

dossier

1° luglio 2019

**Regolamento concernente
l'Amministrazione e la contabilità
delle amministrazioni pubbliche di
cui all'art. 4, comma 3, lett. b), del
D.Lgs. 31 maggio 2011, n. 91**

A.G. 87

*(D.Lgs. 31 maggio 2011, n. 91,
articolo 4, commi 3, lettera b), e 8)*



Senato
della Repubblica



Camera
dei deputati



SERVIZIO STUDI

TEL. 06 6706-2451 - ✉ studi1@senato.it - [@SR_Studi](https://twitter.com/SR_Studi)

Dossier n. 138



SERVIZIO STUDI

Dipartimento Bilancio

TEL. 06 6760-2233 - ✉ st_bilancio@camera.it - [@CD_bilancio](https://twitter.com/CD_bilancio)

Atti del Governo n. 87

La documentazione dei Servizi e degli Uffici del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. Si declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge. I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

BI0006cop.docx

INDICE

| | |
|---|----------|
| L'armonizzazione contabile | 3 |
| Lo schema di regolamento | 5 |
| ▪ Disposizioni generali (articoli 1- 10)..... | 6 |
| ▪ I documenti previsionali di bilancio (articoli da 11 a 24)..... | 7 |
| ▪ La gestione economico-finanziaria (articoli 25-38)..... | 14 |
| ▪ La rendicontazione della gestione (articoli 39-51)..... | 16 |
| ▪ Servizio di cassa o tesoreria (articoli 52-54)..... | 20 |
| ▪ Gestione di beni (articoli 55-56)..... | 21 |
| ▪ Funzionari ordinatori, agenti della riscossione e organi dotati di autonomia gestionale (articoli 57-67)..... | 21 |
| ▪ Scritture contabili (articoli 68-73)..... | 22 |
| ▪ Sistemi di controllo (articoli 74-80)..... | 22 |
| ▪ Disposizioni particolari e finali (articoli 81-90)..... | 23 |

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE

Lo schema di regolamento in esame va inquadrato nel **processo di armonizzazione dei sistemi contabili** delle amministrazioni pubbliche introdotto dalla **legge di contabilità n.196 del 2009**, che all'articolo 2 ha delegato il Governo ad adottare nuove regole e strutture contabili in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica, anche in raccordo con i sistemi e gli schemi di bilancio adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi.

A livello europeo il riferimento è costituito dalla **direttiva 2011/85/UE**, facente parte del pacchetto dei provvedimenti legislativi noti come *Six Pack*, volti all'introduzione di **meccanismi rafforzati di controllo e di sorveglianza sugli squilibri macroeconomici e finanziari degli Stati membri**. La direttiva ha specificamente fissato regole minime comuni per i quadri di bilancio nazionali finalizzate a renderli più trasparenti, confrontabili e il più possibile completi e veritieri; ha richiesto da un lato l'adozione, in sede di programmazione di bilancio, di meccanismi di coordinamento tra tutti i sottosettori delle amministrazioni pubbliche, e dall'altro ha evidenziato la necessità di uniformità delle regole e delle procedure contabili.

Il legislatore ha dato seguito a tali indicazioni operando secondo **due distinte linee di intervento**:

- **la prima** fa capo all'articolo 2 della legge delega sul federalismo fiscale (legge n.42/2009), per la cui attuazione è stato emanato il **decreto legislativo n.118/2011**, volto all'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle **amministrazioni pubbliche territoriali**, quali regioni, enti locali (comuni, province, città metropolitane, comunità montane, comunità isolate, unioni di comuni ed istituzioni degli enti locali), ed enti del Servizio sanitario nazionale;
- **la seconda** fa riferimento all'articolo 2 della legge n.196/2009 sopradetta, e sulla cui base è intervenuto il **decreto legislativo n. 91 del 2011**, volto alla nuova disciplina contabile delle **amministrazioni pubbliche diverse da quelle territoriali** e da quelle centrali dello Stato (quali i Ministeri, per i quali opera una diversa delega contenuta nell'articolo 40 della legge di contabilità): si tratta dunque, in sostanza, degli enti nazionali di previdenza ed assistenza, delle Agenzie regionali sanitarie e degli enti (circa 150) dell'amministrazione centrale differenti dai ministeri .

Una ulteriore e specifica linea di intervento attiene, infine, alla **armonizzazione contabile delle università**, sulla base della delega recata dall'articolo 5 della legge n.240 del 2010, alla cui attuazione si è poi provveduto con il **D.Lgs. n.18 del 2012**,

volto all'introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato nelle università.

L'ampiezza del panorama normativo dedicato al riordino contabile deriva dalla circostanza che l'armonizzazione delle regole che presiedono la redazione dei bilanci pubblici (con l'introduzione di criteri omogenei volti a migliorare la trasparenza, l'attendibilità e la confrontabilità delle scritture di bilancio di tutte le amministrazioni pubbliche) costituisce uno strumento essenziale per la definizione di un quadro normativo-contabile che concorra alla sostenibilità delle finanze pubbliche. Oltre a dispiegare la sua azione sul piano dell'autonomia normativa contabile degli enti pubblici, l'armonizzazione contabile è infatti una funzione che estende in concreto i suoi effetti anche sul piano finanziario, in base al presupposto che una maggiore uniformità nella predisposizione degli strumenti di bilancio assicura, in prospettiva, un **miglior uso delle risorse pubbliche**.

LO SCHEMA DI REGOLAMENTO

Lo schema di regolamento introduce principi uniformi e armonizza i sistemi contabili delle **amministrazioni pubbliche che adottano la contabilità finanziaria** affiancata (a fini conoscitivi) dalla contabilità economico-patrimoniale, **con riferimento alle amministrazioni** diverse dalle regioni, enti locali e loro organismi strumentali, dagli enti del SSN, dalle università e dalle amministrazioni centrali dello Stato. Il testo contiene in particolare disposizioni relative al bilancio di previsione, alla gestione economico-finanziaria ed alla rendicontazione, alla gestione patrimoniale, alle spese delegate, resa dei conti ed uffici decentrati, nonché, infine, al sistema di scritture ed agli uffici di controllo.

La norma di riferimento generale è costituita dall' **articolo 4 del decreto legislativo n.91/2011**, il quale dispone che per il perseguimento della qualità e della trasparenza dei dati di finanza pubblica, nonché del miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il sistema europeo dei conti, **le amministrazioni** pubbliche che utilizzano la contabilità finanziaria, sono tenute ad **adottare un comune piano dei conti integrato**, costituito da conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali redatti secondo comuni criteri di contabilizzazione.

A tal fine il suddetto articolo 4 prevede - al **comma 3, lettera a), b) e c)** - l'adozione di **tre diversi regolamenti**, concernenti rispettivamente il piano dei conti integrato (lettera a), l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche (lettera b) ed i principi contabili applicati (lettera c).

