



# L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE DEGLI ENTI TERRITORIALI

## Corso di formazione istituzionale

Modulo n. 1

## LA PRESENTAZIONE DELLA RIFORMA

*(ottobre 2014)*



Fondazione Universitaria  
per la formazione delle  
Amministrazioni Pubbliche



Ragioneria  
Generale  
dello Stato



**FORMAP**

FORMAZIONE E AGGIORNAMENTO AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE



MINISTERO DELL'ISTRUZIONE,  
DELL'UNIVERSITÀ E DELLA RICERCA



# ***STRUTTURA DELLA PRESENTAZIONE:***

***1) IL QUADRO NORMATIVO***

***2) I SISTEMI CONTABILI ARMONIZZATI***

***3) STRUMENTI DELL'ARMONIZZAZIONE***

***3.1 Il piano dei conti integrato***

***3.2 Gli schemi di bilancio***

***3.3 I principi contabili generale e applicati***

***3.4 Il bilancio consolidato***

**1) IL QUADRO NORMATIVO**

**LA LEGGE 196/2009 HA AVVIATO UN PROCESSO  
DI RIFORMA DEGLI ORDINAMENTI  
CONTABILI PUBBLICI, DENOMINATO  
ARMONIZZAZIONE CONTABILE, DIRETTO A  
RENDERE I BILANCI DI TUTTE LE  
PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI OMOGENEI,  
CONFRONTABILI E AGGREGABILI**

## ***1) IL QUADRO NORMATIVO***

***LA VIGENTE CONTABILITA' PUBBLICA NON SVOLGE CORRETTAMENTE LA FUNZIONE CONOSCITIVA CHE LA CARATTERIZZA IN QUANTO:***

- ***CONSENTE L'ADOZIONE DI:***
  - *sistemi contabili diversi,*
  - *schemi di bilancio differenti,*
  - *principi contabili non uniformi.*
- ***NON E' IN GRADO DI MISURARE I DEBITI DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI***

***A DISCAPITO DELL'AFFIDABILITA' DEI CONTI PUBBLICI E DEGLI EQUILIBRI DI BILANCIO***

## 1) *IL QUADRO NORMATIVO*

*L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI E DEGLI SCHEMI DI BILANCIO DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE COSTITUISCE IL CARDINE IRRINUNCIABILE:*

- *della riforma della contabilità pubblica disposta dalla legge n. 196 del 2009*
- *della legge per l'attuazione del federalismo fiscale n. 42 del 2009*

## **1) IL QUADRO NORMATIVO**

# **I PERCORSI DELL'ARMONIZZAZIONE CONTABILE DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI**

### **1) STATO:**

- **LEGGE N. 196 DEL 2009 – TITOLO VI;**

### **2) GLI ENTI TERRITORIALI :**

- **LEGGE N. 42 del 2009, art. 2,**
- **TITOLO I D. Lgs. n. 118 del 2011,**
- **DPCM 28 dicembre 2011 - sperimentazione;**
- **D.Lgs n. 126 del 2014 correttivo e integrativo del DLgs n. 118/2011**

### **3) LA SANITA'**

- **LEGGE N. 42 DEL 2009, art. 2,**
- **TITOLO II D. Lgs. N. 118 DEL 2011;**
- **DM 17 settembre 2012 Linee guida per la certificabilità**
- **DM 1° marzo 2013 Percorso attuativo di certificabilità**
- **DM 20 marzo 2013 Nuovi schemi di bilancio degli enti del SSN**

### **4) LE UNIVERSITA'**

- **L 240 DEL 2010,**
- **D.Lgs 27 gennaio 2012, n. 18**

## **1) IL QUADRO NORMATIVO**

### **5) LE ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE**

- ***LEGGE N. 196 DEL 2009, art. 2,***
- ***D. Lgs. N. 91 DEL 2011,***
- ***DPCM 18 settembre 2012 – Linee guida per sistema indicatori***
- ***DPCM 12/12/2012 Linee guida per missioni e programmi***
- ***DM 27 /3/2013 -PA in contabilità civilistica,***
- ***DM 1 /10/013 – sperimentazione,***
- ***DPR 4/10/2013 – piano dei conti integrato.***

