



CONSULENZA | FORMAZIONE | RICERCA
via Donatello, 9 - Milano | www.farepa.it | info@farepa.it

Armonizzazione contabile: ragioni, percorso di attuazione ed elementi di fondo

Bologna, 5 giugno 2015

Prof. Luca Bisio: Consulente della Corte dei conti, Consulente e formatore farePA S.r.l., esperto di programmazione, contabilità e controllo degli EELL, Professore di Economia e gestione delle imprese presso l'Università degli Studi Milano-Bicocca, già componente dell'Osservatorio sulla finanza e contabilità degli EELL (Ministero dell'interno), componente di nuclei ed OIV di EELL.

l.bisio@farepa.it; www.farepa.it; www.lucabisio.it



Sommario

Argomento		Pag.
1	Le ragioni della riforma	4
2	Il percorso verso l'armonizzazione contabile	13
3	Gli elementi portanti dell'armonizzazione	20

1. Le ragioni della riforma

Una riforma prioritaria nel quadro europeo



*Discorso di Monti per la fiducia in Senato
– 17/11/2011*

«È in discussione in Parlamento una proposta di legge costituzionale per introdurre un **vincolo di bilancio in pareggio per le amministrazioni pubbliche**, in coerenza con gli impegni presi nell'ambito dell'Eurogruppo.

[...]

Sarà anche necessario attuare rapidamente **l'armonizzazione dei bilanci delle amministrazioni pubbliche**.

Opportunamente la proposta di legge in discussione in Parlamento già prevede l'assegnazione allo Stato della potestà legislativa esclusiva in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici.

Nell'immediato daremo piena attuazione alle manovre varate nel corso dell'estate, completandole attraverso interventi in linea con la lettera di intenti inviata alle autorità europee»

Le direttrici del percorso di riforma




1. Il raccordo con le esigenze di governance europea dei conti pubblici

«Nell'ultimo anno, l'esigenza di migliorare i conti pubblici è diventata ancora più pressante, in quanto la Commissione europea ha rafforzato la statistical governance dell'Unione, al fine di assicurare che la qualità dei dati sia garantita a ogni livello della filiera di produzione delle statistiche di finanza pubblica».



Dott. Mario Canzio
Ragioniere Generale dello Stato
Convegno 12/04/2012

- 
- 1 Maggiore **omogeneità** dei sistemi di classificazione adottati dalle PA
 - 2 Maggiore **trasparenza** in materia di produzione di dati
 - 3 Migliore **qualità** nella produzione delle statistiche di finanza pubblica
 - 4 Migliore **rappresentazione** della situazione economico-finanziaria degli enti della PA con sistemi più rispondenti alle esigenze di stakeholder e decisori politici

1. Il raccordo con le esigenze di governance europea dei conti pubblici

Direttiva 2011/85: Requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri

Art. 12

Gli Stati membri assicurano che tutte le misure adottate per conformarsi [...] si applichino in modo coerente e **riguardino tutti i sottosectori** dell'amministrazione pubblica. Ciò richiede in particolare **l'uniformità delle norme e procedure contabili nonché l'integrità dei sistemi di raccolta e elaborazione dati sottostanti.**