Il regolamento previsto dalla lettera a) è stato emanato con D.P.R. n.132/2013, quello di cui alla lettera c) non è stato fin qui adottato, mentre il **regolamento previsto dalla lettera b)**, costituisce l'oggetto del **presente schema di decreto**. La lettera b) prevede la revisione delle disposizioni previste dal regolamento n. 97 del 2003, concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici dipendenti dallo Stato (c.d. enti parastatali) di cui alla legge n. 70 del 1975; regolamento che, pertanto, viene abrogato dall'articolo 90 dello schema di regolamento in esame.

Va segnalato che il **termine** di scadenza per **l'adozione del regolamento** risulta ormai decorso, in quanto originariamente fissato al 31 dicembre 2012 e poi da ultimo posposto al 31 dicembre 2014: il regolamento può comunque essere esaminato, attesa la natura non perentoria – bensì solo ordinatoria - dei termini attinenti all'esercizio della potestà regolamentare del Governo, come diffusamente precisato nella relazione illustrativa del provvedimento.

Lo schema di regolamento in esame si compone di **90 articoli, suddivisi in 8 Titoli**. Di seguito si analizza il contenuto del provvedimento per ambiti tematici, dando conto delle più rilevanti modifiche rispetto alla normativa vigente.

Disposizioni generali (articoli 1- 10)

Il provvedimento definisce in primo luogo il proprio ambito di applicazione, vale a dire il novero delle **amministrazioni pubbliche destinatarie della nuova disciplina**: queste risultano determinate per esclusione, in quanto si tratta delle amministrazioni pubbliche (come individuate dall'articolo 2 del D.Lgs. n.165/2001) diverse sia da regioni, enti locali ed enti del SSN (disciplinati dal prima citato D.Lgs. n.118/2011), sia dalle amministrazioni centrali dello Stato, quali i Ministeri (cui fa riferimento la delega recata dall'articolo 40 della legge n.196/2009). **L'ambito soggettivo di applicazione** del provvedimento viene quindi a riguardare, tra gli altri, gli enti nazionali di previdenza ed assistenza, le Agenzie regionali sanitarie, le autorità indipendenti, gli enti dell'amministrazione centrale differenti dai ministeri. Viene inoltre precisato che le Università, il cui sistema contabile è disciplinato come prima detto dal D.Lgs. n.18/2012, debbano conformarsi per l'amministrazione e la gestione ai principi recati dal presente regolamento. In via generale, inoltre, si stabilisce che per le amministrazioni pubbliche non direttamente destinatarie, il provvedimento costituisce un insieme di principi a cui esse, nell'ambito della loro autonomia, possono far riferimento ai fini dell'adozione dei propri regolamenti di amministrazione e contabilità.

Quando ai **criteri** che presiedono al **bilancio di previsione**, lo stesso deve essere formulato in termini di competenza e cassa e **sia per le entrate che per le spese** vige il criterio dell'**integrità**: pertanto le entrate devono essere iscritte in bilancio al lordo delle spese di riscossione e di altre eventuali spese ad esse connesse ed egualmente, le spese devono essere iscritte in bilancio integralmente, senza alcuna riduzione delle correlative entrate. Inoltre, le entrate vanno iscritte previo accertamento della attendibilità delle stesse e, quanto alle spese, ne è preclusa ogni quantificazione basata sul mero calcolo della spesa storica incrementale.

L'avanzo o il disavanzo **di amministrazione** presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente va iscritto come posta a sé stante, rispettivamente dell'entrata e della spesa, ed è iscritto egualmente come posta autonoma, tra le entrate del bilancio di cassa, l'ammontare presunto del fondo di cassa all'inizio dell'esercizio cui il bilancio si riferisce. Si prescrive inoltre che **il bilancio di previsione** deve risultare **in equilibrio** e che le pubbliche amministrazioni i cui organi periferici siano dotati di autonomia amministrativa, gestionale e contabile - per cui gestiscono bilanci separati - siano tenute alla redazione del **bilancio di previsione consolidato**, con divieto di ogni duplicazione dovuta a trasferimenti interni o somministrazioni di fondi intervenuti tra le diverse gestioni od unità in cui la pubblica amministrazione si articola.

Viene poi disciplinato il **documento unico di programmazione (DUP)**, da redigersi da parte dell'organo di vertice dell'amministrazione entro il 15 ottobre, e che dovrà descrivere le linee strategiche dell'ente da intraprendere o sviluppare in un arco temporale definito, di norma coincidente con la durata del mandato. Il DUP

indica sia le finalità istituzionali che eventuali nuove finalità, precisando le risorse umane e finanziarie necessarie per realizzarle: a tal fine esso deve indicare, per la parte delle entrate, le fonti di finanziamento necessarie per la realizzazione delle strategie, evidenziandone anche l'attendibilità ed i vincoli di acquisizione e, per la parte delle spese, le principali voci di impegni che debbono essere previste nel periodo preso a base della programmazione.

Sulla base di quanto contenuto nel DUP, i soggetti preposti ai **centri di responsabilità** dell'ente avviano il processo di programmazione per la realizzazione dei programmi ad essi attribuiti, descrivendo in un apposito documento le previsioni qualitative e quantitative delle attività che identificano i programmi da realizzarsi nel corso dell'anno o del triennio. Vengono altresì indicati i **documenti** che danno conto del complessivo **processo di pianificazione, programmazione e budget**, articolati in sei diversi prodotti, costituiti dai seguenti: documento unico di programmazione, bilancio pluriennale, bilancio di previsione, tabella dimostrativa del presunto risultato di amministrazione, budget complessivo dei budget dei centri di responsabilità, piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio.

Ultimo e rilevante elemento delle disposizioni generali dettate dal provvedimento, in quanto costituente la **struttura di riferimento** per la predisposizione dei documenti contabili previsti dal regolamento, è il **piano dei conti integrato**. Questo va adottato dalle amministrazioni per consentire la rilevazione delle entrate e delle spese contestualmente in contabilità finanziaria e dei proventi/ricavi ed oneri/costi in contabilità economico-patrimoniale. A tal fine, per realizzare la tracciabilità delle operazioni contabili e per garantire la corretta movimentazione dei conti del piano finanziario, economico e patrimoniale, si dispone che ogni **atto gestionale** posto in essere dal funzionario responsabile sia corredato da una **codifica** univoca e completa che identifichi la transazione nelle varie fasi dell'entrata e della spesa.

I documenti previsionali di bilancio (articoli da 11 a 24)

Il principale documento di pianificazione e programmazione delle risorse ai fini della realizzazione dei programmi di spesa è il **bilancio di previsione (articolo 11)**, che è **predisposto** dal **direttore generale** e **deliberato** dal competente organo di **vertice** dell'amministrazione pubblica entro i termini previsti dall'articolo 24 del D.Lgs. n. 91/2011 e richiamati dall'articolo 5, comma 2 del presente schema, vale a dire **entro il 31 dicembre** dell'anno precedente per le P.A. ed entro il termine del **31 ottobre** dell'anno precedente per gli enti vigilati, i cui bilanci sono sottoposti ad approvazione da parte dell'Amministrazione vigilante.