## **1) IL QUADRO NORMATIVO**

**LA RIFORMA CONTABILE DEGLI ENTI TERRITORIALI E' DEFINITA DAL D.LGS N. 118 DEL 2011 COORDINATO E INTEGRATO DAL D.LGS 126 DEL 2014.**

**NEL 2011, IL D.LGS 118 DEL 2011 HA:**

- **DEFINITO I PRINCIPI GENERALI DELLA RIFORMA DEGLI ENTI TERRITORIALI NEL TITOLO PRIMO,**
- **RINVIATO L'INDIVIDUAZIONE DEI CONTENUTI SPECIFICI DELLA RIFORMA AD UN SUCCESSIVO DECRETO LEGISLATIVO INTEGRATIVO, DA EMANARE IN CONSIDERAZIONE DEI RISULTATI DI UNA SPERIMENTAZIONE.**



# **1) IL QUADRO NORMATIVO**

## **IL D.LGS 126 DEL 2014:**

- INTEGRA E MODIFICA IL D.LGS 118/2011, ATTRAVERSO L'INSERIMENTO DI NORME DI DETTAGLIO E DEGLI ALLEGATI NECESSARI PER L'APPLICAZIONE DELLA RIFORMA (schemi di bilancio, piano dei conti e principi contabili),**
- DEFINISCE L'ORDINAMENTO CONTABILE DELLE REGIONI (titolo terzo del Dlgs 118/2011)**
- AGGIORNA IL TUEL (titolo quarto del Dlgs 118/2011) AI PRINCIPI DELLA RIFORMA,**
- ADEGUA LA DEFINIZIONE DEI INDEBITAMENTO DEGLI ENTI TERRITORIALI DI CUI ALL'ART. 3, COMMA 17, L. 350/2003 (aggiungendo il leasing finanziario, il residuo debito garantito a seguito dell'escussione delle garanzie).**

## ***2) I NUOVI SISTEMI CONTABILI***

***L'ARMONIZZAZIONE CONSERVA LA  
DISTINZIONE TRA GLI ENTI :***

- IN CONTABILITA' FINANZIARIA, che devono adottare la contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali;***
- IN CONTABILITA' ECON-PATRIMONIALE, cui è richiesta una riclassificazione dei propri incassi e pagamenti secondo regole uniformi a quelle degli enti in contabilità finanziaria (tassonomia attraverso SIOPE e classificazione per missioni e programmi)***

## ***2) I NUOVI SISTEMI CONTABILI***

***La CONTABILITA' FINANZIARIA costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione;***

***E' prevista l'adozione del bilancio finanziario autorizzatorio almeno triennale, di competenza e di cassa (le previsioni di cassa solo per il primo anno).***

## ***2) I NUOVI SISTEMI CONTABILI***

### ***LA CONTABILITA' ECONOMICO-PATRIMONIALE***

***ha il fine di:***

- rappresentare l'equilibrio economico tra le risorse economiche acquisite e quelle utilizzate;***
- garantire l'aggiornamento del conto del patrimonio;***
- consentire l'elaborazione del bilancio consolidato di ciascun ente con i propri enti, aziende e società.***

## ***2) I NUOVI SISTEMI CONTABILI***

***Le rilevazioni della contabilità finanziaria costituiscono la misura finanziaria dei fatti gestionali rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale:***

- I ricavi sono rilevati unitamente all'accertamento delle entrate dei primi tre titoli di bilancio e dei contributi agli investimenti e dei trasferimenti in c/capitale;***
- i costi sono rilevati al momento della liquidazione delle spese del primo titolo di bilancio, salvo che per i trasferimenti correnti, in c/capitale e i contributi agli investimenti, per i quali si fa riferimento all'impegno;***

## *2) I NUOVI SISTEMI CONTABILI*

- *L'accertamento delle entrate del:*

*Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziaria,*

*Titolo 6 - Accensione di prestiti,*

*Titolo 7 - Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere*

*Titolo 9 - Entrate per conto terzi e partite di giro,*

*determina nella contabilità economico patrimoniale solo la rilevazione di crediti finanziari*

