati e monitorarne l'effettivo andamento in termini di servizi forniti e di servizi realizzati. Detto piano è elaborato nel rispetto delle linee guida generali definite con il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 18 settembre 2012, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 226 del 27 settembre 2012. Tale piano degli indicatori e dei risultati attesi risulta essere già previsto per le amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica dal decreto non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze 27 marzo 2013.

**L'articolo 19** dispone che il bilancio di previsione, almeno quindici giorni prima della data di delibera dell'organo di vertice, è sottoposto all'esame del collegio dei revisori dei conti o sindacale che, a conclusione dello stesso, redige apposita relazione, proponendone l'approvazione o meno. La relazione deve contenere considerazioni e valutazioni sui programmi e sugli obiettivi che l'amministrazione pubblica intende realizzare ed, in particolare, sull'attendibilità delle entrate sulla base della documentazione e degli elementi di conoscenza forniti dall'amministrazione pubblica nel documento unico di programmazione (DUP), nonché sulla congruità delle spese, tenendo presente l'ammontare delle risorse consumate negli esercizi precedenti, le variazioni apportate e gli stanziamenti proposti.

**L'articolo 20** dispone che nel bilancio di previsione, sia di competenza e sia di cassa, è iscritto un fondo di riserva per le spese impreviste nonché per le maggiori spese che potranno verificarsi durante l'esercizio, il cui ammontare non può essere superiore al tre per cento e inferiore all'uno per cento del totale delle spese correnti. Su tale capitolo non possono essere emessi mandati di pagamento. I prelievi dal predetto fondo sono effettuati con un apposito provvedimento del direttore generale fino al 30 novembre di ciascun anno.

**L'articolo 21** dispone che nel bilancio di previsione, sia di competenza e sia di cassa, è istituito un fondo speciale per i presumibili oneri lordi connessi con i rinnovi del contratto di lavoro del personale dipendente, nei limiti delle quantificazioni risultanti dai documenti previsti dal bilancio di previsione di cui all'articolo 21 della legge n. 196 del 2009. Su tale capitolo non possono essere assunti impegni di spesa né possono essere emessi mandati di pagamento, ma si provvede a trasferire, all'occorrenza, con provvedimento del direttore generale, immediatamente esecutivo, le somme necessarie ai pertinenti capitoli di bilancio, incluse quelle relative agli oneri riflessi a carico dell'amministrazione pubblica, separando, in ogni caso, con distinte intitolazioni dei capitoli stessi, gli oneri di pertinenza dell'esercizio da quelli derivanti dagli eventuali effetti retroattivi del nuovo contratto, indicando per ciascuna quota parte dell'esercizio l'ammontare delle risorse destinate alla retribuzione premiale. Nell'esercizio di competenza, in relazione agli oneri recati dai rinnovi contrattuali, vengono trasferite ai pertinenti capitoli le somme accantonate nel fondo, ai fini dell'assunzione dei relativi impegni. In caso di mancata sottoscrizione del contratto collettivo di lavoro le somme non impegnate confluiscono nell'avanzo di amministrazione e costituiscono fondo vincolato dello stesso. Di tale operazione viene data dettagliata informativa nella nota integrativa. L'ammontare degli oneri di cui al comma 1 non concorre alla determinazione delle spese del personale iscritte nel bilancio di previsione ai fini dell'applicazione dell'aliquota dell'uno per cento indicata all'ultimo capoverso dell'allegato 6 all'articolo 59 del decreto del Presidente della Repubblica 16 ottobre 1979, n. 509



**L'articolo 22** dispone che gli accantonamenti al fondo rischi ed oneri e per spese future, stimate per un importo diverso da zero, presentano previsioni di sola competenza. Su tali stanziamenti non possono essere assunti impegni di spesa né possono essere emessi mandati di pagamento. L'utilizzo delle relative disponibilità è effettuato con il procedimento di variazione al bilancio di previsione e, contestualmente, è ridotto il correlativo fondo. A fine esercizio le somme non utilizzate confluiscono nella parte vincolata del risultato di amministrazione.

**L'articolo 23** dispone che entro il termine del 30 luglio di ciascun anno è deliberato l'assestamento del bilancio secondo le procedure e le norme previste per la relativa approvazione. Nel corso della gestione, a cura dei titolari dei centri di responsabilità possono essere disposte variazioni compensative tra le dotazioni dei programmi, con esclusione degli stanziamenti fissati per fronteggiare oneri inderogabili ovvero spese obbligatorie. Tali rimodulazioni devono essere adeguatamente motivate con apposito provvedimento. Resta precluso l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare le spese correnti, nonché degli stanziamenti destinati a spese non rimodulabili. Con le stesse modalità di cui sopra si utilizzano le risorse finanziarie accantonate nell'avanzo di amministrazione per specifiche finalità. Ulteriori variazioni al bilancio di previsione di competenza e di cassa, comprese quelle per l'utilizzo dei fondi di cui ai precedenti articoli (dal 20 al 22), possono essere deliberate entro il mese di novembre. I relativi provvedimenti si concludono con un sintetico quadro riepilogativo delle variazioni disposte. Le variazioni per nuove o maggiori spese possono proporsi soltanto se è assicurata la necessaria copertura finanziaria. Sono vietati gli storni nella gestione dei residui nonché tra la gestione dei residui e quella di competenza o viceversa. Durante l'ultimo mese dell'esercizio finanziario non possono essere adottati provvedimenti di variazione al bilancio, salvo eventuali casi eccezionali da motivare.

**L'articolo 24** disciplina l'esercizio provvisorio. In proposito, il comma 1, dispone che, nei casi in cui l'approvazione del bilancio di previsione è demandata all'amministrazione vigilante e detta approvazione non intervenga prima dell'inizio dell'esercizio cui lo stesso si riferisce, l'amministrazione vigilante può autorizzare, per non oltre quattro mesi, l'esercizio provvisorio del bilancio deliberato dall'amministrazione pubblica, limitatamente, per ogni mese, ad un dodicesimo degli stanziamenti previsti da ciascun capitolo, ovvero nei limiti della maggiore spesa necessaria, ove si tratti di spese obbligatorie e non suscettibili di impegno e pagamento frazionabili in dodicesimi. In tutti i casi in cui, comunque, manchi il bilancio di previsione formalmente deliberato o non sia intervenuta, entro il 31 dicembre, l'autorizzazione all'esercizio provvisorio, è consentita la gestione provvisoria ed in tal caso si applica la disciplina di cui al comma 1, commisurando i dodicesimi all'ultimo bilancio di previsione regolarmente approvato. Se il bilancio non è assoggettato all'approvazione dell'amministrazione vigilante, l'esercizio provvisorio è deliberato dall'organo di vertice.

**Con l'articolo 25** inizia il capo II (gestione economico-finanziaria). Detto articolo disciplina l'assegnazione delle risorse, disponendo che le stesse sono assegnate ai titolari dei centri di responsabilità che gestiscono il programma o che sono responsabili della tipologia dell'entrata, dopo l'approvazione del bilancio, mediante il budget dei centri di responsabilità. La gestione di talune spese a carattere strumentale, comuni a più centri di responsabilità amministrativa comuni a diversi programmi, può essere affidata ad un'unica struttura, al fine di realizzare economie di scala e di evitare duplicazioni di strutture.

**L'articolo 26** individua le fasi della gestione delle entrate: accertamento, riscossione e versamento.

**L'articolo 27** disciplina l'accertamento, cioè la prima fase di gestione dell'entrata, con cui il funzionario competente, sulla base di idonea documentazione, verifica la ragione del credito e la



sussistenza di un idoneo titolo giuridico che dà luogo all'obbligazione attiva, individua il debitore, quantifica la somma da incassare e fissa la relativa scadenza. L'accertamento presuppone la fondatezza del credito, ossia la sussistenza di obbligazioni giuridiche a carico di terzi verso l'amministrazione pubblica; la certezza del credito, ossia non soggetto ad oneri o condizioni; la competenza finanziaria a favore dell'esercizio considerato.

L'accertamento delle entrate avviene:

- a) per le entrate provenienti da trasferimenti, sulla base di provvedimenti aventi valore di legge che li regolano o altro titolo giuridico che documenta il credito;
- b) per le entrate patrimoniali e per quelle provenienti dalla gestione di servizi a carattere produttivo e di quelli connessi a tariffe o contribuzioni dell'utenza, a seguito di acquisizione diretta o di emissione di liste di carico;
- c) per le entrate relative a partite compensative delle spese, in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa;
- d) per le altre entrate, anche di natura eventuale o variabile, mediante contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici.

Infine, la norma dispone che l'atto con il quale il funzionario competente ha provveduto all'accertamento delle entrate e la relativa documentazione a sostegno deve essere trasmessa al responsabile del servizio ragioneria ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili, secondo i tempi ed i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'amministrazione pubblica.

**L'articolo 28** disciplina la riscossione, che consiste nel materiale introito da parte del tesoriere/cassiere o di altri eventuali incaricati della riscossione delle somme dovute all'amministrazione pubblica. La riscossione è disposta a mezzo di ordinativo di incasso, fatto pervenire al tesoriere/cassiere nelle forme e nei tempi previsti dalla convenzione per il servizio di cassa/tesoreria. Detto articolo disciplina, altresì, i requisiti e le modalità dell'ordinativo d'incasso.

**L'articolo 29** disciplina il versamento, che costituisce l'ultima fase del processo di acquisizione delle entrate e consiste nel trasferimento delle somme riscosse nelle casse dell'amministrazione pubblica. Gli incaricati della riscossione, interni ed esterni, versano al cassiere o al tesoriere le somme riscosse nei termini e nei modi fissati dalle disposizioni vigenti e dagli accordi convenzionali. Gli incaricati interni, designati con provvedimento formale dell'amministrazione, versano le somme riscosse presso la tesoreria dell'amministrazione stessa con cadenza stabilita dal regolamento di contabilità.

**L'articolo 30** dispone che i responsabili dei centri di responsabilità dell'amministrazione pubblica che hanno gestione di entrate, nei limiti delle rispettive attribuzioni e sotto la loro personale responsabilità, curano che l'accertamento, la riscossione e il versamento delle entrate siano prontamente ed integralmente effettuati. Se nel corso della gestione vengono accertati significativi scostamenti rispetto alle previsioni, i suddetti responsabili devono darne immediata comunicazione all'organo di vertice ed al servizio ragioneria (comma 1). Nel caso in cui la riscossione delle entrate contributive abbia luogo mediante sistemi di autoversamento ovvero di autoliquidazione, verrà giornalmente appurata, anche con sistemi automatici, la corrispondenza del documento attestante il versamento pervenuto con la posizione del contribuente (comma 2). Il comma 3 prevede che l'organo di vertice esamina periodiche relazioni, sottoscritte dai funzionari di cui al comma 1, concernenti l'acquisizione delle entrate dell'ente nonché i ritmi di accumulo e riscossione dei crediti.

**L'articolo 31** enuncia le fasi attraverso cui si attua la gestione delle spese: impegno, liquidazione, ordinazione e pagamento.

**L'articolo 32** disciplina la prima fase di gestione della spesa che è rappresentata dall'impegno. La sua funzione è di notevole rilevanza, in quanto, sotto il profilo giuridico, l'impegno traduce in



termini di concretezza un'obbligazione giuridica. Con l'impegno, quindi, viene riconosciuta un'obbligazione giuridica passiva, con cui è determinata la ragione del debito, la somma da pagare, il soggetto creditore, la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio e la data di scadenza. Con l'approvazione del bilancio e successive variazioni, e senza la necessità di ulteriori atti, costituiscono impegno sui relativi stanziamenti le risorse impiegate:

- a) per il trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e per i relativi oneri riflessi;
- b) per le rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, interessi di preammortamento ed ulteriori oneri accessori;
- c) per le obbligazioni assunte in base a contratti o disposizioni di legge.

Durante la gestione possono anche essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'amministrazione pubblica l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia di bilancio cui erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato di amministrazione. Quando la prenotazione di impegno è riferita a procedure di gara bandite prima della fine dell'esercizio e non concluse entro tale termine, la prenotazione confluisce nella parte vincolata dell'avanzo di amministrazione. A fronte degli oneri connessi ad obbligazioni negoziali pluriennali correlate a prestazioni a carico di terzi, è assunto una prenotazione di impegno globale, provvedendo ad annotarlo nel piano finanziario dei pagamenti contenuto nel bilancio pluriennale nonché, con idonee evidenze anche informatiche, nel partitario degli impegni. A carico del singolo esercizio è assunto, invece, un effettivo impegno pari alle obbligazioni connesse alle prestazioni effettivamente rese nell'esercizio per le quali viene riconosciuta un'obbligazione giuridica di dover pagare. Possono essere assunte prenotazioni di impegno globale se sussistono, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- a) nel bilancio di previsione annuale risulta stanziata la spesa relativa alle obbligazioni connesse a prestazioni che saranno effettivamente rese nell'esercizio;
- b) nel bilancio di previsione annuale risulta un accantonamento di importo pari alla spesa relativa alle prestazioni che saranno rese negli esercizi successivi, salvo che altre amministrazioni pubbliche abbiano formalmente assicurato, per gli esercizi successivi, l'erogazione di adeguate risorse destinate alla copertura della spesa.
- c) nel bilancio pluriennale risulta stanziata la spesa per le obbligazioni connesse alle prestazioni che saranno rese negli esercizi successivi ed effettuata una programmazione finanziaria dei pagamenti da disporre nei limiti delle autorizzazioni di cassa contenute nel piano finanziario.

L'accantonamento di cui alla lettera b) costituisce, alla fine dell'esercizio, una quota vincolata del risultato di amministrazione per un importo corrispondente a quello dell'obbligazione che sarà resa negli esercizi successivi, immediatamente utilizzabile all'inizio dell'esercizio successivo con il bilancio di previsione o con un provvedimento di variazione del bilancio. Costituiscono economia le minori spese sostenute rispetto all'impegno assunto nel corso dell'esercizio, verificate con la conclusione della fase della liquidazione. L'impegno assunto, contestualmente all'ordinazione della prestazione, è comunicato al terzo contraente il quale nella fattura è obbligato ad annotare gli estremi della suddetta comunicazione. Gli atti relativi alle prenotazioni di impegno ed alle prenotazioni di impegno globale, di cui sopra, sono trasmessi in copia al servizio ragioneria, unitamente ai provvedimenti che autorizzano l'impiego delle risorse, perché provveda alla registrazione dell'impegno, previa verifica della regolarità della documentazione e dell'esistenza dei fondi sui pertinenti capitoli di bilancio e della capienza del piano finanziario dei pagamenti.