Ai fini della predisposizione del bilancio di previsione, entro il 31 luglio i titolari dei centri di responsabilità comunicano al direttore generale gli obiettivi da conseguire e i fabbisogni finanziari per la realizzazione dei programmi loro

attribuiti; ovvero, per le entrate, il presunto ammontare articolato per le fonti di provenienza di cui sono responsabili.

Ai sensi del precedente articolo 6, comma 3, dello schema in esame, 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 risorse tra programmi diversi nell'ambito di ciascuna missione e tra programmi di missioni diverse.

In base al comma 6 dell'articolo 11, il **bilancio** di previsione **annuale** ha carattere **autorizzatorio** e costituisce limite agli impegni di spesa.

I **principi informativi** per la formazione del bilancio di previsione delle amministrazioni pubbliche sono dettati dal precedente articolo 5, il quale dispone che:

- **l'esercizio** finanziario ha la durata di **un anno** (inizia il 1° gennaio e termina il successivo 31 dicembre);
- il bilancio di previsione è formulato in termini di **competenza** e di **cassa**;
- 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;
- 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, nonché, 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;
- il bilancio di previsione deve risultare in **equilibrio**; per le amministrazioni in contabilità finanziaria l'equilibrio è quello di cui all'articolo 13, comma 1, della legge n. 243/2012 (di attuazione del principio del pareggio di bilancio), secondo il quale i bilanci si considerano in equilibrio quando, sia in fase di previsione che di rendiconto, registrano un **saldo non negativo** in termini di cassa e di competenza **tra le entrate finali e le spese finali**.
- sono **vietate gestioni** di fondi al di **fuori del bilancio**.

Il bilancio di previsione si compone dei seguenti **documenti**:

- preventivo finanziario (art. 12-13);
- quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria (art. 14);
- preventivo economico (art. 15-16).

Esso riporta altresì i seguenti **allegati**:

- documento unico di programmazione (art. 7);
- bilancio pluriennale (art. 8);
- tabella dimostrativa del presunto risultato di amministrazione (art. 17);
- piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio (art. 18);
- relazione del collegio dei revisori dei conti o sindacale (art. 19).

Il preventivo finanziario (articoli 12-14)

Analogamente al bilancio di previsione dello Stato, il preventivo finanziario degli enti della PA è formulato in termini di competenza e cassa (art. 12).

Esso si distingue in decisionale e gestionale.

Il **preventivo decisionale** è **deliberato** dall'organo di **vertice dell'amministrazione** pubblica, entro i termini previsti dall'articolo 24 del D.Lgs. n. 91/2011, ed è redatto secondo lo schema allegato al provvedimento in esame. In un apposito **allegato** tecnico sono definiti, per ciascun aggregato di spesa, la **natura della spesa (inderogabile** o di **fabbisogno**, categorie cui si collega la possibilità o meno di rimodulazione della spesa stessa¹), i criteri adottati per la formulazione delle previsioni e l'andamento delle previsioni stesse di entrata e di spesa nonché i criteri di ripartizione delle risorse tra le varie unità organizzative in cui eventualmente siano articolati i singoli centri di responsabilità.

La **classificazione** delle entrate e delle spese del preventivo finanziario è del tutto analoga a quella adottata per il bilancio dello Stato (art. 13).

Più in particolare, in base all'articolo 13 dello schema, la classificazione delle voci di **entrata** si articola sui seguenti livelli di aggregazione:

- **titoli**, a secondo della loro natura (entrate tributarie, *extra*-tributarie, trasferimenti correnti, trasferimenti in conto capitale, ecc.);
- **tipologie**, secondo la natura dell'entrata nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza, che costituiscono l'**oggetto di deliberazione**;
- **categorie**, secondo la natura dei cespiti;
- **capitoli**, secondo il rispettivo oggetto, ai fini della gestione e della rendicontazione.

La classificazione delle voci di **spesa** si articola in:

- **missioni**, che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici della spesa perseguiti dalle amministrazioni pubbliche, secondo quanto previsto dal D.P.C.M. 12/12/2012²;

¹ Nel bilancio dello Stato, ai sensi dell'articolo 21, comma 5, della legge di contabilità e finanza pubblica n. 196/2009, le spese sono classificate – superata la precedente ripartizione in "rimodulabili" e "non rimodulabili" - a seconda della natura dell'autorizzazione di spesa sottostante, cui si collega il grado di flessibilità e di manovrabilità della spesa stessa, e precisamente in: **oneri inderogabili**, ossia spese vincolate a particolari meccanismi o parametri che ne regolano l'evoluzione, tra cui rientrano le cosiddette spese obbligatorie (spese relative al pagamento di stipendi, assegni, pensioni, spese per interessi passivi, quelle derivanti da obblighi comunitari e internazionali, spese per ammortamento di mutui); **fattori legislativi**, ossia spese autorizzate da espressa disposizione di legge; spese di **adeguamento al fabbisogno**, ossia spese diverse dagli oneri inderogabili e dai fattori legislativi, quantificate tenendo conto delle esigenze delle amministrazioni. La quota delle spese per oneri inderogabili, fattore legislativo e adeguamento al fabbisogno è indicata, per ciascun programma, in appositi allegati agli stati di previsione della spesa.

² Definizione delle linee guida generali per l'individuazione delle Missioni delle Amministrazioni pubbliche, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 31 maggio 2011, n. 91.

- **programmi**, che costituiscono aggregati omogenei di attività volte al perseguimento degli obiettivi indicati nell'ambito delle missioni, la cui realizzazione è affidata ad un unico centro di responsabilità amministrativa, e che costituiscono l'**oggetto di deliberazione**;
- **macroaggregati**, rappresentativi delle spese secondo la natura economica della spesa stessa³;
- **titoli**, rappresentativi di un insieme omogeneo di macroaggregati, definiti secondo la natura della gestione delle spese (spese correnti, in conto capitale, rimborso prestiti, ecc.);
- **categorie**, secondo un ulteriore dettaglio rappresentativo della natura economica della spesa;
- **capitoli** ai fini della gestione e della rendicontazione, secondo l'oggetto ed il contenuto economico e funzionale della spesa.

Tali classificazioni 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 (art. 13, comma 6). Anche relativamente all'articolazione in titoli delle entrate e delle spese va assicurata la coerenza con quanto indicato dal piano dei conti integrato in ordine all'articolazione delle entrate e delle spese (comma 7).

Le **tipologie** per l'entrata ed i **programmi** per la spesa formano, come sopra ricordato, l'**oggetto di deliberazione** da parte degli organi competenti. Le relative risorse finanziarie sono affidate alla gestione di un **unico centro di responsabilità amministrativa**⁴.

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 ogni **capitolo**, il preventivo finanziario gestionale indica:

- l'ammontare presunto dei **residui** attivi e passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce;

³ Si ricorda che nel bilancio della Stato la ripartizione in macroaggregati dei programmi di spesa è mantenuta soltanto per le spese di funzionamento (interventi, trattamenti di quiescenza, oneri del debito pubblico, oneri comuni di parte corrente o in conto capitale); tale classificazione è infatti destinata ad essere sostituita dalle azioni, quali ulteriore articolazione in senso funzionale dei programmi, che, in prospettiva, costituiranno anche le unità elementari di riferimento ai fini della gestione e della rendicontazione, in sostituzione degli attuali capitoli di bilancio.