2. Federalismo fiscale e pareggio di bilancio costituzionale

Attuazione del Federalismo fiscale

Mantenendo

**Unitarietà economica
della Repubblica**

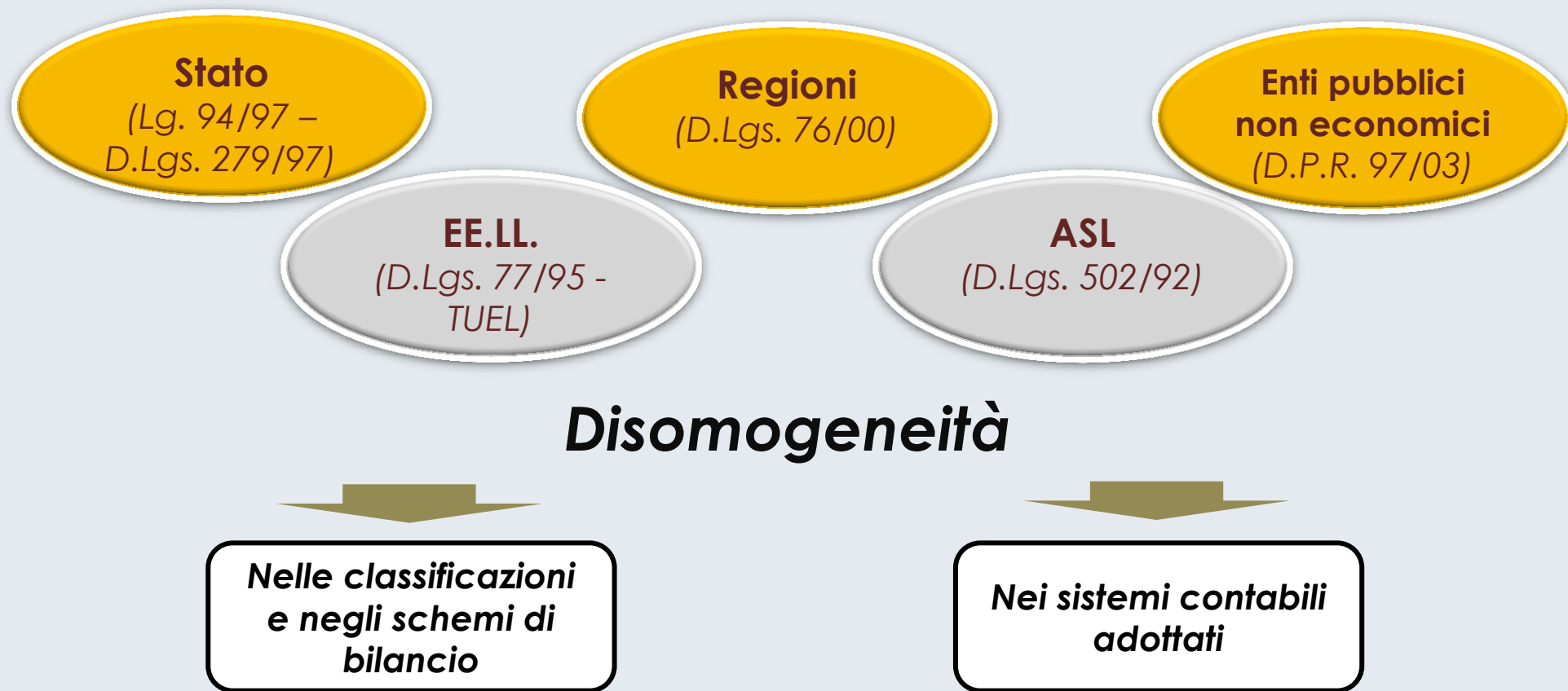
**Coordinamento
finanza
pubblica**

**Pareggio di
bilancio
costituzionale**

**Armonizzazione
bilanci pubblici**

3. Armonizzazione tra sistemi contabili dei diversi comparti della PA

La situazione era caratterizzata da una notevole eterogeneità dei sistemi contabili adottati dai diversi comparti del settore pubblico, frutto di riforme che, a partire dagli anni '90, si sono spesso stratificate e sovrapposte tra loro



4. Evoluzione nel quadro dei principi contabili pubblici

L'armonizzazione contabile degli enti territoriali...



Si innesta su un percorso di evoluzione delle regole e delle prassi contabili maturate a **livello internazionale**, grazie alla diffusione degli IPSAS, con le quali l'esperienza italiana deve trovare necessariamente punti di dialogo e di raccordo

IPSAS



Tiene conto dell'esperienza realizzata dall'**Osservatorio** sulla finanza e la contabilità degli EE.LL. nell'elaborazione dei postulati e dei **principi contabili per gli enti locali**



Deve trarre spunto dalle criticità incontrate nell'**attuazione delle precedenti riforme** dell'ordinamento finanziario e contabile, da parte degli enti coinvolti



5. Convergenza con i principi contabili del settore privato

Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria

Principio di competenza economica
(Punto 2)