**L'articolo 33** disciplina la seconda fase del procedimento di gestione della spesa, ovvero la liquidazione, con la quale, in base ai documenti ed ai titoli atti a comprovare il diritto del creditore, si determina la somma da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto. La liquidazione compete all'ufficio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa ed è disposta sulla base della documentazione necessaria a comprovare il diritto del creditore, a seguito del



riscontro operato sulla regolarità della fornitura o della prestazione e sulla rispondenza della stessa ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini ed alle condizioni pattuite. A conclusione della procedura, l'atto di liquidazione è sottoscritto dal funzionario competente con tutti i relativi documenti giustificativi ed i riferimenti contabili ed è trasmesso al servizio ragioneria per i conseguenti adempimenti.

**L'articolo 34** disciplina in dettaglio la fase esecutiva del pagamento, il suo procedimento e la contabilizzazione delle spese. Detto articolo disciplina, altresì, i requisiti e le modalità del mandato di pagamento.

**L'articolo 35** disciplina le modalità di estinzione dei titoli di pagamento, prevedendo che le amministrazioni pubbliche possono disporre, su richiesta scritta del creditore e con spese a suo carico, che i mandati di pagamento siano estinti mediante:

- a) accreditamento in conto corrente postale intestato al creditore;
- b) commutazione in vaglia cambiario o in assegno circolare, non trasferibile, all'ordine del creditore;
- c) accreditamento in conto corrente bancario;
- d) altre forme di pagamento previste dai sistemi bancari e postali.

Le dichiarazioni di accreditamento o di commutazione, che sostituiscono la quietanza del creditore, devono risultare da annotazione sul mandato di pagamento recante gli estremi relativi alle operazioni ed il timbro del tesoriere o cassiere.

**L'articolo 36** prevede che le amministrazioni pubbliche, ai sensi dell'articolo 1, comma 53, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, possono avvalersi, in quanto applicabili, delle procedure di pagamento mediante carte di credito previste dal regolamento di cui al decreto del Ministro del tesoro 9 dicembre 1996, n. 701.

**L'articolo 37** disciplina la gestione dei residui, che deve essere distinta dalla gestione di competenza. I residui attivi e passivi devono risultare nelle scritture distintamente per esercizio di provenienza, enucleando, con appropriate evidenze anche informatiche, quelle partite corrispondenti alle prenotazioni di impegno di cui all'articolo 32, comma 4. I residui attivi e passivi di ciascun esercizio sono trasferiti ai corrispondenti capitoli dell'esercizio successivo, separatamente dagli stanziamenti di competenza dello stesso. Se il capitolo che ha dato origine al residuo è stato eliminato nel nuovo bilancio, la gestione delle somme residue è effettuata mediante apposito capitolo aggiunto da istituirsi con provvedimento da adottarsi con le procedure previste per la formazione e le variazioni di bilancio. Sono mantenute tra i residui dell'esercizio esclusivamente le entrate accertate per le quali esiste un titolo giuridico che costituisca l'amministrazione creditrice della correlativa entrata. È vietata la iscrizione nel conto residui di somme non impegnate ai sensi dell'articolo 32.

**L'articolo 38** dispone che le amministrazioni pubbliche, nell'ambito della propria autonomia organizzativa, e nel rispetto dei termini di pagamento previsti dalle normative vigenti stabiliscono le modalità, i tempi e le procedure per la verifica della regolarità amministrativo-contabile della spesa, nonché dell'attività di analisi della stessa, di monitoraggio e valutazione degli interventi, al fine di ottimizzare l'utilizzo delle risorse e di promuovere una maggiore efficienza ed efficacia della spesa pubblica.

Con l'**articolo 39, che disciplina il rendiconto generale**, ha inizio il capo III del regolamento dedicato alle risultanze della gestione economico-finanziaria. La disposizione in parola prevede che il processo gestionale trae origine dal quadro normativo ed istituzionale dell'amministrazione pubblica, trova copertura nelle risorse disponibili, è rappresentato nel bilancio di previsione e si



conclude con l'illustrazione dei risultati conseguiti di carattere finanziario, economico e patrimoniale in un documento denominato rendiconto generale costituito da:

- a) il conto di bilancio;
- b) il conto economico;
- c) lo stato patrimoniale;
- d) la nota integrativa.

Al rendiconto generale sono allegati:

- a) la situazione amministrativa;
- b) la relazione sulla gestione;
- c) rapporto sui risultati;
- d) la relazione del collegio dei revisori dei conti o del collegio sindacale.
- e) i prospetti SIOPE di cui all'articolo 77-quater, comma 11, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

Lo schema di rendiconto generale, unitamente alla relazione illustrativa dell'organo di vertice dell'amministrazione pubblica, è sottoposto, almeno quindici giorni prima della data fissata per la deliberazione, all'esame del collegio dei revisori dei conti o sindacale, che redige apposita relazione da allegare al predetto documento. Conseguentemente, il rendiconto generale, predisposto dal direttore generale, è deliberato dal competente organo di vertice entro i termini di cui all'articolo 24, commi 1, lettera b) e 3 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, salvo diverso termine previsto da norme di legge o di statuto.

**L'articolo 40** disciplina il primo documento che compone il rendiconto generale, ovvero il conto del bilancio, cioè quel documento contabile che mette a raffronto i dati previsionali e quelli finali riguardante la gestione. Il conto del bilancio, in relazione alla classificazione del preventivo finanziario, evidenzia le risultanze della gestione delle entrate e delle spese e si articola in "decisionale" (allegato 11) e "gestionale" (allegato 12). Il rendiconto finanziario decisionale si articola (in coerenza con il preventivo finanziario decisionale di cui al precedente articolo 13) per le entrate, in titoli, tipologie e categorie e, per le spese, in missioni, programmi e macroaggregati, evidenziando:

- le entrate di competenza dell'anno, accertate, riscosse o rimaste da riscuotere;
- le spese di competenza dell'anno, impegnate, pagate o rimaste da pagare;
- la gestione dei residui attivi e passivi degli esercizi precedenti;
- le somme riscosse e quelle pagate in conto competenza ed in conto residui;
- il totale dei residui attivi e passivi che si tramandano all'esercizio successivo.

In coerenza con il preventivo finanziario gestionale, il rendiconto finanziario gestionale si articola in capitoli.

**L'articolo 41** disciplina gli istituti contabili del riaccertamento dei residui e dell'inesigibilità dei crediti. Le amministrazioni pubbliche compilano annualmente, in sede di predisposizione del rendiconto, con effetti sul medesimo, la situazione dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo. Detta situazione indica la consistenza al 1° gennaio, le somme riscosse o pagate nel corso dell'anno di gestione, quelle eliminate perché non più realizzabili o dovute nonché quelle rimaste da riscuotere o da pagare. I residui attivi possono essere ridotti od eliminati soltanto dopo che siano stati esperiti tutti gli atti per ottenerne la riscossione, a meno che il costo per tale esperimento superi l'importo da recuperare. Le variazioni dei residui attivi e passivi e l'inesigibilità dei crediti devono formare oggetto di apposita e motivata deliberazione dell'organo di vertice, previo parere del collegio dei revisori dei conti o del collegio sindacale. Dette variazioni trovano specifica evidenza e riscontro nel conto economico. I documenti necessari devono essere trasmessi al collegio almeno quindici giorni prima della data fissata per l'adozione dei provvedimenti. La situazione dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza è allegata al rendiconto



generale, unitamente ad una nota illustrativa del collegio dei revisori dei conti o del collegio sindacale sulle ragioni della persistenza dei residui di maggiore anzianità e consistenza nonché sulla fondatezza degli stessi.

**L'articolo 42** definisce le finalità informative, i contenuti ed i criteri di elaborazione del conto economico. Viene previsto che lo stesso deve essere redatto secondo le disposizioni contenute nell'articolo 2425 del codice civile, per quanto applicabili. Il conto economico è il documento che, al termine dell'esercizio, evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione secondo criteri di competenza economica. Esso comprende: i ricavi/proventi ed i costi/oneri della gestione di esercizio rilevate nella contabilità economica, rettificati alla fine per far partecipare al risultato economico solo quei componenti di reddito di competenza dell'esercizio (ricavi esauriti e costi consumati); quella parte di ricavi/proventi e di costi/oneri di competenza dell'esercizio la cui manifestazione finanziaria, in termini di accertamento ed impegno, si verificherà nel(i) prossimo(i) esercizio(i) (ratei); quella parte di costi/oneri e di ricavi/proventi ad utilità differita (risconti); le sopravvenienze e le insussistenze; tutti gli altri elementi economici non rilevati finanziariamente che hanno inciso sulla sostanza patrimoniale, modificandola. Costituiscono componenti positivi del conto economico: i trasferimenti correnti; i contributi e i ricavi derivanti dalla cessione di prestazioni e/o dei servizi offerti a domanda specifica; i proventi derivanti dalla gestione del patrimonio; i proventi finanziari; le insussistenze del passivo, le sopravvenienze attive e le plusvalenze da alienazioni. Costituiscono, invece, componenti negativi del conto economico: i costi per acquisto di materie prime e di beni di consumo; i costi per acquisizione di prestazioni e/o servizi; il valore del godimento dei beni di terzi; le spese per il personale; i trasferimenti a terzi; gli interessi passivi e gli oneri finanziari; le imposte e le tasse; la svalutazione dei crediti e altri fondi; gli ammortamenti; le sopravvenienze passive, le minusvalenze da alienazioni e le insussistenze dell'attivo. Sono vietate compensazioni tra componenti positivi e componenti negativi del conto economico. I contributi correnti e la quota di pertinenza dei contributi in conto capitale provenienti da altre amministrazioni pubbliche e private o da terzi, non destinati ad investimenti o al fondo di dotazione, sono di competenza economica dell'esercizio quali proventi del valore della produzione. Il conto economico comprende anche un prospetto dei costi per missioni e programmi di cui all'allegato 14.

**L'articolo 43** disciplina il terzo documento contabile di cui si compone il rendiconto generale della gestione delle pubbliche amministrazioni: lo stato patrimoniale (allegato 15). Esso è quel documento redatto secondo lo schema previsto dall'articolo 2424 del codice civile, per quanto applicabile, nel quale vengono esposti i risultati della gestione sotto il profilo dell'incidenza patrimoniale ed attraverso il quale è possibile rilevare e valutare le conseguenze (positive e negative) che la gestione ha prodotto, alla fine dell'esercizio, sul patrimonio dell'ente. Comprende le attività immobilizzate e correnti; le passività consolidate e correnti; ogni altra attività e passività. Tutte le voci sono sempre considerate al netto delle correlate poste rettificative. Lo stato patrimoniale contiene inoltre la dimostrazione dei punti di concordanza tra la contabilità finanziaria e quella economico-patrimoniale risultante nei documenti di bilancio.

Compongono l'attivo dello stato patrimoniale le immobilizzazioni, l'attivo circolante, i ratei e i risconti attivi. Le immobilizzazioni si distinguono in immobilizzazioni immateriali, in immobilizzazioni materiali e immobilizzazioni finanziarie. Nelle immobilizzazioni finanziarie sono comprese le partecipazioni, i mutui, le anticipazioni e i crediti di durata superiore all'anno. L'attivo circolante comprende le rimanenze, le disponibilità liquide, i crediti verso lo Stato ed enti pubblici e gli altri crediti di durata inferiore all'anno. Gli elementi patrimoniali dell'attivo sono esposti al netto dei fondi ammortamento o dei fondi di svalutazione. Le relative variazioni devono trovare riscontro nella nota integrativa. Compongono il passivo dello stato patrimoniale il patrimonio netto, i fondi per rischi e oneri, il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato, i debiti consolidati e correnti, i ratei e i risconti passivi e i contributi agli investimenti. In calce allo stato patrimoniale sono





evidenziati i conti d'ordine rappresentanti le garanzie reali e personali prestate direttamente o indirettamente, i beni di terzi presso l'ente e gli impegni assunti a fronte di prestazioni non ancora rese al termine dell'esercizio finanziario. Sono vietate compensazioni fra partite dell'attivo e quelle del passivo. Allo stato patrimoniale è allegato un elenco descrittivo dei beni appartenenti al patrimonio immobiliare dell'amministrazione pubblica alla data di chiusura dell'esercizio cui il conto si riferisce, con l'indicazione delle rispettive destinazioni e dell'eventuale reddito da essi prodotto. I criteri di iscrizione e di valutazione degli elementi patrimoniali attivi e passivi sono, in quanto applicabili, analoghi a quelli stabiliti dall'articolo 2426 del codice civile e dai principi contabili adottati dagli organismi nazionali ed internazionali a ciò deputati.

**L'articolo 44** prevede che, fermo restando quanto previsto dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, le amministrazioni pubbliche conformano i propri ordinamenti contabili ai principi contabili applicati di cui di cui all'articolo 4, comma 3, lettera c), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, riguardanti i comuni criteri di contabilizzazione, cui è allegato un nomenclatore contenente le definizioni degli istituti contabili e le procedure finanziarie per ciascun comparto, suddiviso per tipologia di amministrazioni pubbliche, al quale si conformano i relativi regolamenti di contabilità. Come precisato in premessa, tale decreto di natura regolamentare è in corso di elaborazione.

**L'articolo 45** disciplina la nota integrativa, parte integrante del bilancio, destinata ad integrare i dati espressi nello stato patrimoniale e nel conto economico. Le informazioni in essa contenute possono validamente colmare le eventuali lacune nella lettura dei dati di bilancio che, per definizione, sono dati numerici e, quindi, sintetici. La nota integrativa è, pertanto, un documento illustrativo di natura tecnico-contabile riguardante l'andamento della gestione dell'amministrazione pubblica nei suoi settori operativi nonché i fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio ed ogni eventuale informazione e schema utile ad una migliore comprensione dei dati contabili. Detto articolo dispone che la nota integrativa si articola in cinque parti e disciplina, altresì, le informazioni obbligatorie contenute nella stessa.

**L'articolo 46** disciplina la situazione amministrativa. Essa (allegato 16), allegata al conto del bilancio, evidenzia la consistenza di cassa iniziale, gli incassi e i pagamenti complessivamente effettuati nell'esercizio, in conto competenza e in conto residui, il saldo alla chiusura dell'esercizio; il totale complessivo delle somme rimaste da riscuotere (residui attivi) e di quelle rimaste da pagare (residui passivi); il risultato finale di amministrazione. La situazione amministrativa deve tener distinti i fondi non vincolati, da quelli vincolati e dai fondi destinati al finanziamento delle spese in conto capitale. Tale ripartizione è illustrata in calce al prospetto dimostrativo della situazione amministrativa.

L'avanzo di amministrazione, può essere utilizzato, nella misura in cui risulti realizzato:

- a) per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'articolo 5, comma 10, ove non possa provvedersi con mezzi ordinari, per il finanziamento delle spese di funzionamento non ripetitive in qualsiasi periodo dell'esercizio e per le altre spese correnti solo in sede di assestamento;
- b) per il finanziamento di spese di investimento.