⁴ La classificazione del bilancio dello Stato per missioni e programmi consente una strutturazione in senso funzionale delle voci di bilancio, volta a mettere in evidenza la relazione tra risorse disponibili e finalità delle politiche pubbliche. La riforma attuata con la legge n. 163/2016 ha reso più stringente il collegamento tra le risorse stanziare e le funzioni perseguite, stabilendo anche una piena corrispondenza tra le risorse e il livello amministrativo/responsabile con la previsione dell'affidamento di ciascun programma a un unico centro di responsabilità amministrativa.

- 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 (**competenza**) nonché l'ammontare delle entrate che si prevede di incassare e delle spese che si prevede di pagare (**cassa**) **nell'anno** cui il bilancio si riferisce.

In merito all'articolazione in capitoli ai fini della gestione e della rendicontazione, si rammenta che nella **legge di contabilità** e di finanza pubblica – con il D.Lgs. n. 90/2016 che ha completato la riforma della struttura del bilancio dello Stato - il termine “**capitolo**” è stato **sostituito** dal concetto di **unità elementare di bilancio**, quale terminologia applicabile sia al caso attuale in cui il capitolo di spesa continua ancora a rappresentare l'unità di riferimento per la gestione e la rendicontazione, sia in prospettiva quando tale unità potrà essere rappresentata dall'azione.

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

Il preventivo economico (articoli 15-16)

Il **preventivo economico** 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 in cui possono essere organizzati i singoli centri di responsabilità amministrativa (art. 15).

Il preventivo economico dell'amministrazione pubblica racchiude le misurazioni economiche dei costi/oneri e dei ricavi/proventi che si prevede di dover realizzare durante la gestione. Esso 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.

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 (art. 16). Solo nell'ipotesi di un'unica direzione con un'unica unità organizzativa, esso coincide con il bilancio di previsione dell'amministrazione pubblica.

Il **budget finanziario** del centro di responsabilità è composto dalle previsioni redatte per competenza e cassa, di entrata e di spesa, articolate anche per Missioni/Programmi; il **budget economico** è costituito dalla sommatoria delle previsioni di costo effettuate dai centri di costo sottostanti ai centri di responsabilità, per missioni e programmi, e dalle previsioni di ricavi e proventi effettuate dal centro di ricavo/provento che fa riferimento al centro di responsabilità.

Documenti allegati al bilancio di previsione (articoli 17-19)

Costituiscono **allegati** al bilancio di previsione:

- la **tabella** dimostrativa del **risultato di amministrazione** presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce (art. 17), con indicazione degli eventuali vincoli che gravano sul relativo importo.
La norma dispone che del **presunto avanzo** di amministrazione **se ne può disporre** nella misura in cui l'avanzo stesso risulti realizzato, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 13, comma 1, della legge n. 243/2012⁵ - ad esclusione della quota di avanzo costituita da fondi vincolati. In caso di **presunto disavanzo** di amministrazione, la norma prevede che di esso si debba tener conto obbligatoriamente all'atto della formulazione del bilancio di previsione, ai fini del relativo assorbimento, le cui modalità dovranno essere indicate dall'organo di vertice della P.A. nella deliberazione del bilancio.
Nel caso di **peggioramento del risultato** di amministrazione rispetto a quello presunto, accertato in sede di consuntivo, **l'organo di vertice** dell'amministrazione pubblica è tenuto ad informare l'amministrazione vigilante, il Ministero dell'economia e delle finanze e la Corte dei conti, e a **deliberare i provvedimenti** volti ad eliminare gli effetti di tale scostamento.
- Il **piano degli indicatori** e dei risultati attesi di bilancio (articolo 18). Il piano è elaborato dalle amministrazioni pubbliche nel rispetto delle linee guida generali definite con il D.P.C.M. 18 settembre 2012, 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;
- la **relazione** predisposta dal **collegio dei revisori dei conti** e dai collegi sindacali (articolo 19) - ai quali il bilancio di previsione è sottoposto almeno 15 giorni prima della sua deliberazione da parte dell'organo di vertice dell'amministrazione - che reca valutazione sui programmi e sugli obiettivi che l'amministrazione pubblica intende realizzare, sull'attendibilità delle entrate nonché sulla congruità delle spese.

I fondi di bilancio per spese impreviste e per oneri di personale (articoli 20-22)

Lo schema dispone che nel bilancio di previsione siano iscritti i seguenti fondi:

- il **fondo di riserva per le spese impreviste** nonché per le maggiori spese che potranno verificarsi durante l'esercizio, il cui ammontare non può essere

⁵ L'articolo 13, che definisce il saldo di equilibrio di bilancio cui sono tenute tutte le pubbliche amministrazioni come il saldo non negativo in termini di cassa e di competenza tra le entrate finali e le spese finali, precisa che, ai fini della determinazione del suddetto saldo, l'avanzo di amministrazione può essere utilizzato, nella misura di quanto effettivamente realizzato, solo successivamente all'approvazione del rendiconto e comunque nel rispetto di eventuali condizioni e limiti previsti dalla legge dello Stato.

superiore al 3 per cento e inferiore all'1 per cento del totale delle spese correnti (art. 20);

- il **fondo speciale per i presumibili oneri lordi connessi con i rinnovi del contratto di lavoro** del personale dipendente (art. 21). 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;
- le previsioni, in termini di sola competenza, degli **accantonamenti al fondo rischi ed oneri e per spese future** (art. 22). Le somme non utilizzate confluiscono nella parte vincolata del risultato di amministrazione.

L'assestamento del bilancio (articolo 23)

L'assestamento del bilancio è deliberato entro il termine del **30 luglio** di ciascun anno.

La norma prevede la possibilità che nel corso della gestione, i titolari dei centri di responsabilità possano disporre **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, come per il bilancio dello Stato, l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare le spese correnti, nonché degli stanziamenti destinati a spese non rimodulabili.

Le variazioni per **nuove o maggiori spese** possono proporsi soltanto se è assicurata la necessaria **copertura finanziaria**.

Durante l'ultimo mese dell'esercizio finanziario non possono essere adottati provvedimenti di variazione al bilancio - neppure compensative comprese quelle per l'utilizzo dei fondi di cui ai precedenti articoli (dal 20 al 22) - salvo eventuali casi eccezionali da motivare.

L'esercizio provvisorio (articolo 24)

L'esercizio provvisorio del bilancio può essere **autorizzato dall'amministrazione vigilante**, qualora l'approvazione del bilancio di previsione è demandata all'amministrazione vigilante, ovvero **dall'organo di vertice**.