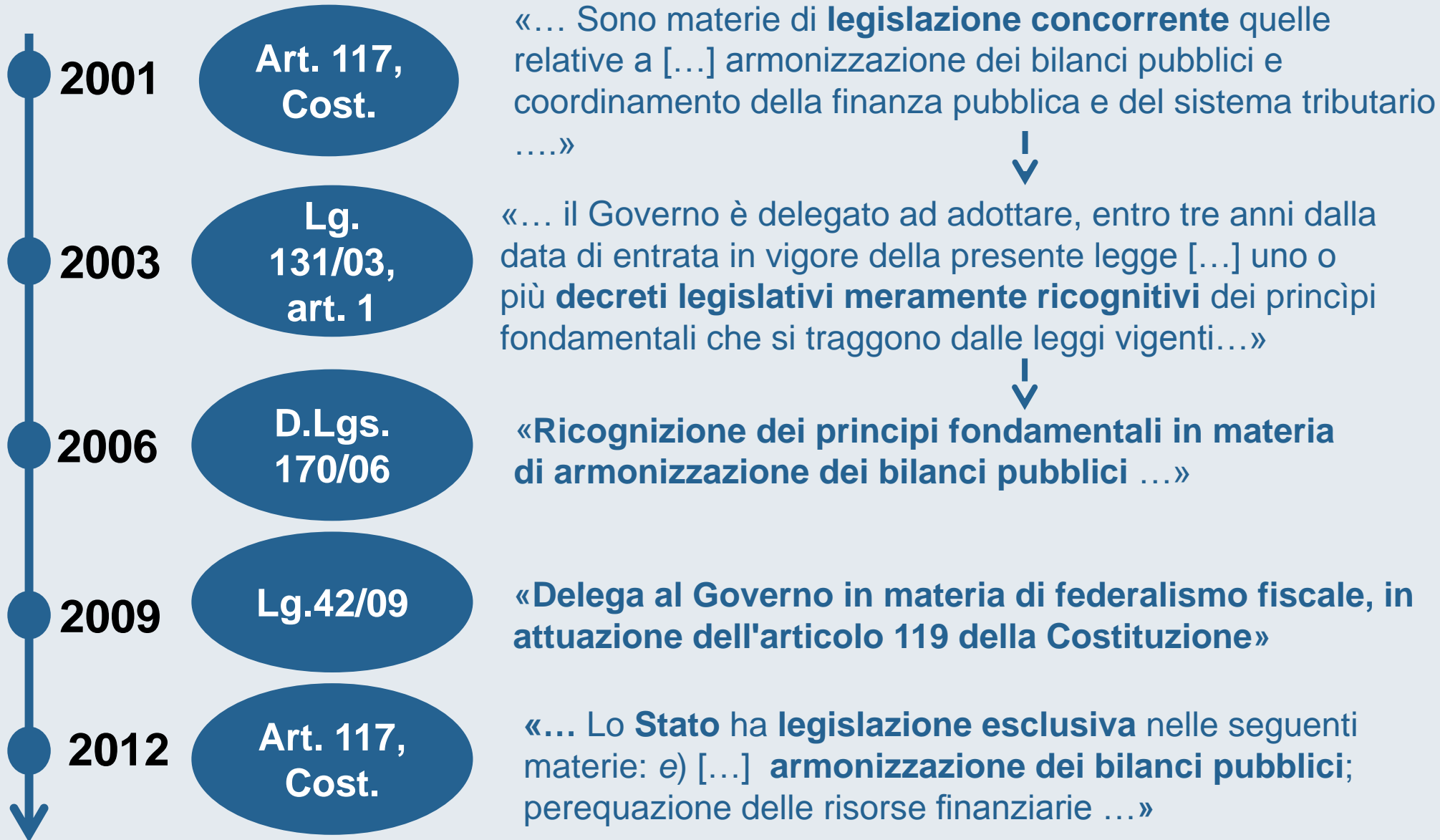
La competenza economica dei costi e dei ricavi direttamente conseguenti a operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) **è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC)** che stabilisce che “l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti).

Principio finale
(Punto 8)

Per quanto non specificatamente previsto nel presente documento **si fa rinvio agli articoli dal n. 2423 al n. 2435 bis** (disciplina del bilancio di esercizio) **del codice civile e ai principi contabili emanati dall'OIC.**