L'eventuale disavanzo di amministrazione è applicato al bilancio di previsione nei modi e nei termini di cui all'articolo 5, comma 8, in aggiunta alle quote vincolate e non disponibili comprese nel risultato contabile di amministrazione.

**L'articolo 47** prevede la redazione di una relazione sulla gestione sull'andamento della gestione nel suo complesso e nei vari settori in cui l'amministrazione pubblica ha operato. Essa pone in evidenza, sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale le modalità di realizzazione delle missioni e dei programmi dell'amministrazione pubblica, in relazione agli obiettivi del programma



pluriennale deliberato dagli organi di vertice, nonché notizie sui principali avvenimenti accaduti dopo la chiusura dell'esercizio. Viene redatta nel rispetto dell'articolo 2428 del codice civile, in quanto applicabile. La relazione specifica, altresì, i risultati conseguiti dai medesimi organi di vertice nell'esercizio di riferimento in relazione all'arco temporale di durata del loro mandato.

**L'articolo 48** prevede il rapporto sui risultati redatto dalle amministrazioni pubbliche alla fine di ciascun esercizio, che contiene le risultanze osservate in termini di raggiungimento dei risultati e le cause degli eventuali scostamenti rispetto al piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio. Detto rapporto è elaborato nel rispetto delle linee guida generali definite con il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 18 settembre 2012, pubblicato nella n. 26 del 27 settembre 2012.

**L'articolo 49** disciplina i contenuti della relazione del collegio dei revisori dei conti o del collegio sindacale al rendiconto generale, nella quale detto organo interno di controllo formula valutazioni e giudizi sulla regolarità amministrativo-contabile della gestione nonché valutazioni in ordine alla realizzazione delle attività dirette al perseguimento dei programmi, oltre ad una serie di ulteriori giudizi analiticamente indicati nella disposizione in parola.

**L'articolo 50** prevede una forma di semplificazione nella tenuta delle scritture contabili degli enti di piccole dimensioni, definisce i requisiti affinché gli enti possano ritenersi tali ed indica le scritture contabili, previsionali e consuntive, da redigere in forma abbreviata.

**L'articolo 51** inserisce, fra i documenti che espongono le risultanze della gestione, il consuntivo del centro di costo per missioni e programmi.

**Con l'articolo 52** ha inizio il Capo IV (Servizio di cassa o di tesoreria) e disciplina l'affidamento del servizio di cassa o di tesoreria, prevedendo che, per lo stesso, venga esperita apposita gara ad evidenza pubblica. Il servizio di cassa o di tesoreria delle amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria e di quelle che adottano solo la contabilità civilistica, è affidato in base ad apposita convenzione, deliberata dall'organo di vertice, a imprese autorizzate all'esercizio dell'attività bancaria, ai sensi del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, e successive modificazioni. Per l'affidamento del servizio si applicano le disposizioni contenute nel decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, nonché quanto previsto dall'articolo 88 del presente regolamento. Detta convenzione deve prevedere le modalità per l'autonomo espletamento del servizio di cassa delle strutture periferiche dell'amministrazione pubblica, senza alcun pregiudizio per l'unitarietà del servizio e delle condizioni pattuite e deve prevedere la partecipazione alla rilevazione SIOPE, disciplinata dall'articolo 14 della legge n. 196 del 2009. Per eventuali danni causati all'amministrazione pubblica affidante o a terzi, il tesoriere o cassiere risponde con tutte le proprie attività e con il proprio patrimonio. Il tesoriere o cassiere è responsabile di tutti i depositi, comunque costituiti, intestati all'amministrazione pubblica. L'amministrazione pubblica può avvalersi dei conti correnti postali per l'espletamento di particolari servizi. Unico traente è l'istituto tesorerie o cassiere, previa emissione di apposita reversale da parte dell'amministrazione pubblica con cadenza da stabilirsi nella convenzione medesima. Le modalità per l'espletamento del servizio di cassa o di tesoreria, devono essere coerenti con le disposizioni sulla tesoreria unica di cui alla Legge n. 720 del 1984 e relativi decreti attuativi. Se l'organizzazione dell'amministrazione pubblica e del tesoriere lo consente, il servizio di tesoreria viene gestito con metodologie ad evidenze informatiche con collegamento diretto tra il servizio ragioneria dell'ente ed il tesoriere o cassiere, al fine di consentire l'interscambio dei dati e della documentazione relativi alla gestione del servizio anche ai fini di cui all'articolo 34, comma 9. Infine, viene contemplato che il tesoriere è tenuto a presentare all'amministrazione, entro il termine di trenta giorni dalla chiusura dell'esercizio, il conto della propria gestione.



**L'articolo 53** prevede che il servizio di cassa interno e la gestione economica sono disciplinati dal regolamento di contabilità dell'amministrazione pubblica.

**L'articolo 54** disciplina le anticipazioni di tesoreria, cioè prestiti a breve termine che vengono richiesti al tesoriere o cassiere nel caso in cui, in assenza di liquidità da parte dell'ente, siano necessarie per far fronte a temporanee ed indilazionabili esigenze di cassa.

**Con l'articolo 55** ha inizio il Titolo III (Gestione patrimoniale) e detta norme di indirizzo in tema di gestioni dei beni mobili ed immobili. Detto articolo introduce norme di indirizzo disponendo che i beni delle amministrazioni pubbliche si distinguono in immobili e mobili secondo gli articoli 812 e seguenti del codice civile ed in beni materiali ed immateriali. Le amministrazioni pubbliche, anche in relazione alla dimensione ed alla struttura organizzativa, disciplinano nel proprio regolamento di contabilità, le modalità di inventariazione, di classificazione e di gestione dei beni, nonché la nomina dei consegnatari dei beni mobili. I beni in uso e appartenenti al patrimonio delle pubbliche amministrazioni sono iscritti in distinti registri, secondo le indicazioni impartite dai soggetti proprietari.

**L'articolo 56** detta criteri di valutazione dei beni mobili ed immobili.

**Con l'articolo 57** ha inizio il Titolo IV (Spese delegate, resa dei conti e uffici decentrati). Il capo I di detto titolo, che va dall'articolo 57 all'articolo 62, disciplina il processo relativo alla gestione delle spese non direttamente imputabili a bilancio e sono intesi a semplificare ed unificare le procedure per l'ordinazione, il pagamento e la rendicontazione delle spese gestite mediante ordini di provvista fondi a favore di funzionari ordinatori, in sostituzione delle forme di pagamento eseguite mediante aperture di credito.

**L'articolo 57** detta disposizioni, relativamente alla figura dei funzionari ordinatori.

**L'articolo 58** prevede che i dirigenti o i funzionari che hanno facoltà di impegno, autorizzano i titolari degli uffici periferici o decentrati della propria amministrazione all'effettuazione di spese sulla base di un apposito preventivo:

- a) per il funzionamento degli uffici;
- b) per l'attuazione di progetti specifici.

Il preventivo di spesa per il funzionamento degli uffici e per l'attuazione di progetti specifici, articolati in capitoli sulla base delle previsioni condivise, è inviato al servizio ragioneria, per l'inserimento dei dati contabili nelle proprie scritture e per il successivo riscontro. Con le stesse modalità sono comunicate le variazioni.

**L'articolo 59** disciplina l'ordine di provvista fondi ed il conto corrente di bilancio.

**L'articolo 60** reca le modalità di utilizzo delle disponibilità del conto corrente di bilancio, con particolare riferimento alla disciplina degli ordinativi di pagamento.

**L'articolo 61** disciplina le operazioni di chiusura e di rendicontazione delle operazioni derivanti dall'ordine di provvista fondi e da quelle del conto corrente di bilancio.

**L'articolo 62** prevede la figura degli agenti della riscossione, quali soggetti incaricati di riscuotere entrate di qualunque natura e provenienza e tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono negli incarichi anzidetti e riscuotono somme di spettanza dell'amministrazione pubblica.



Il Capo II del titolo IV, che comprende gli articoli che vanno dal 63 al 66, disciplina gli organi dotati di autonomia gestionale e gli enti collegati.

**L'articolo 63** prevede che le esigenze funzionali ed operative degli organi decentrati sono soddisfatte con gli ordini di provvista fondi emessi dai dirigenti amministrativi competenti a favore dei funzionari ordinatori nel rispetto delle disposizioni contenute nel Capo I del presente titolo. Se agli organi periferici è accordata una pronunciata autonomia amministrativa e contabile, i relativi bilanci sono assoggettati al processo di consolidamento di cui agli articoli 5, comma 13, e 67.

**L'articolo 64** prevede che le entrate e le spese di competenza di particolari gestioni, per le quali non è prevista la redazione del bilancio consolidato sono classificate, a seconda della loro natura, nelle voci di cui ai commi 4 e 5 dell'articolo 13. I relativi bilanci sono allegati al bilancio dell'amministrazione pubblica.

**L'articolo 65** prevede che tutti gli organi dotati di autonomia di gestione e gli enti ed organismi controllati per i quali è prevista la redazione del bilancio consolidato devono chiudere le contabilità di esercizio rispettivamente alla stessa data dell'organo centrale o dell'amministrazione controllante e adottare criteri di valutazione conformi a quelli assunti da quest'ultimo.

**L'articolo 66** prevede che i responsabili degli organi con gestione autonoma e degli enti ed organismi controllati sono obbligati a trasmettere, rispettivamente, all'organo centrale o all'amministrazione controllante le informazioni richieste per la redazione del bilancio consolidato entro i termini stabiliti da questi ultimi.

Con **l'articolo 67** inizia il Capo III. Detto articolo disciplina la redazione del rendiconto consolidato dell'amministrazione pubblica controllante o dell'amministrazione pubblica articolata in organi dotati di autonomia contabile, prevedendo che, ferma restando la disciplina normativa di cui all'articolo 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 5, comma 13, del presente regolamento, redigono un bilancio consolidato inteso non come una mera aggregazione di dati contabili, bensì quale strumento in grado di fornire l'effettiva informazione sulla realtà economico-finanziaria-patrimoniale complessiva dell'amministrazione pubblica, mediante l'esposizione del bilancio dei singoli organi al netto dei movimenti interni. Tale rendiconto consolidato deve essere redatto nel rispetto dei principi contabili vigenti. Si tratta, in altri termini, di un documento diverso dal bilancio consolidato. L'area di consolidamento di tale documento comprende solamente gli organi periferici, privi di autonoma personalità giuridica ma dotati di autonomia contabile, nonché le amministrazioni pubbliche a carattere associativo e federativo le cui articolazioni adottano la contabilità finanziaria integrata con la contabilità economica. Infatti, oltre al conto economico ed allo stato patrimoniale consolidati, viene previsto anche un conto di bilancio consolidato strutturato per macroaggregati.

Con **l'articolo 68** ha inizio il Titolo V (Sistema di scritture), che comprende gli articoli che vanno dal 68 al 73. Detto titolo disciplina il sistema delle scritture contabile delle amministrazioni pubbliche di cui al presente regolamento, dedicando **l'articolo 68** alle disposizioni in ordine ai sistemi di elaborazione automatica delle informazioni, **l'articolo 69** al sistema contabile integrato delle amministrazioni pubbliche, **l'articolo 70** al sistema di contabilità economico-patrimoniale, **l'articolo 71** al sistema di contabilità economica analitica, **l'articolo 72** alle rilevazioni finanziarie, **l'articolo 73** alle rilevazioni patrimoniali.

Con **l'articolo 74** ha inizio il titolo VI (Sistemi di controllo). Detto titolo pone a carico delle amministrazioni pubbliche la disciplina del sistema dei controlli interni in conformità a quanto



disposto in materia dai decreti legislativi 30 luglio 1999, n. 286, 27 ottobre 2009, n. 150, 30 giugno 2011, n.123, e 14 marzo 2013, n. 33, prevedendo, altresì, che il collegio dei revisori dei conti o il collegio sindacale vigilano sull'adozione del sistema dei controlli sulle strutture periferiche, dando atto, nei verbali del collegio, dell'osservanza di tale obbligo.

**L'articolo 75** descrive l'attività intestata al collegio dei revisori dei conti o al collegio sindacale, quali organi dell'amministrazione pubblica. Esso esplica attività di collaborazione con l'organo di vertice dell'amministrazione stessa ed esercita i compiti previsti dall'articolo 20 del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123. Il collegio dei revisori dei conti o il collegio sindacale assicura il monitoraggio della spesa pubblica e, pertanto, è obbligatorio acquisire il parere dello stesso, reso collegialmente, sugli schemi degli atti deliberativi riguardanti i bilanci di previsione, variazioni agli stessi, conti consuntivi, contrazioni di mutui e partecipazioni societarie nonché ricognizione ed accertamenti dei residui attivi e passivi ed eliminazione per inesigibilità dei crediti iscritti nella situazione patrimoniale. Nello svolgimento dell'attività di controllo, i collegi si conformano ai principi di indipendenza, di etica professionale e di revisione, adottati con determina del Ragioniere generale dello Stato. Restano fermi gli ulteriori adempimenti previsti dal presente decreto e gli altri compiti ad essi demandati dalla normativa vigente.

**L'articolo 76** dispone che copia del verbale del collegio dei revisori dei conti o sindacale è inviata, entro cinque giorni dalla sua sottoscrizione, al rappresentante legale dell'amministrazione pubblica, all'amministrazione vigilante e al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato - Ispettorato generale di finanza. Tale disposizione, inoltre, prevede che il libro dei verbali del collegio dei revisori dei conti o sindacale è custodito presso la sede dell'amministrazione pubblica e, in merito alla sua tenuta, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 2421 del codice civile. Nei verbali dei collegi deve darsi atto dell'osservanza dell'obbligo continuo di vigilanza sul sistema dei controlli presenti nella amministrazione pubblica.

**L'articolo 77** detta disposizioni in materia di incompatibilità e responsabilità dei componenti del collegio dei revisori dei conti o dei collegi sindacali.

**L'articolo 78** prevede che, ferme restando le competenze affidate in materia al collegio dei revisori dei conti o sindacale, il regolamento di contabilità dell'amministrazione pubblica, può prevedere autonome verifiche di cassa da parte della direzione amministrativa dell'amministrazione pubblica. Della verifica viene redatto verbale da custodire agli atti dell'ufficio controllato. Il collegio dei revisori dei conti o sindacale, nelle sue periodiche verifiche, vigila sulla esatta osservanza delle disposizioni di cui al comma 1, acquisendo la relativa documentazione.

**Con l'articolo 79 inizia il Capo III relativo al controllo di gestione. In particolare, l'articolo 79** definisce il contenuto e i principi organizzativi del controllo di gestione, in osservanza alle disposizioni di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, e successive modificazioni, e del titolo II del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150. Il collegio dei revisori dei conti o il collegio sindacale vigila, nell'ambito della propria attività periodica, sull'osservanza delle disposizioni di cui al comma 1.