Nei casi in cui l'approvazione del bilancio di previsione è demandata all'amministrazione vigilante, l'articolo 24 prevede che, qualora detta approvazione non intervenga prima dell'inizio dell'esercizio cui lo stesso si riferisce, l'amministrazione vigilante possa autorizzare **l'esercizio provvisorio del bilancio deliberato** dall'amministrazione pubblica per **non oltre quattro mesi**, 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. Nei casi in cui il non sia stato bilancio formalmente deliberato

dall'amministrazione o non sia intervenuta, entro il 31 dicembre, l'autorizzazione all'esercizio provvisorio, è consentita una **gestione provvisoria**: in tal caso i dodicesimi vengono commisurati all'ultimo bilancio di previsione regolarmente approvato.

Se il bilancio non è assoggettato all'approvazione dell'amministrazione vigilante, l'esercizio provvisorio è deliberato, come detto, dall'organo di vertice.

La gestione economico-finanziaria (articoli 25-38)

Dopo l'approvazione del bilancio, le risorse stanziare sono assegnate ai titolari dei centri di responsabilità che gestiscono il programma o che sono responsabili della tipologia dell'entrata, mediante il budget dei centri di responsabilità.

Gli articoli da 25 a 30 disciplinano le fasi della gestione delle entrate; gli articoli da 31 a 38 recano la disciplina delle fasi attraverso cui si attua la gestione delle spese.

La gestione delle entrate (articoli 25-30)

Le fasi della gestione delle entrate consistono nell'accertamento, riscossione e versamento.

L'**accertamento** costituisce la prima fase di gestione dell'entrata, con la quale il funzionario competente verifica la ragione del credito, la sussistenza di un idoneo titolo giuridico che dia luogo all'obbligazione attiva, individua il debitore, quantifica la somma da incassare e fissa la relativa scadenza. L'accertamento presuppone quindi la sussistenza di obbligazioni giuridiche a carico di terzi verso l'amministrazione pubblica; la certezza del credito, senza oneri o condizioni; la competenza finanziaria a favore dell'esercizio considerato. La documentazione di accertamento è trasmessa al servizio ragioneria ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili (art. 27).

L'effettivo introito da parte del tesoriere (o altro incaricato) delle somme dovute all'amministrazione pubblica costituisce la fase della **riscossione**. La riscossione è disposta a mezzo di ordinativo di incasso, i cui requisiti sono espressamente indicati dalle norme (art. 28)

Il **versamento** costituisce l'ultima fase del processo di acquisizione delle entrate e consiste nel trasferimento delle somme rimosse nelle casse dell'amministrazione pubblica (art. 29).

I responsabili dei centri di responsabilità dell'amministrazione pubblica che curano la gestione di entrate sono tenuti a verificare che l'accertamento, la riscossione e il versamento delle entrate siano prontamente ed integralmente effettuati, ed in caso contrario, darne immediata comunicazione all'organo di vertice ed al servizio ragioneria (art. 30).

La gestione delle spese (articoli 31-38)

Le fasi attraverso cui si attua la gestione delle spese sono: impegno, liquidazione e pagamento (art. 31).

La **prima fase** di gestione della spesa è rappresentata dall'**impegno**, che costituisce il momento di **riconoscimento** di 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 (art. 32).

Al momento dell'approvazione del bilancio, costituiscono automaticamente impegni, sui relativi stanziamenti, le risorse necessarie: a) per il trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente, b) per le rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, interessi ed ulteriori oneri accessori; c) per le obbligazioni assunte in base a contratti o disposizioni di legge.

I commi 4 e 5 dell'articolo 32 prevedono che durante la gestione possono anche essere fatte delle **prenotazioni di impegno** con riferimento a procedure in via di espletamento ovvero a fronte di oneri connessi ad obbligazioni negoziali pluriennali connesse a prestazioni a carico di terzi. In tale ultimo caso, a carico del singolo esercizio viene assunto un impegno effettivo pari alle obbligazioni connesse alle prestazioni effettivamente rese nell'esercizio per le quali viene riconosciuta un'obbligazione giuridica di dover pagare. Gli atti relativi alle suddette prenotazioni di impegno sono trasmessi in copia al servizio ragioneria, che provvede 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.

Costituiscono **economia** le minori spese sostenute rispetto all'impegno assunto nel corso dell'esercizio, verificate con la conclusione della fase della liquidazione.

La seconda fase di gestione della spesa è la **liquidazione**, con la quale, in base ai documenti comprovanti il diritto del creditore, si determina la somma da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno assunto. 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 (art. 33).

L'ultima fase esecutiva del **pagamento** è dettagliatamente disciplinata dall'articolo 34, che ne definisce il procedimento e le modalità di contabilizzazione, precisando i requisiti del mandato di pagamento.

Le pubbliche amministrazioni possono estinguere i mandati di pagamento mediante accredito in conto corrente postale o bancario intestato al creditore; ovvero mediante commutazione in vaglia cambiario o in assegno circolare, non trasferibile, all'ordine del creditore; ovvero mediante le altre forme di pagamento previste dai sistemi bancari e postali, purché su richiesta scritta del creditore, con spese a suo carico (art. 35). Le amministrazioni possono altresì

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 (art. 36).

Le descritte procedure di gestione della spesa riguardano sia le somme iscritte in bilancio in conto competenza che quelle iscritte in conto **residui** (art. 37). Come per il bilancio dello Stato, la gestione dei residui deve essere tenuta distinta dalla gestione di competenza. I residui attivi e passivi devono risultare nelle scritture distintamente per esercizio di provenienza, evidenziando quelle partite corrispondenti alle prenotazioni di impegno di cui all'articolo 32, comma 4.

È vietata la iscrizione nel conto dei **residui passivi** di somme non impegnate ai sensi dell'articolo 32.

Ai fini della **verifica degli impegni**, le amministrazioni pubbliche, nell'ambito della propria autonomia organizzativa, sono tenute a definire modalità, tempi e procedure per la verifica della regolarità amministrativo-contabile della spesa, nonché di valutazione e monitoraggio degli interventi di spesa (art. 38).

La rendicontazione della gestione (articoli 39-51)

Il **Rendiconto** generale costituisce il documento che illustra le **risultanze della gestione** economico-finanziaria delle risorse disponibili nell'esercizio finanziario, di cui al bilancio di previsione (articolo 29).

Esso è predisposto dal direttore generale ed è **deliberato** dall'**organo di vertice** dell'amministrazione pubblica entro i termini previsti dall'articolo 24 del D.Lgs. n. 91/2011, vale a dire **entro il 30 aprile** dell'anno successivo. Per gli enti vigilati, il rendiconto viene poi approvato dall'Amministrazione vigilante competente entro il **30 giugno**.

Il Rendiconto si compone dei seguenti **documenti**:

- il conto di bilancio;
- il conto economico;
- lo stato patrimoniale;
- la nota integrativa.

Esso riporta i seguenti **allegati**:

- la situazione amministrativa;
- la relazione sulla gestione;
- il rapporto sui risultati;
- la relazione del collegio dei revisori dei conti o del collegio sindacale, al cui esame lo schema di rendiconto viene sottoposto almeno quindici giorni prima della data fissata per la deliberazione da parte dell'organo di vertice;

- i prospetti SIOPE⁶.