## *2) I NUOVI SISTEMI CONTABILI*

- *L'impegno delle spese del:*

*Titolo 3 - Spese per incremento attività finanziarie,*

*Titolo 4 - Rimborso Prestiti,*

*Titolo 5 - Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere,*

*Titolo 7 - Uscite per conto terzi e partite di giro,*

*determina nella contabilità economico patrimoniale solo di debiti finanziari*

## *2) I NUOVI SISTEMI CONTABILI*

*La contabilità economico patrimoniale è integrata, e non derivata, alla contabilità finanziaria.*

*Le scritture di assestamento economico-patrimoniale di fine anno (di rettifica, integrazione e ammortamento dei costi rilevati nel corso dell'esercizio) sono autonome rispetto alla contabilità finanziaria.*



### ***3) GLI STRUMENTI DELL'ARMONIZZAZIONE***

***Gli strumenti dell'armonizzazione dei sistemi contabili previsti decreto legislativo n. 118/2011***

***sono:***

***3.1 Piano dei conti integrato,***

***3.2 Schemi di bilancio comuni,***

***3.3 Regole contabili uniformi,***

***3.4 Bilancio consolidato***

### 3.1 IL PIANO DEI CONTI INTEGRATO

- *previsto solo per le amministrazioni in contabilità finanziaria;*
- *costituito dall'elenco delle voci del bilancio gestionale finanziario e dei conti economici e patrimoniali, definito in modo da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali;*
- *Unico e obbligatorio per tutte le amministrazioni pubbliche, con i necessari adattamenti in considerazione delle caratteristiche peculiari dei singoli comparti;*
- *Elaborato anche in funzione delle esigenze del monitoraggio della finanza pubblica.*

## 3.2 COMUNI SCHEMI DI BILANCIO

*L'art. 15 del decreto prevede che le entrate del bilancio finanziario sono articolate in:*

- 1. TITOLI, secondo la fonte di provenienza delle entrate;*
- 2. TIPOLOGIE, in base alla natura dell'entrata, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto;*
- 3. CATEGORIE, secondo l'oggetto delle entrate (in allegato solo nel rendiconto);*

*Ai fini della gestione, le categorie sono ripartite in capitoli, che possono essere articolati in articoli. I capitoli e gli articoli si raccordano al quarto livello del piano dei conti integrato.*

### 3.2 COMUNI SCHEMI DI BILANCIO

*L'art. 14 del decreto prevede che le spese sono articolate in:*

*1. MISSIONI: individuano le funzioni e gli obiettivi strategici della spesa e consentono il collegamento tra flussi finanziari e le politiche pubbliche settoriali . Sono definite in relazione al riparto delle competenze di cui agli articolo 117 e 118 Cost. e tenendo conto di quelle del Bilancio dello Stato;*

*2. PROGRAMMI: individuano aggregati omogenei di attività diretti al conseguimento degli obiettivi strategici. Il programma è raccordato alla codifica COFOG di secondo livello. Costituiscono l'unità di voto minima;*

## 3.2 COMUNI SCHEMI DI BILANCIO

**3. MACROAGGREGATI:** *secondo la natura economica della spesa. Sono rappresentati in appositi allegati e costituiscono il primo raccordo tra la classificazione funzionale del bilancio decisionale ed il piano dei conti integrato (in allegato solo nel rendiconto).*

*Ai fini della gestione, i macroaggregati sono ripartiti in capitoli, che possono essere articolati in articoli. I capitoli e gli articoli si raccordano al quarto livello del piano dei conti integrato.*

### **3.3 REGOLE CONTABILI UNIFORMI**

*Il decreto legislativo n. 118 del 2011 prevede che le amministrazioni pubbliche territoriali e i loro enti strumentali devono adeguarsi a regole contabili uniformi (art.3) definite attraverso principi contabili, :*

*1. principi contabili generali, intesi come enunciati molto sintetici (competenza, annualità, di universalità, integrità, specificazione, ecc.), che lasciano agli operatori il compito di individuarne le modalità di applicazione .*