**L'articolo 80** disciplina il contenuto dell'attività di referto del controllo di gestione.

**Con l'articolo 81** ha inizio l'ultimo titolo del decreto dedicato alle disposizioni particolari. Nello specifico, detto articolo prevede disposizioni in ordine al bilancio tecnico-finanziario degli enti previdenziali ed assistenziali pubblici, prevedendo che tali enti siano tenuti a predisporre, ogni tre anni, un bilancio tecnico che proietta gli elementi attivi, contributi, trasferimenti e redditi patrimoniali-, e passivi, prestazioni, sulla scorta di ipotesi evolutive di ordine demografico,



economico e finanziario. Il bilancio tecnico è deliberato dall'organo generale di vertice e trasmesso al Ministero vigilante e al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato – Ispettorato generale di finanza e dovrà essere accompagnato da una relazione nella quale saranno indicati, in particolare, i criteri delle azioni correttive necessarie per pervenire alla eliminazione di eventuali situazioni di squilibrio tecnico, anche formulando proposte al Ministero vigilante e alla Ragioneria generale dello Stato, intese all'adeguamento delle entrate contributive e delle prestazioni previdenziali. Il bilancio tecnico viene annualmente allegato allo stato patrimoniale di cui all'articolo 43. La nota integrativa, di cui all'articolo 45, riporta annualmente i dati salienti del bilancio tecnico. Quando sia ravvisata l'urgenza di un accertamento dell'andamento economico-finanziario dell'amministrazione pubblica, il Ministero vigilante ed il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato possono richiedere la predisposizione del bilancio tecnico ancor prima della scadenza del triennio.

I bilanci degli enti previdenziali e assistenziali privati o privatizzati di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509 e 10 febbraio 1996, n. 103, restano disciplinati dalle vigenti norme di settore. Si richiamano, al riguardo, oltre quanto previsto dai citati decreti legislativi, l'articolo 3 della legge 8 agosto 1995, n. 335, come modificato dall'articolo 1, comma 763, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e l'articolo 24, comma 24, del decreto legge 6 novembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

**L'articolo 82** disciplina l'erogazione di spese su aperture di credito erariali, prevedendo che determinate somme che, in base a particolari disposizioni, sono affidate in gestione all'amministrazione pubblica per conto dello Stato mediante aperture di credito, sono erogate e rendicontate secondo la normativa vigente in materia di contabilità generale dello Stato. Gli eventuali fondi erogati da altre amministrazioni pubbliche anche comunitarie o sovranazionali devono essere gestiti e rendicontati osservando le norme in base alle quali l'erogazione viene effettuata e in carenza di esse devono essere osservate le disposizioni di cui al comma 1. Il presidente dell'amministrazione pubblica, nella veste di funzionario delegato, dispone i pagamenti a favore degli aventi diritto sulle aperture di credito mediante emissione di ordini, vistati dal responsabile del servizio di ragioneria. La contabilità delle aperture di credito e dei fondi erogati ai sensi dei commi 1 e 2 è distinta da quella della gestione del bilancio dell'amministrazione pubblica. È vietato effettuare anticipazioni di cassa da parte dell'amministrazione pubblica, per tutte le spese che devono per legge gravare sulle predette aperture di credito o essere imputate alla gestione dei fondi erogati ai sensi dei commi 1 e 2; è vietato, altresì, utilizzare le somme in deroga, anche temporanea, al loro vincolo di destinazione. Le gestioni disciplinate dal presente articolo sono evidenziate tra i conti d'ordine dello stato patrimoniale.

**Con l'articolo 83 ha inizio il Titolo VIII che detta le disposizioni diverse e finali.** L'articolo 83 detta disposizioni in ordine alla trasmissione, ai sensi dell'articolo 24, comma 2, del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, del bilancio preventivo, dell'asestamento e delle variazioni allo stesso nonché del rendiconto generale delle amministrazioni pubbliche, alla banca dati unitaria di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni, secondo le modalità e schemi ivi previsti. Nelle more della realizzazione della predetta banca dati, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui all'articolo 15 della medesima legge n. 196 del 2009, e successive modificazioni. Ai sensi del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, ciascuna amministrazione pubblica, nell'ambito dello sviluppo dei propri sistemi informatici deve consentire, attraverso l'integrazione e l'interconnessione dei sistemi medesimi ovvero con l'utilizzo di idonee procedure telematiche, la trasmissione e la ricezione di ogni documento e informazione necessaria all'attuazione della legge n. 196 del 2009, e successive modificazioni, nonché i flussi informativi di cui al presente regolamento, garantendo l'integrità, la conformità e la provenienza dei documenti anche al fine della dematerializzazione della documentazione medesima.



**L'articolo 84** è volto, da un lato, a non lasciare non risarciti i danni arrecati alle pubbliche amministrazioni e, dall'altro, ad evitare che inottemperanze relative all'obbligo di denuncia comportino di fatto il mancato risarcimento dei danni subiti dall'amministrazione pubblica. Per cui per tale adempimento si è fatto riferimento alle nuove specifiche disposizioni introdotte in materia dal decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174 in particolare, alla Parte II - Titolo I - Capo I (Denuncia di Danno), articoli da 51 a 54.

**L'articolo 85** disciplina il regime delle spese di rappresentanza, definendo il concetto di spesa di rappresentanza ed individuando i tipi di spese ammissibili, le modalità e le condizioni di utilizzo delle risorse all'uopo stanziato.

Gli articoli dall'86 al 90 contengono disposizioni di chiusura.

**L'articolo 86** dispone che gli allegati costituiscono parte integrante e sostanziale del decreto.

**L'articolo 87** prevede che, al fine di promuovere l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio e di consentire il perseguimento da parte delle amministrazioni pubbliche degli obiettivi di finanza pubblica, come previsto dall'articolo 1, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni, il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana e sul sito internet del Ministero dell'economia e delle finanze, in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto e alle esigenze del monitoraggio e del consolidamento dei conti pubblici, può aggiornare la rappresentazione contabile degli schemi di bilancio, allegati al presente decreto, anche in ragione degli aggiornamenti disposti con DM all'allegato 1 del decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 2013, n. 132 («Piano dei Conti integrato»), ai sensi dell'articolo 5 del medesimo D.P.R. e del comma 4, articolo 4, del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91.

**L'articolo 88** stabilisce la nuova disciplina dell'attività negoziale delle amministrazioni pubbliche. Pertanto, le amministrazioni pubbliche, nell'affidamento ed esecuzione di opere e lavori, servizi e forniture di beni, applicano le disposizioni contenute nel decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 e tengono conto altresì degli atti di indirizzo e delle linee guida di carattere generale emanati in attuazione delle previsioni di cui al citato decreto legislativo n. 50 del 2016.

**L'articolo 89** dispone che l'attività amministrativo-contabile, per quanto non previsto dal decreto, si svolge nel rispetto dei principi generali di contabilità pubblica e delle norme fiscali e civilistiche vigenti.

**L'articolo 90** fissa l'entrata in vigore del presente decreto al trenta settembre successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana. Il comma 2 stabilisce che dalla predetta data è abrogato il regolamento approvato con decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97, salvo che per gli adempimenti contabili e per il rendiconto generale relativi alla gestione dell'esercizio in corso alla stessa data.



## RELAZIONE TECNICA

Il presente regolamento reca norme di carattere ordinamentale prive di effetti per la finanza pubblica.

Il provvedimento, che si inserisce nel processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche introdotto dalla nuova legge di contabilità e finanza pubblica, dà attuazione all'articolo 4, comma 3, lettera b), del decreto legislativo n. 91 del 2011, che demanda ad uno o più regolamenti da emanarsi su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze la revisione delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97 (*Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla L. 20 marzo 1975, n. 70*), da adottarsi tenendo conto del sistema di classificazione delle spese e delle entrate di cui al Titolo III del medesimo decreto legislativo.

L'attuazione della disciplina sopra richiamata non implica, pertanto, nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

La verifica della presente relazione tecnica, effettuata ai sensi e per gli effetti dell'art. 17, comma 1, della legge 31 dicembre 2012, n. 190 ha avuto esito

POSITIVO

NEGATIVO



**20 MAR 2018**

Il Ragioniere Generale dello Stato





**PARTE I. ASPETTI TECNICO-NORMATIVI DI DIRITTO INTERNO**

*1) Obiettivi e necessità dell'intervento normativo. Coerenza con il programma di governo.*

L'articolato è diretto a dare attuazione all'articolo 4, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, che prevede la revisione delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97 (*Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla L. 20 marzo 1975, n. 70*), da adottarsi tenendo conto del sistema di classificazione delle spese e delle entrate di cui al Titolo III del medesimo decreto legislativo. La proposta risulta coerente con il programma del Governo che prevede, tra l'altro, l'adozione di regole contabili uniformi in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica, in raccordo con la normativa europea ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi.

*2) Analisi del quadro normativo nazionale.*

La materia è disciplinata dalla legge 31 dicembre 2009, n. 196 e dal decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 e successive modificazioni.

*3) Incidenza delle norme proposte sulle leggi e i regolamenti vigenti.*

Le norme regolamentari proposte in attuazione del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 mirano a completare e ad integrare la normativa vigente in materia di contabilità pubblica, senza, tuttavia, incidere su altre norme attualmente vigenti di rango primario e secondario, fatta eccezione per il D.P.R. n. 97 del 2003 che viene abrogato.

*4) Analisi della compatibilità dell'intervento con i principi costituzionali.*

L'intervento è stato predisposto nel rispetto delle norme costituzionali ed in relazione all'adempimento degli obblighi derivanti dall'ordinamento comunitario.

*5) Analisi delle compatibilità dell'intervento con le competenze e le funzioni delle regioni ordinarie e a statuto speciale nonché degli enti locali.*

L'intervento non incide sulle competenze degli enti locali e territoriali, riguardando materia di competenza esclusiva dello Stato. Peraltro, le Regioni, gli enti locali ed i loro enti ed organismi strumentali nonché gli enti del Servizio sanitario nazionale sono esclusi dall'ambito di applicazione del presente regolamento.

*6) Verifica della compatibilità con i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza sanciti dall'articolo 118, primo comma, della Costituzione.*

L'intervento è compatibile con i principi richiamati dall'articolo 118 della Costituzione.

*7) Verifica dell'assenza di rilegificazioni e della piena utilizzazione delle possibilità di delegificazione e degli strumenti di semplificazione normativa.*

Nell'intervento regolatore non si fa ricorso alla rilegificazione e alla delegificazione, né a strumenti di semplificazione normativa.

*8) Verifica dell'esistenza di progetti di legge vertenti su materia analoga all'esame del Parlamento e relativo stato dell'iter.*

Non vi sono progetti di legge vertenti su analoga materia all'esame del Parlamento.

*9) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi di costituzionalità sul medesimo o analogo oggetto.*

Non risultano pendenti giudizi di costituzionalità sull'oggetto dell'intervento regolatore.

## **PARTE II. CONTESTO NORMATIVO COMUNITARIO E INTERNAZIONALE**

*10) Analisi della compatibilità dell'intervento con l'ordinamento comunitario.*

Il presente regolamento si inserisce nel processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche introdotto dalla nuova legge di contabilità e finanza pubblica e, in particolare, dà attuazione all'articolo 4, comma 3, lettera b), del decreto legislativo n. 91 del 2011, che prevede la revisione delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97 (*Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla L. 20 marzo 1975, n. 70*), da adottarsi tenendo conto del sistema di classificazione delle spese e delle entrate di cui al Titolo III del medesimo decreto legislativo, nel rispetto degli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale.

*11) Verifica dell'esistenza di procedure di infrazione da parte della Commissione Europea sul medesimo o analogo oggetto.*

Non risultano allo stato avviate procedure di infrazione sul medesimo o su analogo oggetto da parte della commissione europea.

*12) Analisi della compatibilità dell'intervento con gli obblighi internazionali.*

Il provvedimento non contrasta con gli obblighi internazionali.

*13) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte di Giustizia delle Comunità europee sul medesimo o analogo oggetto.*

Non risultano pendenti giudizi innanzi alla Corte di giustizia delle comunità europee in ordine alle medesime o ad analoghe materie.

*14) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte Europea dei Diritti dell'uomo sul medesimo o analogo oggetto.*

Non risultano pendenti giudizi innanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo sul medesimo o su analogo oggetto.

*15) Eventuali indicazioni sulle linee prevalenti della regolamentazione sul medesimo oggetto da parte di altri Stati membri dell'Unione Europea.*

Le linee prevalenti della regolamentazione da parte degli altri Stati membri dell'Unione europea sono conformi alle scelte perseguite con l'intervento normativo.

### **PARTE III. ELEMENTI DI QUALITÀ SISTEMATICA E REDAZIONALE DEL TESTO**

*16) Individuazione delle nuove definizioni normative introdotte dal testo, della loro necessità, della coerenza con quelle già in uso.*

Le definizioni presenti nel testo sono quelle strettamente necessarie ad individuare le fattispecie oggetto di disciplina e sono coerenti con quelle già invalse.

*17) Verifica della correttezza dei riferimenti normativi contenuti nel progetto, con particolare riguardo alle successive modificazioni ed integrazioni subite dai medesimi.*

È stata verificata positivamente la correttezza dei riferimenti normativi contenuti nel progetto.

*18) Ricorso alla tecnica della novella legislativa per introdurre modificazioni ed integrazioni a disposizioni vigenti.*

Nel provvedimento non si fa ricorso alla tecnica della novella legislativa.

*19) Individuazione di effetti abrogativi impliciti di disposizioni dell'atto normativo e loro traduzione in norme abrogative espresse nel testo normativo.*

Non si ravvisano effetti abrogativi impliciti nelle disposizioni del regolamento. Si precisa, altresì, che l'atto normativo dispone l'abrogazione del regolamento approvato con decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97 - salvo che per gli adempimenti contabili e per il rendiconto generale relativi alla gestione dell'esercizio in corso - al momento della sua entrata in vigore.

*20) Individuazione di disposizioni dell'atto normativo aventi effetto retroattivo o di reviviscenza di norme precedentemente abrogate o di interpretazione autentica o derogatorie rispetto alla normativa vigente.*

Non sussistono disposizioni del regolamento aventi effetto retroattivo, né disposizioni aventi effetto di reviviscenza di norme precedentemente abrogate o di interpretazione autentica o derogatorie rispetto alla vigente normativa.

*21) Verifica della presenza di deleghe aperte sul medesimo oggetto, anche a carattere integrativo o correttivo.*

Non sussistono deleghe aperte sul medesimo oggetto.