Il conto del bilancio (articoli 40-41)

Il **conto del bilancio** è il documento contabile che evidenzia le risultanze della gestione delle entrate e delle spese, mettendo a **raffronto** l'entità effettiva delle **entrate** e delle **uscite** rispetto ai **dati previsionali** (art. 40).

Come il preventivo finanziario, anche il conto del bilancio si articola in "decisionale" e "gestionale".

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. Il rendiconto finanziario **gestionale** si articola in **capitoli**.

Il decisionale evidenzia:

- l'entità complessiva degli accertamenti di entrata e degli impegni di spesa effettuati nel corso dell'esercizio finanziario;
- le somme riscosse e i pagamenti compiuti dall'amministrazione pubblica;
- le operazioni di incasso e di pagamento effettuate in relazione ai residui risultanti dagli esercizi precedenti;
- le somme riscosse e pagate sia in conto competenza che in conto residui;
- l'entità dei residui attivi e passivi che si tramandano all'esercizio successivo.

In merito alla gestione dei residui, l'articolo 41 prevede che le amministrazioni pubbliche sono tenute a compilare annualmente, in sede di predisposizione del rendiconto, la **situazione dei residui** attivi e passivi provenienti dagli esercizi precedenti a quello di competenza, che dia conto della consistenza al 1° gennaio, delle 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. Detta situazione dei residui è allegata al rendiconto generale.

Il conto economico (articolo 42)

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 per far partecipare al risultato economico solo quei componenti di reddito di competenza dell'esercizio; quella

⁶ L'articolo 77-*quater*, comma 11, del D.L. n. 112/2018 prevede che gli enti pubblici soggetti al Sistema Informativo delle Operazioni degli Enti pubblici (SIOPE), istituito ai sensi dell'art. 28 della legge n. 289/2002, non sono tenuti agli adempimenti relativi alla trasmissione dei dati periodici di cassa; i prospetti dei dati SIOPE e delle disponibilità liquide costituiscono un **allegato obbligatorio** del rendiconto o del bilancio di esercizio.

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 ricavi/proventi e di costi/oneri ad utilità differita (risconti); le sopravvenienze e le insussistenze; tutti gli altri elementi economici non rilevati finanziariamente che hanno inciso sulla sostanza patrimoniale, modificandola.

Lo stato patrimoniale (articolo 43)

Lo **stato patrimoniale** è il documento che espone 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. Contiene inoltre la dimostrazione dei punti di concordanza tra la contabilità finanziaria e quella economico-patrimoniale risultante nei documenti di bilancio.

L'attivo dello stato patrimoniale è composto dalle immobilizzazioni (immateriali, materiali e finanziarie), dall'attivo circolante e dai ratei e risconti attivi. Il passivo dello stato patrimoniale è composto dal patrimonio netto, dai fondi per rischi ed oneri, dal trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato, dai debiti, dai ratei e risconti passivi e dai contributi agli investimenti.

La nota integrativa (articolo 45)

La **nota integrativa** è un documento illustrativo di natura tecnico-contabile che riguarda 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. Nella nota si trovano esposti i criteri di valutazione utilizzati, l'analisi delle voci del conto del bilancio, dello stato patrimoniale e del conto economico, oltre ad altre notizie integrative.

Gli allegati al Rendiconto (articoli 46-49)

Gli allegati obbligatori al rendiconto sono elencati, come si è detto, dall'articolo 39. I contenuti di alcuni di essi sono ulteriormente dettagliati negli articoli da 46 a 49. In particolare, la **situazione amministrativa** (allegata al conto del bilancio) evidenzia la consistenza di cassa iniziale, i movimenti effettuati nel corso dell'esercizio e il saldo alla chiusura; espone i residui attivi (somme rimaste da riscuotere) e i residui passivi (somme rimaste da pagare) e infine il risultato finale di amministrazione (avanzo o disavanzo di amministrazione).

La **relazione sulla gestione** riguarda la gestione nel suo complesso e nei singoli settori in cui l'amministrazione pubblica ha operato, ed evidenzia le modalità di realizzazione degli obiettivi del programma pluriennale deliberato dagli organi di

vertice. Fornisce, inoltre, notizie sui principali avvenimenti accaduti dopo la chiusura dell'esercizio.

Il **rapporto sui risultati** dettaglia le risultanze sul raggiungimento degli obiettivi e le cause degli eventuali scostamenti rispetto al piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio. E' elaborato nel rispetto delle linee guida generali definite con D.P.C.M. 18 settembre 2012⁷.

La **relazione del collegio dei revisori dei conti o del collegio sindacale** contiene valutazioni sulla regolarità amministrativo-contabile della gestione e sulla realizzazione delle attività dirette al perseguimento dei programmi. Essa propone o meno l'approvazione del rendiconto agli organi a ciò deputati, con un giudizio che può essere senza rilievi (se il rendiconto generale è conforme alle norme), con rilievi oppure negativo.

Il consuntivo del centro di costo (articolo 51)

Tra i documenti che espongono le risultanze della gestione viene inserito anche il consuntivo del centro di costo per missioni e programmi. Tali costi sono registrati seguendo le indicazioni del piano dei conti, via via che si sostengono, e sono posti a confronto con quelli del budget economico, al fine di rilevare gli eventuali scostamenti utili anche ai fini del controllo di gestione.

Bilanci in forma abbreviata per le PA di piccole dimensioni (articolo 50)

Le pubbliche amministrazioni di piccole dimensioni (valutate sulla base del totale dell'attivo dello stato patrimoniale, del totale delle entrate accertate o del numero di dipendenti) possono redigere il bilancio di previsione e il rendiconto generale in forma abbreviata, anziché secondo la forma ordinaria.

Il bilancio di previsione in forma abbreviata si compone dei seguenti tre documenti:

- a) preventivo finanziario gestionale;
- b) quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria;
- c) preventivo economico in forma abbreviata.

Il rendiconto generale in forma abbreviata è costituito da:

- a) il conto di bilancio composto dal solo rendiconto finanziario gestionale;
- b) lo stato patrimoniale in forma abbreviata;
- c) il conto economico in forma abbreviata;

⁷ Tale decreto reca "Definizione delle linee guida generali per l'individuazione dei criteri e delle metodologie per la costruzione di un sistema di indicatori ai fini della misurazione dei risultati attesi dai programmi di bilancio, ai sensi dell' articolo 23 del Decreto Legislativo n. 91/2011". Esso illustra, per ciascuna amministrazione, gli obiettivi perseguiti attraverso i programmi di spesa del bilancio in termini di livello, copertura e qualità dei servizi erogati e la finalità ultima che i programmi stessi, unitamente ad altri fattori, perseguono in relazione alla collettività, al sistema economico e al contesto di riferimento.

d) la nota integrativa in forma abbreviata

***I principi contabili applicati e i comuni criteri di contabilizzazione
(articolo 44)***

L'articolo 44 precisa che le amministrazioni pubbliche devono conformare i propri ordinamenti contabili alle disposizioni che verranno dettate dal regolamento previsto dall'articolo 4, comma 3, lettera c) del D.Lgs. n. 91/2011, che definirà i principi contabili "applicati" (quelli generali sono già definiti nell'allegato 1 del medesimo decreto legislativo) 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 enti, al quale si conformano i relativi regolamenti di contabilità. In premessa si precisa che tale regolamento è in corso di elaborazione.