### 3.3 REGOLE CONTABILI UNIFORMI

2. principi applicati, costituite da norme tecniche di dettaglio, di specificazione ed interpretazione delle norme contabili e dei principi generali , che svolgano una funzione di completamento del sistema generale e favoriscano comportamenti uniformi e corretti. La definizione di tali principi è stata rinviata al decreto correttivo e integrativo. I principi applicati individuati riguardano:

- la programmazione
- la contabilità finanziaria
- la contabilità economico patrimoniale
- il bilancio consolidato

### 3.3 REGOLE CONTABILI UNIFORMI

La competenza finanziaria vigente:

*il principio della competenza finanziaria, costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni).*

*Attualmente, nei bilanci degli enti locali, le obbligazioni sono imputate all'esercizio finanziario in cui le obbligazioni sorgono, salvo deroghe ed eccezioni che rendono incerta l'applicazione del principio.*

*L'applicazione della vigente configurazione della competenza finanziaria comporta che i residui passivi non rappresentano debiti effettivi dell'ente.*



### 3.3 REGOLE CONTABILI UNIFORMI

*Il principio contabile generale n. 16 della competenza finanziaria, cd. potenziata, prevede che le obbligazioni siano registrate quando l'obbligazione sorge, con imputazione alle scritture contabili degli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile.*

### **3.3 REGOLE CONTABILI UNIFORMI**

- *Le obbligazioni sono registrate solo se formalmente costituite (le delibere di spesa o il bando di gara non costituiscono obbligazioni formalmente costituite - si prenotano ma non si impegnano);*
- *Gli impegni tecnici (art. 183, comma 5, vecchio TUEL) sono vietati;*
- *L'accertamento e l'impegno si imputano alle scritture di un esercizio sulla base della scadenza dell'obbligazione che costituisce un elemento necessario dell'obbligazione giuridica;*
- *Gli impegni pluriennali sono imputati agli esercizi sulla base del cronoprogramma e confermati, in occasione del riaccertamento ordinario, sulla base dei SAL.*

### 3.3 REGOLE CONTABILI UNIFORMI

*La competenza finanziaria potenziata prevede che:*

- *I residui sono costituiti solo da obbligazioni giuridicamente perfezionate esigibili;*
- *le obbligazioni giuridicamente perfezionate non esigibili sono accertate e impegnate con imputazione agli esercizi in cui sono esigibili;*
- *le entrate vincolate e gli accantonamenti contabili costituiscono una componente del risultato di amministrazione (non devono essere impegnati).*

### 3.4 IL BILANCIO CONSOLIDATO

- *La disomogeneità dei bilanci è determinata anche dal fenomeno delle esternalizzazioni, ossia dal trasferimento, attraverso contratti o convenzioni, dello svolgimento di funzioni, servizi e attività strumentali di propria competenza ad altri soggetti;*
- *A causa dell'esternalizzazione i bilanci dei singoli enti possono fornire informazioni incomplete, non rappresentative delle attività e delle funzioni complessivamente svolte e, a parità di servizi resi alla collettività, presentano situazioni del tutto differenti*

### 3.4 IL BILANCIO CONSOLIDATO

*La riforma contabile degli enti territoriali:*

- *attribuisce al bilancio consolidato l'obiettivo di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale e il risultato economico della complessiva attività svolta da un ente attraverso le proprie articolazioni organizzative, i suoi enti strumentali e le sue società controllate e partecipate;*
- *fa riferimento alla definizione di controllo di "diritto", di "fatto" e "contrattuale" (la cd. influenza dominante).*

## 3.4 IL BILANCIO CONSOLIDATO

IL GRUPPO AMMINISTRAZIONE PUBBL. è costituito dai suoi:

- **ORGANISMI STRUMENTALI** (le istituzioni);
- **ENTI STRUMENTALI CONTROLLATI**, enti, fondazioni e aziende controllate;
- **ENTI STRUMENTALI PARTECIPATI**, enti, fondazioni e aziende partecipate ma non controllate
- **SOCIETA' CONTROLLATE** (definizione corrispondente a quella civilistica);
- **SOCIETA' PARTECIPATE**, (in sperimentazione e in fase di avvio della riforma) società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali della capo gruppo, indipendentemente dalla quota di partecipazione.