*22) Indicazione degli eventuali atti successivi attuativi; verifica della congruenza dei termini previsti per la loro adozione.*

L'intervento regolatore prevede che - al 30 settembre successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana - le pubbliche amministrazioni, di cui all'art. 1, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, sono tenute a conformare la propria gestione ai principi contabili generali di cui all'allegato 1 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 ed adottano gli schemi di bilancio di cui al provvedimento ed adeguano se necessario i propri regolamenti di amministrazione e contabilità e conformano gli schemi di bilancio relativi alla previsione, all'assestamento e al rendiconto.

*23) Verifica della piena utilizzazione e dell'aggiornamento di dati e di riferimenti statistici attinenti alla materia oggetto del provvedimento, ovvero indicazione della necessità di commissionare all'Istituto nazionale di statistica apposite elaborazioni statistiche con correlata indicazione nella relazione economico-finanziaria della sostenibilità dei relativi costi.*

Non sono stati utilizzati riferimenti statistici attinenti alla materia oggetto del provvedimento.

**ANALISI DI IMPATTO DELLA REGOLAMENTAZIONE (A.I.R.)**  
(all. "A" alla Direttiva P.C.M. 16 gennaio 2013)

**Titolo:** Schema di Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91

**Sezione 1 - Contesto e obiettivi dell'intervento di regolamentazione**

Il presente regolamento si inserisce nel processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche introdotto dalla nuova legge di contabilità e finanza pubblica, che ha delegato il Governo ad adottare regole contabili uniformi in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica, in raccordo con la normativa europea ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi. In attuazione della delega contenuta nell'articolo 2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, al fine di conseguire i suddetti obiettivi di armonizzazione, è stato adottato, con riferimento alle amministrazioni pubbliche diverse da quelle statali, ai sensi del medesimo articolo 2 della legge n. 196 del 2009, con esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti ed organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, il decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, rubricato "Disposizioni di attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili", che detta le regole generali di contabilità e di bilancio prevedendo, tra l'altro, l'individuazione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato, la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, l'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, nonché la definizione di un sistema di indicatori di risultato misurabili e semplici, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni.

In particolare, ai sensi dell'articolo 4, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, è stato emanato il decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 2013, n. 132 recante il regolamento concernente le modalità di adozione del piano dei conti integrato delle amministrazioni pubbliche.

In tale processo, il presente provvedimento dà attuazione invece all'articolo 4, comma 3, lettera b), dello stesso decreto legislativo n. 91 del 2011, che prevede la revisione delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97 (Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla L. 20 marzo 1975, n. 70), da adottarsi tenendo conto del sistema di classificazione delle spese e delle entrate di cui al Titolo III del medesimo decreto legislativo.

**A) Rappresentazione del problema da risolvere e delle criticità constatate, anche con riferimento al contesto internazionale ed europeo, nonché delle esigenze sociali ed economiche considerate**

La disciplina vigente presenta carenze per quanto riguarda l'uniformizzazione delle procedure contabili connesse ai sistemi contabili di bilancio, nonché in relazione al coordinamento dei principi contabili generali con quelli per il consolidamento dei conti delle amministrazioni pubbliche.

In relazione a tali criticità è particolarmente avvertita la necessità di uniformare le procedure contabili, in particolare attraverso:

- l'individuazione di regole contabili uniformi per le pubbliche amministrazioni;
- l'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;
- l'affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema ed i schemi di contabilità economico-patrimoniale;

**B) Indicazione degli obiettivi (di breve, medio o lungo periodo) perseguiti con l'intervento normativo**

L'obiettivo dell'intervento regolatore è sostanzialmente quello di fornire alle pubbliche amministrazioni indicazioni sugli obblighi di conformare i propri ordinamenti ai principi contabili generali, di uniformare l'esercizio delle funzioni di programmazione, di gestione, di rendicontazione e di controllo a tali principi nonché di un sistema integrato di scritturazione contabile oltre che adottare una rappresentazione dei dati di bilancio che evidenzia la finalità della spesa secondo l'articolazione per missioni e programmi.

**C) Descrizione degli indicatori che consentiranno di verificare il grado di raggiungimento degli obiettivi indicati e di monitorare l'attuazione dell'intervento nell'ambito della VIR**

I soggetti destinatari dell'intervento regolatorio sono chiamati ad adeguare i propri regolamenti interni e il proprio sistema di contabilità alle disposizioni recate dalla normativa in riferimento. Sarà cura delle Amministrazioni vigilanti e del Ministero dell'economia e delle finanze verificare il puntuale adempimento e il grado di raggiungimento degli obiettivi di armonizzazione potrà essere monitorato in sede di consolidamento dei dati.

**D) Indicazione delle categorie dei soggetti, pubblici e privati, destinatari dei principali effetti dell'intervento regolatorio**

Destinatari dell'intervento regolatore sono le unità istituzionali incluse nel c.d. "elenco ISTAT" (art. 1, comma 3, della Legge n. 196/2009) a cui vanno aggiunte le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del decreto legislativo n.165 del 2001.

Da tale insieme di entità giuridiche vanno poi escluse:

- le regioni, gli enti locali, i loro enti ed organismi strumentali e gli enti del Servizio sanitario nazionale in quanto disciplinati dal decreto legislativo n. 118 del 2011 e successive modifiche ed integrazioni, giusto quanto previsto dall'art.1, comma 1, lettera a) del decreto legislativo n. 91/2011;
- le amministrazioni centrali dello Stato, ossia gli Organi costituzionali e di rilievo costituzionale nonché la Presidenza del Consiglio dei Ministri e i Ministeri, in quanto soggetti alla delega contenuta nell'articolo 40 della legge 196 del 2009. Pertanto, l'ambito di applicazione del regolamento coincide con la definizione di amministrazioni pubbliche che adottano la contabilità finanziaria, affiancata a fini conoscitivi dalla contabilità economico-patrimoniale. Le Università adottano il sistema di contabilità disciplinato dal decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18, e sono comunque tenute a

conformare, nel rispetto dei propri ordinamenti, le regole di amministrazione e gestione ai principi del presente regolamento.

### **Sezione 2 - Procedure di consultazione precedenti l'intervento**

Non sono richieste procedure di consultazione. In proposito, occorre precisare che, ai sensi dell'art. 2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, le Amministrazioni interessate avevano la propria rappresentanza nel Comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche di cui al comma 5 del predetto art. 2 della legge n. 196 del 2009.

Inoltre, si è provveduto a richiedere il parere della Corte dei Conti che si è espressa con parere n. 1/2015/CONS reso dalle Sezioni riunite nell'adunanza del 2 marzo 2015 e successivamente con parere n. 2/2017/CONS reso dalle Sezioni riunite nell'adunanza del 29 novembre 2017. In riferimento al parere n. 2/2017/CONS ed in particolare con riguardo alla necessità, evidenziata dalla Corte dei Conti, di evitare, nell'applicazione della norma di cui all'art. 67 (Rendiconto consolidato), un aggravio di adempimenti da parte delle pubbliche amministrazioni tenute a predisporre il rendiconto consolidato in aggiunta al bilancio consolidato di cui all'art. 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, si rappresenta che l'obbligo di redazione del rendiconto consolidato è posto in capo alle amministrazioni pubbliche i cui organi periferici siano dotati di autonomia amministrativa, gestionale e contabile, o che abbiano carattere associativo o federativo (disposizione già presente nel vigente DPR n. 97/2003, art. 5, comma 14, e art. 73), mentre il bilancio consolidato (di cui al citato art. 18 del D.Lgs. n. 91/2011) dovrà essere redatto dalle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati. Conseguentemente, l'applicazione dell'art. 67 non determinerà un inutile aggravio di adempimenti.

### **Sezione 3 - Valutazione dell'opzione di non intervento di regolamentazione (opzione zero)**

Il non intervento comporterebbe il proseguimento dei problemi evidenziati nella Sezione I.

### **Sezione 4 - Opzioni alternative all'intervento regolatorio**

Non sono emerse opzioni alternative all'intervento regolatorio.

Va segnalato, altresì, che gli effetti positivi dell'intervento regolatore sono stati oggetto di valutazione da parte del Comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, comma 5, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, per quanto attiene ai profili di coerenza con le finalità della richiamata legge di contabilità e finanza pubblica.

### **Sezione 5 - Giustificazione dell'opzione regolatoria proposta e valutazione degli oneri amministrativi e dell'impatto sulle PMI**

**A) Svantaggi e i vantaggi dell'opzione prescelta, per i destinatari diretti e indiretti, a breve e a medio-lungo termine, adeguatamente misurati e quantificati, anche con riferimento alla possibile incidenza sulla organizzazione e sulle attività delle pubbliche amministrazioni, evidenziando i relativi vantaggi collettivi netti e le relative fonti di informazione;**

L'intervento non presenta svantaggi, bensì piuttosto vantaggi sotto il profilo della uniformità delle funzioni di programmazione, di gestione, di rendicontazione e di controllo delle scritture

contabili oltre che adottare una rappresentazione dei dati di bilancio che evidenzi la finalità della spesa secondo l'articolazione per missioni e programmi.

**B) Individuazione e la stima degli effetti dell'opzione prescelta sulle micro, piccole e medie imprese;**

Non vi sono particolari effetti dell'opzione prescelta sulle micro, piccole e medie imprese non essendo direttamente impattate dall'intervento regolatorio.

**C) Indicazione e la stima degli oneri informativi e dei relativi costi amministrativi, introdotti o eliminati a carico di cittadini e imprese. Per onere informativo si intende qualunque adempimento comportante raccolta, elaborazione, trasmissione, conservazione e produzione di informazioni e documenti alla pubblica amministrazione;**

L'intervento normativo non comporta né oneri informativi né prevede l'introduzione di costi amministrativi a carico di cittadini e imprese.

**D) Condizioni e i fattori incidenti sui prevedibili effetti dell'intervento regolatorio, di cui comunque occorre tener conto per l'attuazione (misure di politica economica ed aspetti economici e finanziari suscettibili di incidere in modo significativo sull'attuazione dell'opzione regolatoria prescelta; disponibilità di adeguate risorse amministrative e gestionali; tecnologie utilizzabili, situazioni ambientali e aspetti socio-culturali da considerare per quanto concerne l'attuazione della norma prescelta, ecc.).**

L'intervento regolatorio è immediatamente attuabile con le risorse ed i mezzi già disponibili. Lo stesso intervento non comporta nuovi o maggiori oneri né diminuzioni di entrate a carico della finanza pubblica.

**Sezione 6 - Incidenza sul corretto funzionamento concorrenziale del mercato e sulla competitività del Paese**

L'intervento normativo non comporta un'incidenza diretta sul corretto funzionamento della concorrenza né sulla competitività.

**Sezione 7 - Modalità attuative dell'intervento di regolamentazione**

**A) Soggetti responsabili dell'attuazione dell'intervento regolatorio;**

L'attuazione delle nuove disposizioni è affidata alle amministrazioni pubbliche destinatarie dell'intervento, come definite dall'articolo 1 dello schema di regolamento.

**B) Azioni per la pubblicità e per l'informazione dell'intervento (con esclusione delle forme di pubblicità legale degli atti già previste dall'ordinamento);**

Non sono previste azioni ulteriori rispetto agli adempimenti già contemplati dall'ordinamento.

**C) Strumenti e modalità per il controllo e il monitoraggio dell'intervento regolatorio;**

Il controllo ed il monitoraggio dell'attuazione dell'intervento saranno svolti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, unitamente alle Amministrazioni vigilanti degli enti destinatari



dell'intervento regolatorio, con i mezzi e con le modalità già in essere nell'ambito della vigente disciplina.

**D) Meccanismi eventualmente previsti per la revisione dell'intervento regolatorio;**

Sarà predisposta la verifica di impatto regolatorio, nella quale verranno presi in esame i benefici prodotti dall'intervento, anche in termini di rapporto costi-benefici.

**E) Aspetti prioritari da monitorare in fase di attuazione dell'intervento regolatorio e considerare ai fini della VIR.**

Gli aspetti prioritari da monitorare in fase di attuazione dell'intervento regolatorio riguardano sia la correttezza della regolarità della gestione amministrativo contabile che la verifica del raggiungimento degli obiettivi tra la fase di programmazione e rendicontazione della spesa. Tale monitoraggio verrà effettuato nell'ambito dell'attività di vigilanza sulle amministrazioni pubbliche, con particolare riguardo al processo di perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale secondo i principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica. Inoltre, al fine di assicurare un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica ci si avvarrà anche della Banca dati unitaria istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze nonché del supporto dei revisori e sindaci nei collegi di revisione o sindacali delle stesse amministrazioni pubbliche destinatarie dell'intervento regolatorio.



# Corte dei Conti

Sezioni riunite in sede giurisdizionale,  
consultiva e deliberante

Via Antonio Baiamonti, 25 - 00195 ROMA

Ufficio di supporto  
SEGRETERIA

Tel. 06/3876-3321

e-mail: [sezioni\\_riunite.sc.dc.giur@corteconti.it](mailto:sezioni_riunite.sc.dc.giur@corteconti.it)  
[sezioni\\_riunite.sede.giur@corteconticert.it](mailto:sezioni_riunite.sede.giur@corteconticert.it)

Al Ministero dell'Economia e delle Finanze  
Ufficio del Coordinamento Legislativo  
Ufficio Legislativo - Economia  
Via XX Settembre, 97

ROMA

CORTE DEI CONTI



0000359-19/03/2015-SSRGI-AR38-P

**OGGETTO:** *Parere N. 377/D - Schema di decreto del Presidente della Repubblica recante "Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 4, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91".*

Si trasmette, allegata alla presente, copia conforme all'originale del parere n. 1/2015/CONS reso dalla Corte dei conti, a Sezioni riunite, nell'adunanza del 2 marzo 2015.

(dott. Pietro Montibello)



# Corte dei conti

A

SEZIONI RIUNITE

Nell'adunanza del 2 marzo 2015



**OGGETTO:** *Schema di "Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n.91".*

Vista la nota n. 14258 del 3 dicembre 2014 con la quale la Ragioneria Generale dello Stato - Ispettorato Generale di Finanza ha trasmesso alla Corte dei conti, per acquisire il parere delle Sezioni riunite, uno schema del regolamento in oggetto;

Visto il decreto del Presidente della Corte dei conti n.38/2015 del 5 febbraio 2015, con il quale è stato convocato il Collegio per la seduta odierna, nella sua composizione consultiva;

Udito all'odierna adunanza il Dott. Gianfranco Tanzi, Ispettore Generale Capo di Finanza in rappresentanza della Ragioneria Generale dello Stato;

Udito il Procuratore Generale Aggiunto Eugenio Francesco Schlitzer;

Esaminati gli atti ed uditi i relatori Presidenti di Sezione Angelo Buscema e Luigi Gallucci;

## Considerato:

### I - Premessa

1. Lo schema di regolamento in esame, predisposto dal Ministro dell'economia e delle finanze e trasmesso alla Corte dei conti per il prescritto parere, unitamente alla relazione illustrativa e alla relazione tecnica, reca disposizioni in materia di amministrazione e contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b, del d.lgs. 31 maggio 2011 n. 91.