Servizio di cassa o tesoreria (articoli 52-54)

La disciplina del servizio di cassa o tesoreria ricalca quasi integralmente la normativa vigente (DPR n. 97 del 2003, articoli 50-52). Le **uniche modifiche** riguardano il rinvio al codice dei contratti pubblici per la disciplina dell'affidamento del servizio, l'introduzione dell'obbligo di prevedere nella convenzione la partecipazione alla rilevazione SIOPE e, infine, l'introduzione dell'obbligo per il tesoriere di rendicontare all'ente entro il termine di trenta giorni dalla chiusura dell'esercizio.

In particolare, si dispone che il servizio di cassa o di tesoreria sia affidato in base ad apposita **convenzione**, deliberata dall'organo di vertice, a imprese autorizzate all'esercizio dell'attività bancaria. Per la disciplina dell'affidamento si fa **rinvio al codice dei contratti pubblici** (decreto legislativo n. 50 del 2016) e, per quanto riguarda l'attività negoziale, all'articolo 88 dello schema in esame.

Oltre a prevedere le **modalità per l'autonomo espletamento del servizio** di cassa delle strutture periferiche dell'ente, senza alcun pregiudizio per l'unitarietà del servizio e delle condizioni pattuite, analogamente a quanto disposto dalla normativa vigente, la convenzione deve prevedere la **partecipazione al SIOPE**, il Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici) attraverso il quale si provvede alla rilevazione telematica degli incassi e dei pagamenti effettuati dai tesorieri di tutte le amministrazioni pubbliche. Il tesoriere o cassiere risponde con tutte le proprie attività e con il proprio patrimonio per eventuali **danni causati all'ente** affidante o a terzi ed è responsabile di tutti i depositi, comunque costituiti, intestati all'ente. L'ente può avvalersi dei **conti correnti postali** per l'espletamento di particolari servizi, ricorrendo tuttavia all'istituto tesorerie o cassiere di cui al comma 1 quale unico traente.

Si conferma la necessità di rendere le modalità per l'espletamento del servizio di cassa o di tesoreria coerenti con le disposizioni sulla **tesoreria unica** (legge n. 720 del 1984), il sistema di regole e procedure mediante le quali le risorse liquide di enti e organismi pubblici diversi dallo Stato sono accentrate presso la tesoreria statale al fine di gestire al meglio la liquidità e minimizzare il ricorso dello Stato al mercato monetario.

Lo schema consente la gestione del servizio di tesoreria con **metodologie ad evidenze informatiche** con collegamento diretto tra il servizio ragioneria dell'ente ed il tesoriere o cassiere per facilitare lo scambio di dati e documentazione nonché al fine di gestire i pagamenti.

Rispetto alla normativa vigente, lo schema introduce inoltre l'obbligo per il tesoriere di **rendicontare** la propria gestione all'ente entro trenta giorni dalla chiusura dell'esercizio.

Analogamente a quanto previsto dalla normativa vigente, lo schema fa quindi rinvio al regolamento di contabilità dell'ente per quanto riguarda la disciplina del **servizio di cassa interno, della gestione economale e dei punti di incasso**. Prevede inoltre la possibilità per l'ente di richiedere al tesoriere o cassiere delle **anticipazioni di tesoreria**, sulle quali l'ente corrisponderà gli interessi secondo modalità disciplinate dalla convenzione.

Gestione di beni (articoli 55-56)

Per quanto concerne la **gestione dei beni** vengono definite specifiche norme di indirizzo, che le amministrazioni devono recepire nei propri regolamenti di contabilità, prevedendo in ogni caso una ricognizione e rivalutazione periodica dei beni (**articoli 55-56**).

Funzionari ordinatori, agenti della riscossione e organi dotati di autonomia gestionale (articoli 57-67)

La disciplina dei **funzionari ordinatori** e degli **agenti della riscossione (articoli 57-62)**, così come quella degli **organi dotati di autonomia gestionale** e degli **enti collegati (articoli 63-66)**, ricalca sostanzialmente quella prevista nella normativa vigente, contenuta nel DPR n.97 del 2003, con alcuni limitati aggiustamenti. In particolare, si prevede che il pagamento in contanti, comunque ammesso solo nella misura strettamente occorrente, possa avvenire solo nei limiti previsti dalla legge per i privati e che la rendicontazione dei pagamenti debba essere fatta su base annuale e non semestrale (come attualmente previsto), presentandola entro il mese di gennaio dell'esercizio successivo.

Specifiche norme riguardano la redazione del **bilancio consolidato** dell'amministrazione pubblica controllante o dell'amministrazione pubblica articolata in organi dotati di autonomia contabile (**articolo 67**). In particolare, si

prevede che il bilancio debba essere redatto in maniera tale da fornire l'effettiva informazione sulla realtà economico, finanziaria e patrimoniale complessiva dell'amministrazione, con un conto di bilancio consolidato strutturato per macroaggregati e, in allegato al rendiconto, uno specifico rapporto sui risultati. La redazione del rendiconto consolidato, poi, non sostituisce il bilancio consolidato di cui all'articolo 18 del decreto legislativo n.91 nel 2011, ove ne ricorrano i presupposti.

Scritture contabili (articoli 68-73)

Per quanto riguarda le **scritture contabili (articoli 68-73)**, viene prevista la realizzazione di un sistema contabile integrato, basato sul sistema di contabilità economico-patrimoniale e sul sistema di contabilità economica analitica, di cui vengono richiamati sommariamente principi e finalità. La disciplina relativa ai sistemi di elaborazione automatica delle informazioni e alle rilevazioni finanziarie e patrimoniali ricalca, invece, quella già prevista dalla normativa vigente (Titolo VI del DPR n.97 del 2003).

Sistemi di controllo (articoli 74-80)

In materia di **controlli (articoli 74-80)** si prevede, innanzitutto, che la disciplina del **controllo interno** debba essere definita da ciascuna amministrazione nell'ambito del proprio regolamento di contabilità (conformemente alla disciplina legislativa vigente in materia) e che il collegio dei revisori dei conti o il collegio sindacale vigilino sull'adozione del sistema dei controlli sulle strutture periferiche, dando atto, nei verbali del collegio, dell'osservanza di tale obbligo. Specifiche norme riguardano, poi, composizione e compiti dei **collegi dei revisori dei conti** e dei **collegi sindacali**, nonché le modalità di svolgimento del controllo. Trattandosi di organismi che operano in collaborazione con l'organo di vertice dell'amministrazione ed assicurano il monitoraggio della spesa pubblica, si prevede l'obbligo di acquisirne il parere sugli schemi degli atti deliberativi riguardanti i bilanci di previsione, i conti consuntivi, le contrazioni di mutui, le partecipazioni societarie e gli accertamenti dei residui attivi e passivi; copia del verbale del collegio deve essere inviata al rappresentante legale dell'amministrazione operante, all'amministrazione vigilante e alla Ragioneria generale dello Stato (Ispettorato generale di finanza). Infine, la disciplina relativa alle incompatibilità e responsabilità dei membri dei collegi, nonché alle verifiche alle strutture e alle casse dell'amministrazione, ricalca sostanzialmente quella prevista dalla normativa vigente (DPR n.97 del 2003).