Sono destinatari delle nuove norme – per effetto di successivi rinvii, dell'articolo 1, comma 1, dello schema di regolamento, all'articolo 1, comma 1, lettera a, del d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91 e, di quest'ultimo, all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 - le amministrazioni pubbliche, diverse dalle amministrazioni centrali dello Stato, che adottano una contabilità finanziaria, cui si affianca una contabilità economico-patrimoniale secondo quanto previsto, in origine, dal d.p.r. 27 febbraio 2003, n. 97 e, quindi, in attuazione delle regole dettate dagli articoli 4 e 6 del d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, il piano dei conti integrato e il sistema integrato di scritturazione contabile.


Sono, altresì, destinatarie del regolamento in parola, limitatamente però ai principi in esso contenuti, le amministrazioni pubbliche che adottano la contabilità civilistica, ove ricomprese nell'ambito di riferimento del citato art. 1, comma 2, della legge di contabilità e finanza pubblica del 2009.

È infatti da considerare come l'articolo 4, comma 3, lettera b, del d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, nel prevedere la revisione delle disposizioni di cui al d.p.r. 27 febbraio 2003, n. 97 – cioè del vigente regolamento di amministrazione e contabilità degli enti pubblici di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70 – abbia riferimento, quanto all'ambito di applicazione, alle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a, del medesimo decreto legislativo e, dunque, alle amministrazioni indicate, a fini di contabilità nazionale, nell'elenco predisposto dall'Istat e alle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

Sono, invece, escluse dall'ambito di applicazione delle disposizioni in parola, per espresso disposto dell'articolo 1, comma 1, lettera a, del d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, oltre alle amministrazioni centrali dello Stato, le regioni, gli enti locali ed i loro enti e organismi strumentali, gli enti del Servizio sanitario nazionale.

Lo schema di regolamento sottoposto al parere della Corte, con una scelta da condividere – in termini di chiarezza e certezza applicativa di un corpo normativo di particolare complessità tecnica –, riscrive interamente le disposizioni di cui il legislatore delegato chiede la revisione e ne dispone la contestuale abrogazione.

Da quanto appena detto, consegue che l'ambito di applicazione del regolamento in parola è, in armonia del resto con le disposizioni comunitarie, solo in parte corrispondente con il regolamento di amministrazione e contabilità del 2003, comprendendo soggetti di natura giuridica sia pubblica, sia privata ed anche soggetti, quali le casse previdenziali dei professionisti, privatizzati dalla legislazione medio tempore intervenuta.



Appare, comunque, condivisibile, perché coerente con il complesso delle disposizioni recate dal d.lgs n. 91 del 2011, la scelta compiuta con lo schema di regolamento di operare un discrimine, quanto agli ambiti della sua applicazione, tra amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria e amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica.

È, infatti, ragionevole, oltre che conforme alla legge, l'aver salvaguardato, pur nel percorso di armonizzazione degli schemi contabili e degli schemi di bilancio, i margini di autonomia di soggetti, di natura giuridica privata, che proprio in ragione dello *status* ad essi riconosciuto dalla legge, adottano la contabilità civilistica.

Percorso, in particolare, coerente con quanto previsto nel Titolo IV del d. lgs. n. 91 del 2011 (articolo 16, comma 2) che affida a un decreto, di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, criteri e modalità di predisposizione del budget economico (pluriennale e annuale) al fine di raccordare lo stesso documento con gli analoghi documenti previsionali predisposti dalle amministrazioni pubbliche che adottano la contabilità finanziaria. Nonché di definire una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio, volta a consentire la trasformazione dei dati economico-patrimoniali in dati di natura finanziaria (relativamente agli enti e alle società che non abbiano adottato le codifiche SIOPE).

Decreto, quest'ultimo, adottato in data 27 marzo 2013, in forza del quale gli enti in parola sono tenuti a predisporre, oltre al budget economico in sede previsionale, il rendiconto previsto dalla normativa civilistica e un rendiconto finanziario in termini di liquidità. Quanto, sempre, agli ambiti soggettivi di applicazione dello schema di regolamento, è da sottolineare come l'articolo 2, comma 4, rechi un'ulteriore distinzione, prevedendo, per le amministrazioni non direttamente destinatarie del provvedimento, la semplice facoltà di adeguare i propri regolamenti di amministrazione e contabilità alle nuove disposizioni.

Previsione, quest'ultima che, se pure coerente con il quadro legislativo d'insieme, in quanto riferibile ad amministrazioni pubbliche estranee agli ambiti di riferimento dell'articolo 1, comma 2, della legge di contabilità e finanza pubblica, indurrebbe tuttavia ad un ripensamento per quegli enti che, proprio in quanto pubblici e ancorché non inseriti nell'elenco predisposto annualmente dall'Istat, sarebbe auspicabile operassero - almeno quanto "ad un insieme di principi" cui fare riferimento - con un sistema di regole contabili armonico a quello della generalità delle pubbliche amministrazioni. Una siffatta previsione, infatti, potrebbe garantire una più ampia applicazione dei principi di armonizzazione dei bilanci verso la generalità delle amministrazioni pubbliche, e potrebbe rafforzare l'applicazione della disposizione di cui all'articolo 2 della legge di delega n. 196 del 2009, intesa a garantire il consolidamento e il monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche.

È poi da aggiungere come l'adeguamento dei sistemi contabili ai principi in parola si collocherebbe in quel processo di ricognizione delle amministrazioni pubbliche comprese nell'elenco Istat, così da consentire che il sistema contabile di ciascuna amministrazione pubblica, con il sopravvenire delle condizioni di cui all'articolo 1, comma 3, della legge di contabilità e finanza pubblica, possa agevolmente essere adeguato alla disciplina generale della legge n. 91 del 2011 e relativi provvedimenti attuativi.

2. Lo schema di regolamento rappresenta indubbiamente, pur se adottato a distanza di oltre tre anni dall'entrata in vigore d.lgs. n. 91 del 2011, un tassello importante nel processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni

pubbliche. L'esigenza di migliorare la conoscenza dei fenomeni, cui è preordinata l'armonizzazione trova, del resto, corrispondenza nella normativa comunitaria (direttiva n. 2011/85/UE del Consiglio, in data 8 novembre 2011), relativa ai requisiti sui quadri di bilancio degli Stati membri, secondo cui "gli Stati membri si dotano di sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i sotto-settori dell'amministrazione pubblica e contengono le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza al fine di predisporre i dati basati sulle norme del SEC" (art. 3).

Il rispetto degli equilibri richiede, infatti, una base conoscitiva omogenea, con principi e regole contabili uniformi per tutti i soggetti che, a vario titolo, sono inclusi nel concetto di amministrazione pubblica, ferma restando l'esigenza di consolidamento dei conti tra enti e organismi partecipati.

Processo di riforma che ha avuto riguardo all'universo delle pubbliche amministrazioni: agli enti territoriali con il d.lgs n. 118 del 23 giugno 2011, di attuazione della legge 5 maggio 2009, n. 42, come modificato e integrato dal d.lgs 10 agosto 2014, n. 126; alle università con il d.lgs 27 gennaio 2012, n. 18, di attuazione della legge 30 dicembre 2010, n. 240; agli altri enti non territoriali con il d.lgs n. 91 del 2011, di cui, proprio, è attuazione il regolamento in esame.

Percorso attuativo, peraltro, che – per limitare il campo di analisi agli enti non territoriali – si è dimostrato non agevole, come reso evidente dalle successive proroghe, disposte per legge, del termine di emanazione dei decreti regolamentari, inizialmente fissato in sei mesi dall'entrata in vigore del d.lgs n. 91 del 2011.


Da ultimo, è da porre in rilievo come il legislatore nazionale – in attuazione della Legge europea 2013-bis – abbia di recente attribuito alla Corte dei conti, nell'ambito delle sue funzioni di controllo, significative competenze in materia di rispondenza della normativa contabile delle amministrazioni pubbliche alle regole di bilancio (legge 30 ottobre 2014, articolo 30).

Al fine di collocare lo schema di regolamento in esame nell'ambito più generale del percorso attuativo già compiuto dal Governo, occorre ricordare come il decreto legislativo da ultimo citato, introduca, innovando il quadro normativo vigente, il Piano dei conti integrato per gli enti che adottano un regime di contabilità finanziaria. Piano che consiste nell'elenco delle unità elementari di bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali, basato su una struttura gerarchica a più livelli.

Con d.p.r. 4 ottobre 2013, n. 132 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 28 novembre 2013, n. 279) è stato adottato, ai sensi dell'articolo 4, comma 3, lettera a, della legge n. 91 del 2011, il regolamento concernente le modalità di attuazione del piano, le cui disposizioni sono state soggette per tutto il 2014 ad un periodo di sperimentazione per verificare l'effettiva rispondenza del sistema classificatorio delineato dal piano dei conti, in termini di esaustività e coerenza delle voci incluse nei moduli finanziario, economico e patrimoniale.

Altro aspetto qualificante delle disposizioni contenute nella legge n. 91 del 2011 è la prescrizione di un generale obbligo per le amministrazioni pubbliche di adottare una rappresentazione dei dati di bilancio che evidenzia le finalità della spesa secondo una omogenea classificazione per missioni e programmi.

Detta rappresentazione è diretta a privilegiare l'aspetto ed il contenuto funzionale della spesa, al fine di conoscere le finalità e gli scopi da perseguire e gli obiettivi da conseguire, e nel contempo evidenziare i profili connessi alla struttura organizzativa nella quale risiede la



“responsabilità” per l’impiego delle risorse assegnate e la conseguente misurazione e verifica dei risultati raggiunti.

A tale riguardo è stato adottato il d.p.c.m 12 dicembre 2012 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 19 dicembre 2012, n. 295) che stabilisce le linee guida per una rappresentazione dei dati di bilancio che evidenzia le finalità della spesa, secondo l’articolazione per missioni e programmi, al fine di assicurare il consolidamento e il monitoraggio dei conti pubblici, nonché la maggiore trasparenza nel processo di allocazione delle risorse pubbliche.

Altro aspetto di rilievo contenuto nella legge n. 91 del 2011, è la definizione di un sistema di indicatori ai fini della misurazione dei risultati attesi dai programmi di bilancio. Con d.p.c.m. 18 settembre 2012 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 226 del 27 settembre 2012) sono state dettate le linee guida per la predisposizione da parte delle amministrazioni pubbliche del piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio, al fine di illustrare gli obiettivi della spesa, misurare i risultati e monitorare l’effettivo andamento in termini di servizi.

È, infine, da ricordare come, in attuazione dell’articolo 25 del decreto legislativo n. 91 del 2011 - che prevede, a partire dal 1° gennaio 2015, la disciplina di un periodo di sperimentazione al fine di valutare gli effetti derivanti dall’avvicinamento tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale - è stato adottato il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 1 ottobre 2013 (in Gazzetta Ufficiale 5 novembre 2013, n. 259), con il quale si individua l’oggetto della sperimentazione, sulla base di una definizione del principio della competenza finanziaria secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l’amministrazione pubblica di riferimento, sono registrate nelle scritture contabili con l’imputazione all’esercizio nel quale esse vengono a scadenza<sup>1</sup>. Con il medesimo decreto (articolo 8) sono state impartite, alle amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria, disposizioni riguardo la classificazione del bilancio per missioni e programmi.

L’attuazione del sistema di adeguamento e armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche dovrà, comunque, trovare completamento con l’adozione di almeno due provvedimenti di particolare rilievo voluti dal d.lgs n. 91 del 2011. L’uno è il regolamento di cui all’articolo 4, comma 3, lettera c, in materia di principi contabili riguardanti i comuni criteri di contabilizzazione; l’altro è il decreto interministeriale richiamato dall’articolo 18, con il quale deve essere individuato lo schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati.

3. In questo contesto normativo e di attuazione delle diverse disposizioni che compongono il d.lgs n. 91 del 2011, si collocano i 97 articoli dello schema di regolamento su cui la Corte è chiamata ad esprimere il proprio parere e che, rispetto al decreto n. 97 del 2003 (di cui è disposta l’abrogazione), appaiono maggiormente coerenti con le esigenze di coordinamento della finanza pubblica, del legislatore comunitario e nazionale.

Il regolamento si inserisce, dunque, come precisato nella relazione illustrativa che l’accompagna, nel processo di armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche voluto dalla legge di contabilità e finanza pubblica del 2009, con riguardo, come

<sup>1</sup> A tale riguardo occorre ricordare come la Corte dei conti abbia espresso forti perplessità – da ultimo nella relazione sul rendiconto generale dello Stato 2013 - sull’istituto della competenza finanziaria c.d. “potenziata” per l’evidente discrasia con il consolidato criterio della competenza giuridica, che trova sostanziale conferma nella legge 24 dicembre 2012, n. 243 di attuazione del principio costituzionale del pareggio di bilancio.

già innanzi si è detto, a soggettività giuridiche pubbliche ben diverse da quelle considerate dal citato decreto n. 97 del 2003, perché delimitata dalla nozione di amministrazione pubblica, come individuata dall'art. 1, comma 2, della legge n. 196 del 2009.

Ed è proprio a questa nuova nozione di amministrazione pubblica ed alla necessità, anche solo a livello di principi, di armonizzare sistemi contabili e schemi di bilancio di enti di diversa natura giuridica, pubblici o privati, ancor prima che tenuti a gestire le proprie risorse con i sistemi della contabilità finanziaria ovvero della contabilità economica, che risiede la complessità delle norme in parola.

Resta da dire come, per il resto, la relazione illustrativa che accompagna lo schema di regolamento si sostanzia nella mera trasposizione del contenuto degli articoli, senza fornire, come sarebbe stato opportuno, elementi di valutazione ulteriori rispetto al testo della norma.

## II- Osservazioni sugli articoli

1. Il provvedimento è suddiviso in Titoli (a loro volta suddivisi in Capi e Articoli) che recano in rubrica uguale denominazione di quella contenuta nell'abrogando d.p.r. n. 97 del 2003 e, quindi, quanto alle materie trattate è sovrapponibile al testo normativo di cui il legislatore delegato ha disposto la revisione.

Per il resto e nelle linee generali, è da dire che le norme siano esse riferibili alle Disposizioni generali (Titolo I) o al Bilancio di previsione, gestione economico-finanziaria, rendicontazione (Titolo II), appaiono in sintonia con il mutato quadro normativo di riferimento, anche laddove dettano alle amministrazioni pubbliche regole di conformazione espressione dei medesimi principi generali.

Così, ad esempio, l'articolo 3 in materia di indirizzo politico-amministrativo e gestione delle risorse e di separazione tra indirizzo politico, da una parte, programmazione e gestione delle risorse, dall'altra, in attuazione dei principi di cui all'articolo 4 del d.lgs 30 marzo 2001, n. 165, laddove alla lettera a) definisce le linee strategiche e le politiche di settore. In particolare, ferma restando la formulazione del bilancio di previsione in termini di competenza e di cassa (articolo 5, comma 5), è la diversa classificazione delle entrate (in relazione ai titoli, alle tipologie e alle categorie) e delle spese (per missioni, programmi e macroaggregati) ad essere da guida alla nuova formulazione delle disposizioni relative ai processi di pianificazione e programmazione (articoli 6 e 7), al bilancio pluriennale (articolo 8), al preventivo finanziario (articolo 12), alla classificazione delle entrate e delle spese del preventivo finanziario (articolo 13) ed in genere a tutti gli altri articoli del Capo I, del Titolo II, riferito ai documenti previsionali. Le disposizioni in parola assumono rilievo anche con riguardo alle amministrazioni in contabilità civilistica in ragione di quanto disposto dall'articolo 13 del d.lgs n. 91 del 2011 secondo il quale le società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica debbono predisporre, in sede di redazione del budget, un apposito prospetto della spesa complessiva aggregata per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG.

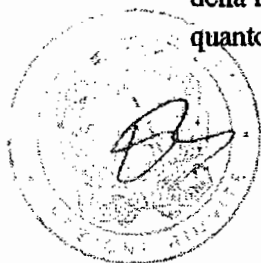
2. Circa l'ambito di applicazione del regolamento (articolo 2) già si è detto nelle Premesse del presente parere. Resta da dire come l'ultimo periodo del comma 2, nel fare salve per le Università le disposizioni di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18, sul sistema di contabilità economico-finanziario, non chiarisce se ad esse siano applicabili, in quanto



49

amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge di contabilità e finanza pubblica, le disposizioni del regolamento ivi non disciplinate, quali quelle contenute nel Titolo IV in materia di attività negoziale. Detto chiarimento è tanto più opportuno nel presente decreto che, come detto in precedenza, è diretto ad uniformare principi e regole contabili per tutte le "amministrazioni pubbliche", in coerenza con le esigenze di coordinamento della finanza pubblica, del legislatore nazionale e comunitario.

3. Con riguardo all'articolo 5, che reca i principi informatori per la gestione e la formazione del bilancio di previsione, deve essere posto in evidenza come il comma 13 rechi la disciplina delle amministrazioni pubbliche tenute alla redazione del bilancio di previsione consolidato, strutturato per missioni programmi e macroaggregati. Disposizione, questa, che trova corrispondenza in sede di rendicontazione nelle norme contenute nell'articolo 74. In coerenza con i principi che regolano la predisposizione di questo documento, si suggerisce di sostituire, al medesimo comma 13, la locuzione "viene evitata", con quella "è esclusa".
4. Nell'ambito delle disposizioni contenute nell'articolo 6, il comma 3 facoltizza il direttore generale a proporre all'organo di vertice la rimodulazione delle risorse economiche e finanziarie disponibili, non solo tra programmi diversi nell'ambito di ciascuna missione, ma anche tra programmi di diversa missione. Su questa maggiore flessibilità, rispetto a quanto disposto dall'articolo 23 della legge n. 196 del 2009, non si hanno, in linea di principio, osservazioni da formulare, in quanto essa appare coerente con l'evoluzione del quadro normativo (articolo 2, comma 1, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122) finalizzato, tra l'altro, ad evitare la formazione di debiti fuori bilancio. Si riterrebbe, però, necessario che, nel rispetto della normativa primaria, all'ultimo periodo del medesimo comma, dopo la locuzione "sulla base" venissero inserite le parole "e nei limiti", così da fare intendere che la rimodulazione della spesa tra programmi di diversa missione non possa essere disposta al di fuori dell'ambito di applicazione dell'articolo 21, comma 7, della legge n. 196 del 2009.
5. Quanto agli strumenti generali di programmazione, particolare rilievo assume l'articolo 7, che sostituisce la relazione programmatica di cui al d.p.r. n. 97 del 2003 con il documento unico di programmazione (DUP). Da sottolineare come questo documento, oltre a indicare gli indirizzi di governo, a descrivere le linee politiche e sociali e la puntuale descrizione delle fonti di finanziamento, deve contenere una apposita sezione (comma 7) relativa al programma triennale delle opere da realizzare, annualmente aggiornato.
6. L'articolo 8, nell'ambito delle attività programmatiche, reca la disciplina del bilancio pluriennale e, prevede innovando il quadro normativo vigente (commi da 4 a 7), che allo stesso siano allegati un piano finanziario dei pagamenti e un preventivo economico triennale.
7. L'articolo 9 del regolamento dispone che, ai fini del consolidamento dei conti pubblici, le amministrazioni di cui all'articolo 2 si conformano alle disposizioni contenute nel Titolo IV della legge n. 196 del 2009. Le norme contenute nell'articolo 9 sono da porre in relazione con quanto disposto dall'articolo 90 dello schema regolamento sulle modalità di implementazione



della banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge n. 196 del 2009 e all'articolo 24, comma 2, del d.lgs n. 91 del 2009. A tale riguardo, si osserva come, tenuto conto della rilevanza delle disposizioni cui si fa rinvio, che hanno riguardo alle esigenze di controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, questa disposizione sia da intendere come norma di principio, con valore vincolante, quindi, nei confronti (almeno) delle amministrazioni pubbliche di cui agli articolo 2, commi 1 e 3, del medesimo regolamento. A fini di omogeneità di esposizione e di conformità a quanto disposto all'articolo 1, lettera a, si suggerisce di sostituire la frase "le amministrazioni di cui all'articolo 2" con "le amministrazioni pubbliche". Quanto sopra, in ragione anche di quanto esposto al punto 23 del presente parere, con riferimento all'articolo 52 dello schema di regolamento.

8. Rilievo centrale, anche per quanto detto nelle Premesse di questo parere, assume l'articolo 10 che, attraverso il Piano integrato dei conti, disciplina mediante rinvio al d.p.r. n.132 del 2013, la contestuale rilevazione, da parte delle pubbliche amministrazioni in contabilità finanziaria, delle entrate e delle spese in contabilità finanziaria e in contabilità economico-patrimoniale. In armonia con quanto disposto dall'articolo 5 del citato d.p.r., l'articolo 10, comma 4 dispone che, in esito agli eventuali aggiornamenti del piano dei conti, siano effettuati, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, gli schemi di bilancio allegati al regolamento. Queste disposizioni assumono rilievo anche con riguardo alle amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica, tenuto conto che l'articolo 17 del d.lgs. n. 91 del 2011, impone in sede di bilancio di esercizio la predisposizione di un conto consuntivo di natura finanziaria conforme alle regole di riclassificazione di cui al Titolo II del medesimo decreto legislativo, che definisce il Piano integrato dei conti.
9. L'articolo 11, comma 1, disciplina i termini di approvazione del bilancio di previsione, attraverso uno specifico riferimento al disposto dell'articolo 24, commi 1, lettera a), e 3, del d.lgs 31 maggio 2011, n. 91, cioè il 31 dicembre dell'anno precedente (ovvero 31 ottobre per i bilanci soggetti ad approvazione da parte delle amministrazioni vigilanti), facendo salve eventuali diverse previsioni derivanti da norme di legge o da statuti. La previsione di una riserva statutaria nella materia (ancorché già contenuta nel corrispondente articolo 10, comma 1, del regolamento del 2003) potrebbe, tuttavia, consentire l'adozione da parte delle amministrazioni pubbliche di termini non coerenti con il processo di armonizzazione dei sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni.
10. Gli articoli 12 e 13 disciplinano la struttura del bilancio di previsione finanziario e le relative disposizioni. Oltre a confermare la distinzione tra bilancio preventivo decisionale e gestionale, le norme in questione prevedono (articolo 13, comma 2) che le tipologie per le entrate e i programmi per le spese siano affidati alla gestione di un unico centro di responsabilità amministrativa, in conformità con i principi contenuti nella legge di contabilità e finanza pubblica.
11. L'articolo 15, nel disciplinare il preventivo economico, risponde alle finalità informative della competenza economica ed è, nelle sue linee generali, sovrapponibile all'articolo 14 del regolamento del 2003. È da rilevare piuttosto (almeno in via di presunzione, tenuto conto

109  
che nulla in proposito è detto nella relazione illustrativa) come, per effetto delle rilevazioni delle voci di entrata e di spesa contestualmente in contabilità finanziaria e in contabilità economico-patrimoniale (piano integrato dei conti), l'articolo in esame non riproponga l'operatività differita del preventivo economico rispetto alla previa autorizzazione del preventivo decisionale.

12. L'articolo 16 prevede, innovando rispetto alla precedente disciplina in un quadro di maggiore chiarezza e trasparenza, la specifica evidenziazione, nella relazione al bilancio, dei vincoli e dei relativi utilizzi in cui si articola il risultato di amministrazione.
13. L'art. 17, anch'esso espressione del mutato quadro di riferimento in cui si colloca lo schema di regolamento, dispone sul piano degli indicatori e dei risultati di bilancio attesi, di cui all'articolo 19 del d.lgs. n. 91 del 2011. Questo documento, che ha il fine precipuo di illustrare gli obiettivi della spesa, di misurarne i risultati e monitorarne l'effettivo andamento, è da ritenere debba essere predisposto da tutte le pubbliche amministrazioni, siano esse in contabilità finanziaria o civilistica. Quanto ai criteri di elaborazione del piano, il comma 2 del medesimo articolo rinvia al d.p.c.m. 18 settembre 2012 con il quale sono dettate le relative linee guida.
14. L'articolo 22 dispone su assestamento, variazioni e storni di bilancio e, in ragione delle disposizioni legislative nel contempo intervenute, preclude al comma 2 l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare le spese correnti, nonché degli stanziamenti destinati a spese non rimodulabili.
15. L'articolo 23 disciplina il budget per centro di responsabilità. Sebbene questo articolo sia collocato nel medesimo ordine dell'analogo articolo del sopprimendo regolamento del 2003, se ne suggerisce l'inserimento dopo l'articolo 15 (Il preventivo economico), al fine di una coerente collocazione delle norme del Titolo II in relazione alla materia trattata.
16. Con riguardo agli articoli contenuti nel Capo II, del Titolo II, non si hanno, almeno nelle linee generali, osservazioni da formulare, non senza sottolineare come le relative disposizioni paiano saldamente ancorate al percorso di affinamento degli strumenti di cui l'ordinamento si è dotato per il controllo della spesa pubblica, ovvero al rinnovato assetto della struttura del bilancio secondo i principi della legge n. 196 del 2009. In tal senso sono la lettera i, del comma 3, dell'articolo 28 e la lettera l, del comma 2 dell'articolo 34, ove si dispone, rispettivamente, che l'ordinativo di incasso e il mandato di pagamento debbano contenere la codifica SIOPE. Ancora, l'articolo 30, laddove affida ai responsabili del centro di responsabilità dell'amministrazione pubblica (e non ai responsabili delle unità previsionali di base, come disponeva il corrispondente articolo 30 del sopprimendo regolamento) la vigilanza sulla gestione delle entrate.
17. Quanto all'articolo 32 dedicato agli impegni di spesa, il comma 5 prevede la possibilità che possano essere assunte prenotazioni di impegno globale e opportunamente elenca le condizioni che devono sussistere per l'esercizio della facoltà in parola. A maggiore



chiarimento di quanto ivi disposto si suggerisce di aggiungere all'alea del comma, dopo la parola "se", la frase "sussistono congiuntamente le seguenti condizioni:".

18. L'articolo 34 prevede, tra l'altro, in un quadro di maggiore chiarezza e trasparenza, l'indicazione nei titoli di pagamento delle codifiche relative alle missioni, ai programmi, ai macroaggregati, alle classificazioni funzionali della spesa, nonché alla banca dati SIOPE.
19. All'articolo 35, 36 e 38, commi 1, a fini di omogeneità di esposizione e di conformità a quanto disposto all'articolo 1, lettera a, si suggerisce di sostituire, rispettivamente, le frasi "Le pubbliche amministrazioni", "Le amministrazioni pubbliche destinatarie del presente regolamento" "Le amministrazioni pubbliche assoggettate alla disciplina del presente regolamento", con la locuzione "Le amministrazioni pubbliche".
20. Le disposizioni del Capo III, del Titolo II, sono relative alle risultanze della gestione economico-finanziaria e per esse valgono le medesime considerazioni formulate con riguardo alle norme del Capo II. In particolare:
- l'articolo 39 integra il contenuto del rendiconto generale prevedendo sia un nuovo documento, il rapporto sui risultati (il cui contenuto è esplicitato nel successivo articolo 48), sia l'allegazione dei prospetti SIOPE;
  - l'articolo 40 (Il conto di bilancio) armonizza il proprio contenuto alla struttura del bilancio per missioni programmi e macroaggregati e uguale adeguamento è da rinvenire nel comma 7, dell'art. 42 (Il conto economico);
  - all'articolo 41, comma 4, le parole "o sindacale" devono essere sostituite con quelle "o al collegio sindacale";
  - l'articolo 42 nell'indicare le componenti positive e negative evidenziate nel conto economico ha a riferimento i ricavi/proventi e i costi/ oneri secondo quanto si intende nell'articolo 1, comma 1, rispettivamente alla lettere u) e g);
21. L'articolo 44 trova il proprio riferimento negli articoli 2 e 4 del d.lgs n. 91 del 2011 e rinvia, quanto alla conformazione dei regolamenti di contabilità delle singole amministrazioni ai principi contabili di cui al comma 2, dell'articolo 2 citato, ai criteri di contabilizzazione da definire con il regolamento di cui alla lettera c, comma 3, dell'articolo 4, del citato decreto legislativo (come già si è detto, non ancora adottato). Criteri di contabilizzazione, occorre ricordarlo, che costituiscono specifico allegato del d.p.r. n. 97 del 2003. Con riguardo al comma 2, dello stesso articolo 44, deve osservarsi come le medesime disposizioni siano contenute - e più utilmente collocate - nell'articolo 95 e, quindi, se ne suggerisce l'eliminazione.
22. L'articolo 49, oggetto di succinto commento nella relazione illustrativa, tratta del controllo affidato ai revisori dei conti o al collegio sindacale. Il comma 2, in particolare, nell'elencare i contenuti obbligatori dell'attività dell'organo di controllo, dispone, nell'alea, che esso "deve dare evidenza della vigilanza sull'adozione dei controlli effettuati sulle strutture periferiche...". Per maggiore chiarezza, si ritiene che il periodo potrebbe così essere scritto "devono dare

evidenza nell'esercizio della propria attività della vigilanza sull'adozione dei controlli effettuati sulle strutture periferiche...".