Vengono quindi ridefiniti (richiamando la legislazione vigente) il contenuto e i principi organizzativi del **controllo di gestione**, finalizzato a verificare (mediante valutazioni comparative dei costi e dei rendimenti) l'efficacia, l'efficienza e

l'economicità dell'azione amministrativa e della gestione delle risorse, prevedendo, in particolare, che il collegio dei revisori dei conti o il collegio sindacale vigilino, attraverso periodiche verifiche, sul suo corretto svolgimento da parte dell'amministrazione.

Disposizioni particolari e finali (articoli 81-90)

Disposizioni ulteriori riguardano il bilancio tecnico degli enti previdenziali e assistenziali pubblici (**articolo 81**), l'erogazione di spese su aperture di credito erariali, le trasmissioni alla banca dati unitaria (**articolo 83**), le spese di rappresentanza (**articolo 85**) e le attività negoziali (**articolo 88**).

Per quanto concerne gli **enti previdenziali ed assistenziali pubblici**, si introducono modifiche volte a rendere più stringente l'obbligo di predisporre il **bilancio tecnico**. (**articolo 81**). In particolare, si prevede che tale documento, da predisporre ogni tre anni, debba proiettare gli elementi attivi e passivi sulla scorta di ipotesi evolutive di ordine demografico, economico e finanziario. Il bilancio tecnico, deliberato dall'organo generale di vertice e trasmesso al Ministero vigilante e alla Ragioneria generale dello Stato (Ispettorato generale di finanza), deve essere accompagnato da una relazione che indichi le azioni correttive necessarie per eliminare eventuali situazioni di squilibrio tecnico, intese all'adeguamento delle entrate contributive e delle prestazioni previdenziali. In casi particolari, quando lo ritengano necessario, il Ministero vigilante e la Ragioneria generale dello Stato possono richiedere la predisposizione del bilancio tecnico prima della scadenza del triennio. Per gli enti previdenziali e assistenziali privati (casse professionali, ecc.) resta ferma la disciplina vigente di settore.

Le disposizioni contenute **nell'articolo 82 (Erogazione di spese su aperture di credito erariali)** ricalcano esattamente la normativa vigente recata dal D.P.R. n. 97 del 2003. In particolare, permane l'**obbligo di erogazione e rendicontazione** delle somme che, in base a particolari disposizioni, sono affidate in gestione all'ente per conto dello Stato mediante aperture di credito, **secondo la normativa vigente in materia di contabilità dello Stato**, con la precisazione che gli eventuali fondi erogati da altri enti pubblici anche comunitari 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 vigenti in materia di contabilità generale dello Stato. Si attribuisce inoltre al presidente dell'ente, nella veste di **funzionario delegato**, l'autorità di disporre i pagamenti e si precisa che la contabilità delle aperture di credito e dei fondi erogati è distinta da quella della gestione del bilancio dell'ente, con **evidenziazione tra i conti d'ordine** dello stato patrimoniale. Si dispone inoltre il **divieto di effettuare anticipazioni di cassa** da parte dell'ente, per tutte le spese che devono per legge gravare sulle predette aperture di credito o essere imputate

alla gestione dei fondi erogati. È altresì disposto il divieto di utilizzare le somme in deroga, anche temporanea, al loro vincolo di destinazione.

L'**articolo 83** dispone, ai sensi dell'articolo 24, comma 2, del decreto legislativo n. 91 del 2011, l'**obbligo** per le amministrazioni pubbliche di **trasmettere** il bilancio preventivo, l'assestamento, le variazioni ed il rendiconto generale, alla **banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche** di cui all'articolo 13 della legge n. 196 del 2009, 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 (invio telematico alla Ragioneria generale dello Stato). Ne deriva che, ai sensi del decreto legislativo n. 82 del 2005, ciascuna amministrazione pubblica deve consentire la trasmissione e la ricezione di ogni documento e informazione necessaria all'attuazione della legge n. 196 del 2009, nonché i flussi informativi di cui al presente decreto.

Con riferimento all'**obbligo di denuncia (articolo 84)**, lo schema si limita a rinviare alle disposizioni contenute nel decreto legislativo n. 174 del 2016 (**Codice di giustizia contabile**).

L'**articolo 85** riproduce quasi integralmente la normativa vigente in materia di **spese di rappresentanza** recata dal DPR n. 97 del 2003. Dopo aver definito tale categoria di spese e ribadito che esse sono impegnate dal presidente o dal direttore generale dell'ente nell'ambito delle rispettive competenze, vengono indicati i **principi** a cui l'effettuazione delle suddette spese deve conformarsi. Si segnala in particolare che, in base al primo principio, l'iscrizione in bilancio di un apposito stanziamento deve essere di importo coerente con le vigenti disposizioni di contenimento della spesa pubblica, ma non necessariamente limitarsi al tre per cento delle spese di parte corrente dell'ente. Gli altri tre principi riguardano la correlazione tra spesa sostenuta e risultato perseguito, l'esclusione di ogni attività di rappresentanza nell'ambito dei rapporti istituzionali di servizio e l'esclusione delle spese contrassegnate da mera liberalità.

L'**articolo 86** precisa che gli **allegati** costituiscono parte integrante e sostanziale dello schema di decreto in esame, mentre l'**articolo 87** attribuisce al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato la **facoltà di aggiornare la rappresentazione contabile** degli schemi di bilancio allegati allo schema in relazione al processo evolutivo delle fonti normative e alle esigenze di monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici.

L'**articolo 88** rinvia al Codice dei contratti pubblici (decreto legislativo n. 50 del 2016) in materia di **attività negoziale**, mentre l'**articolo 89** rinvia ai **principi**

generali di contabilità pubblica e delle norme fiscali e civilistiche vigenti per quanto non previsto dal presente schema.

L'**articolo 90** riguarda, infine, l'**entrata in vigore del decreto**, disposta per il **30 settembre successivo alla data della sua pubblicazione** nella Gazzetta Ufficiale. Precisa inoltre che le disposizioni si applicano con riferimento al bilancio di previsione e al rendiconto generale relativi al primo esercizio successivo alla data di entrata in vigore. Dalla data di entrata in vigore del presente decreto è **abrogato il regolamento approvato con decreto del Presidente della Repubblica n. 97 del 2003**, salvo che per gli adempimenti contabili e per il rendiconto generale relativi alla gestione dell'esercizio in corso alla predetta data.