23. L'articolo 52 disciplina l'affidamento del servizio di cassa o di tesoreria e costituisce indubbiamente una norma di principio. Nel comma 1 si è ritenuto di esplicitare come le relative disposizioni vincolino sia le amministrazioni in contabilità finanziaria, sia quelle che adottano la sola contabilità civilistica. Questa specificazione se, da una parte, è ragione di chiarezza, dall'altra può creare incertezze nell'individuazione delle altre norme o del combinato di disposizioni del regolamento che costituiscono principi e che, in quanto tali, astringono anche le amministrazioni pubbliche in contabilità di diritto comune. Così da poter fare intendere – erroneamente – che solo l'individuazione esplicita dei destinatari della norma esaurisca l'ambito dei principi. Valuterà l'estensore del regolamento l'opportunità di sostituire la frase "amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria e di quelle che adottano solo la contabilità civilistica" con le parole "amministrazioni pubbliche". Va, inoltre, esplicitato l'obbligo del tesoriere di presentazione, entro il termine di 30 giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario, all'amministrazione il conto della propria gestione di cassa.
24. Il Titolo IV del regolamento è dedicato all'attività negoziale e le relative disposizioni (articoli da 57 a 63) sono in larga parte sovrapponibili a quelle del vigente regolamento n.97 del 2003, fatto salvo, come è ovvio, l'adeguamento al quadro normativo primario, oggi, rappresentato dal codice dei contratti pubblici, approvato con il d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163 e relativo regolamento di attuazione. Tenuto conto dell'evoluzione del quadro normativo, parrebbe opportuno anche un rinvio alla disciplina prevista nell'articolo 1, commi 16 e seguenti, della legge 6 novembre 2012, n. 190 "Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione". In particolare, si richiama l'attenzione sugli obblighi di pubblicazione sui rispettivi siti web delle informazioni inerenti la scelta del contraente per l'affidamento di lavori, forniture e servizi, anche con riferimento alla modalità di selezione prescelta ai sensi del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture.
25. Il comma 2, dell'articolo 57, in particolare, dispone sul programma triennale delle opere delle forniture e dei servizi e sul suo aggiornamento annuale nei limiti delle risorse finanziarie disponibili. Da rilevare come, rispetto all'analoga norma contenuta nel d.p.r. del 2003, il comma 2, contenga elementi di maggior dettaglio sulle modalità di predisposizione del programma, in armonia con quanto dispone l'articolo 128 del codice dei contratti pubblici.
26. L'articolo 59 disciplina i lavori pubblici e l'acquisizione di beni e servizi e, in conformità con il quadro normativo primario, detta in materia una disciplina univoca, innovando l'abrogando regolamento del 2003 che regola la materia in due distinti articoli (il 57 e il 58, rispettivamente, i "Lavori pubblici" e "L'acquisto di beni e forniture di servizi"). Dal combinato disposto dei commi 1 e 2, risulta evidente come ciascuna pubblica amministrazione debba, in materia, conformare il proprio regolamento di contabilità a tutte le disposizioni di cui al codice dei contratti pubblici e al relativo regolamento di esecuzione. Il comma 3 tratta delle procedure unificate di acquisto di beni e servizi ed ha riferimento ad una normativa stratificata ma che, parrebbe opportuno, non fosse regolata con il solo rinvio

(almeno quanto alle convenzioni quadro definite da CONSIP spa) all'articolo 26, della legge 23 dicembre 1999, n. 488 e successive modificazioni. A tale riguardo, ove buona regola di *drafting* normativo, voglia evitare il rinvio ad un generico quadro normativo vigente, appare necessario che al comma 3, primo periodo, dopo la locuzione "e successive modificazioni", venga aggiunta la frase "nonché dall'articolo 1, del decreto legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 135".

27. L'articolo 60 detta norme sulla congruità dei prezzi e dispone al comma 2, integrando il disposto dell'articolo di uguale numerazione del regolamento vigente, che ove sia nominata un'apposita commissione per l'accertamento della congruità dei prezzi praticati, essa può essere integrata da componenti esterni solo nell'ipotesi in cui risultasse accertata la carenza in organico di personale dotato di specifica professionalità.
28. In coerenza con quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 60, l'eventuale integrazione con componenti esterni della commissione di aggiudicazione di cui all'articolo 61, comma 1, va ugualmente disciplinata. La frase "da esperti esterni, qualora l'ente non disponesse di specifiche professionalità." va, pertanto, sostituita con la frase "da soggetti esterni aventi le necessarie competenze, nell'ipotesi di carenza accertata in organico di personale dotato di specifica professionalità." Le disposizioni contenute nel comma 3 del medesimo articolo laddove si dispone l'esclusione da successivi incarichi di componenti nei cui confronti sia accertato nella sede giurisdizionale, con sentenza non sospesa, aver concorso, con dolo o colpa grave, all'approvazione di atti dichiarati illegittimi - si riterrebbe debbano essere espunte in quanto si tratta di disciplina di natura sanzionatoria non disponibile alla sede regolamentare in esame.
29. Il Capo I e II del Titolo V, trattano, rispettivamente delle spese delegate e resa dei conti e degli uffici decentrati, con norme sovrapponibili a quelle del vigente regolamento del 2003. Al comma 1 dell'articolo 64 (del Titolo V, Capo I), la locuzione "degli enti" deve essere sostituita, in conformità con le disposizioni dell'intero corpo normativo, con quella "delle pubbliche amministrazioni".
30. Quanto alla disciplina del rendiconto consolidato di cui all'articolo 74 del Capo III del medesimo Titolo, va posto in evidenza come la predisposizione di questo documento astringa le amministrazioni pubbliche tenute a redigere il bilancio di previsione consolidato (articolo 5, comma 13). Si tratta delle amministrazioni con organi dotati di autonomia amministrativa-contabile, ovvero a carattere associativo o federativo ed in questa corrispondenza è da rinvenire, presumibilmente (tenuto conto che alcunché è in proposito specificato nella relazione illustrativa), la circostanza che esso, ai sensi del comma 6, non possa sostituire il bilancio consolidato di cui all'articolo 18 del d.lgs. n. 91 del 2011. Quest'ultimo documento - il cui schema tipo è da adottare con decreto interministeriale allo stato non ancora emanato - risponderebbe alla diversa finalità di consolidamento del bilancio di tutte le amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati. In assenza del decreto interministeriale di cui all'articolo 18, comma 1, del d.lgs. n. 91 del 2011 e di indicazioni sul suo ambito soggettivo di applicazione (tutte le amministrazioni pubbliche ovvero

AL

soltanto quelle in contabilità economica) non si è nelle condizioni di esprimere un compiuto parere sulla disposizione in parola. Può soltanto richiamarsi l'attenzione sulla necessità di evitare che la norma, nei suoi profili applicativi, possa comportare un aggravio di adempimenti, senza conseguire una concreta utilità, da parte delle pubbliche amministrazioni tenute a predisporre due diversi documenti di bilancio consolidato. In ogni caso, sotto il profilo del *drafting* normativo, si suggerisce, tenuto conto di quanto disposto dal citato comma 6, di eliminare la frase del primo periodo, del comma 1, "Ferma restando la disciplina normativa di cui all'articolo 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91".

31. Il Titolo VI del regolamento è dedicato al sistema delle scritture contabili e, in quest'ambito, particolare rilievo assumono le disposizioni di cui agli articoli 76 e 77, rispettivamente, sul sistema contabile integrato e sul sistema di contabilità economico-patrimoniale, che costituiscono l'attuazione dell'articolo 6, del d.lgs n. 91 del 2011. Di quest'ultimo articolo è attuazione anche l'articolo 78, che regola il sistema di contabilità economica analitica, fondato sulle rilevazioni analitiche per centro di costo, di cui già si occupa l'articolo 21 del vigente regolamento n. 93 del 2007.
32. Quanto ai sistemi di controllo (Titolo VII), l'articolo 81 si occupa del sistema di controllo interno avuto riferimento alla conformazione dei regolamenti di contabilità delle pubbliche amministrazioni alle norme di settore nel frattempo intervenute: non solo, quindi, al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, ma anche ai decreti legislativi 27 ottobre 2009, n. 150 e 30 giugno 2011, n. 123. A tale proposito parrebbe opportuno anche il riferimento, almeno con riferimento ai principi, alle disposizioni di cui al d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33, riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni.
33. L'articolo 82 è dedicato ai compiti del collegio dei revisori dei conti e dei collegi sindacali e modalità di controllo. In proposito, si ritiene che in fine al secondo periodo del comma 1 debba essere aggiunta la frase "con le modalità previste dal medesimo articolo", così da rendere esplicita l'applicabilità delle disposizioni di cui ai commi 4 e seguenti dell'articolo 20, del d.lgs n. 123 del 2011.
34. Al comma 1 degli articoli 83 e 84, le locuzioni, rispettivamente, "o sindacale" e "o sindacali" vanno sostituite con quelle "o del collegio sindacale" e "o dei collegi sindacali". All'articolo 84, comma 3, la frase "nei casi previsti dall'articolo 90" va sostituita con quella "nei casi previsti dall'articolo 91".
35. Tra le disposizioni di cui al Capo III dedicate al controllo di gestione non sono previste le "modalità di controllo di gestione", già disciplinate dall'articolo 85 del regolamento n. 97 del 2003. A tale riguardo appare opportuna l'indicazione di criteri omogenei di riferimento per tale attività, diretta alla verifica dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa.



36. L'articolo 88 esaurisce le disposizioni del Capo I (Bilanci tecnici) del titolo VIII. Esso reca in rubrica "Bilancio tecnico-finanziario a capitalizzazione". A questo riguardo, in assenza di ulteriori elementi valutativi contenuti nella relazione illustrativa, è da ritenere che destinatari della norma, indicati negli enti previdenziali e assistenziali pubblici, siano l'INPS e l'INAIL e non anche, dunque, le casse previdenziali dei professionisti di cui decreti legislativi n. 509 del 30 giugno 1994 e n. 103 del 10 febbraio 1996. Occorre, comunque, rilevare come il regolamento per l'amministrazione e la contabilità dell'INPS approvato nel 2005, agli articoli 153 e 154 già disponga, in termini analoghi a quelli previsti nella norma in esame, sull'obbligo di predisporre bilanci tecnici, rispettivamente a ripartizione e a capitalizzazione, in corrispondenza con i sistemi previdenziali delle diverse gestioni che fanno capo all'ente previdenziale. Anche in ragione di ciò si ritiene che dalla rubrica dell'articolo 88 vada espunta la locuzione "a capitalizzazione". Quanto all'INAIL il regolamento di amministrazione e contabilità non prevede l'adozione di un bilancio tecnico, ancorché l'Istituto predisponga alla fine di ciascun anno un saldo finanziario attuariale. Si ritiene, altresì, opportuno specificare in apposito comma che i bilanci tecnici delle casse previdenziali dei professionisti di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509 e 10 febbraio 1996, n. 103, restano disciplinati dalle vigenti norme di settore ed, in particolare, dall'articolo 24, comma 24 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.
37. All'articolo 91, commi 1 e 3 le parole "o sindacale" vanno sostituite, rispettivamente, con "o al collegio sindacale" e "o dal collegio sindacale".
38. L'articolo 92 disciplina la facoltà e limiti delle amministrazioni pubbliche di accendere mutui e acquistare partecipazioni azionarie. Il comma 1, nel confermare quanto già disposto all'articolo 91 del vigente regolamento del 2003, circa la possibilità di contrarre mutui esclusivamente per finanziare spese di investimento, ne condiziona la facoltà all'accertamento da parte del collegio dei revisori o del collegio sindacale della sussistenza per l'anno in riferimento dell'equilibrio di bilancio ai sensi dell'articolo 5, comma 10. A questo riguardo non si hanno osservazioni da formulare, fatta eccezione per l'errato rinvio all'articolo 84, comma 1, da riferire correttamente all'articolo 82, comma 1. Il comma 3 regola l'assunzione di partecipazioni societarie da parte delle pubbliche amministrazioni e le consente ove strettamente necessarie al perseguimento delle finalità istituzionali, tenendo comunque conto delle limitazioni previste dalla normativa in materia. Questa disposizione appare coerente con in quadro normativo primario ed, in particolare, con quanto disposto dall'articolo 3, comma 27, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, del quale, potrà valutarsi l'opportunità di un diretto rinvio da parte della disposizione in esame.
39. L'articolo 95, infine, regola le modalità con le quali possono essere apportati aggiornamenti (e, dunque, modifiche) ai principi contabili applicati ed agli schemi di bilancio allegati al regolamento, nonché in relazione agli esiti della sperimentazione di cui all'articolo 25 del d.lgs. n.91 del 2011 (cd "competenza finanziaria potenziata"). Queste modifiche è previsto possano essere effettuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che si ritiene non abbia forza regolamentare, secondo quanto previsto dall'articolo 17, comma 3,



49

della legge 23 agosto 1988, n. 400. A tale riguardo si esprime il parere che, mentre gli schemi di bilancio allegati al regolamento possano ben essere modificati con le indicate modalità, in quanto diretta esecuzione della norma che li prevede, appaia molto dubbio possa procedersi in ugual modo con riferimento ai principi contabili ed agli esiti dell'attività di sperimentazione di cui sopra si è detto. Con riguardo ai principi contabili, infatti, essi sono individuati e regolati, nei loro profili generali, dall'articolo 2, comma 2, del d.lgs n. 91 del 2011 e, quanto a quelli "applicati", al regolamento di cui all'articolo 4, comma 3, del medesimo decreto legislativo. Ne consegue che alla modifica dei principi in parola dovrebbe potersi provvedere, rispettivamente, con atto avente forza di legge ovvero natura regolamentare. Ugualmente, quanto agli effetti della sperimentazione di cui all'articolo 25 del d.lgs. n.91 del 2011, essi - in quanto suscettibili di modificare le disposizioni del regolamento all'esame, relativamente, peraltro, ad assetti di non secondario rilievo - si ritiene debbano essere apportati con norma di livello uguale a quella che si modifica.

40. Si osserva, da ultimo, come i prospetti allegati al provvedimento paiano coerenti con le disposizioni cui fanno rinvio e non si hanno, pertanto, al riguardo rilievi da formulare.

P.Q.M.

Nelle ragioni suesposte è il parere delle Sezioni Riunite.

I Relatori

*Agostino Pavesi*  
*Carlo Melloni*

Il Presidente

*Roberto Merisio*

Depositato in Segreteria il 19 MAR. 2015

Il Direttore della Segreteria

*Maria Laura Loris*

CORTE DEI CONTI  
SEZIONI RIUNITE IN SEDE GIURISDIZIONALE  
CONSULTIVE E DELIBERANTE

La presenta è copia conforme all'originale  
esistente agli atti della Segreteria.  
Roma, 19 MAR. 2015

IL DIRETTORE

*(coll. Pietro Morici)*  
*Pietro Morici*