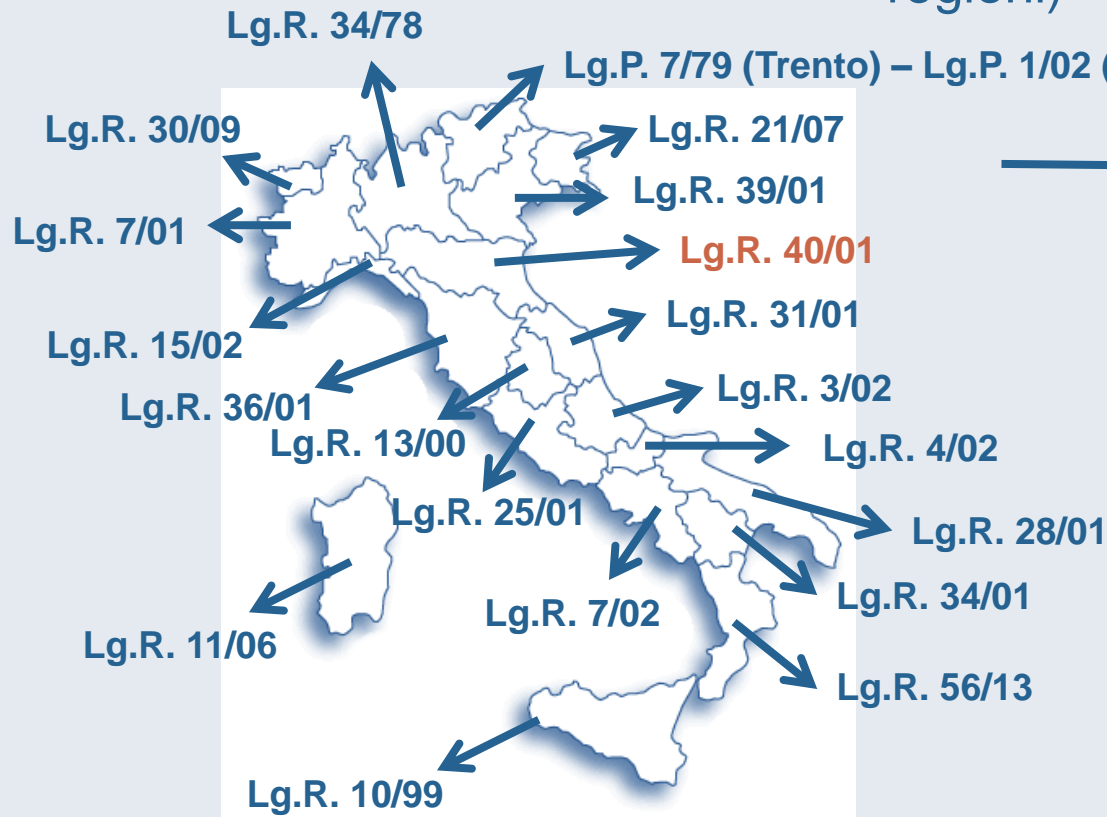
2. Il percorso verso l'armonizzazione contabile

L'armonizzazione tra Costituzione e norme attuative



I sistemi contabili regionali

In ragione dell'art. 117 della Costituzione (*ante 2012*) che attribuiva alle Regioni la **competenza concorrente** in tema di armonizzazione dei bilanci pubblici ogni amministrazione ha provveduto a darsi un **proprio ordinamento contabile con un proprio modello di bilancio, pur nel rispetto del D.Lgs. 76/2000** (Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni)



La Corte dei Conti, nell'audizione del 29 maggio 2014 ha definito questi 22 ordinamenti differenti quali il risultato di una ...
«malintesa autonomia» ...

Le due armonizzazioni...

Regioni ed Enti Locali

Lg.42/09

Art. 2, co. 2, Lg. 42/2009 « ... i decreti legislativi [di attuazione del federalismo fiscale] sono informati ai seguenti principi e criteri direttivi generali: [...]
individuazione dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, in modo da assicurare la redazione dei bilanci di comuni, province, città metropolitane e regioni in base a criteri predefiniti e uniformi, [...] coerenti con quelli che disciplinano la redazione del bilancio dello Stato.

D.Lgs.
118/11

Amministrazioni centrali

Lg.
196/09

D.Lgs.
91/11

L'attuazione dell'armonizzazione per Regioni ed Enti Locali

Regioni ed Enti Locali

Lg.42/09

■ Si è da poco conclusa la **sperimentazione** del processo di armonizzazione contabile. Il sistema è entrato in vigore in data 1.1.2015.

D.Lgs.
118/11

■ Per le Regioni il tema dell'armonizzazione riveste una particolare rilevanza in ordine sia al particolare trattamento della spesa sanitaria, sia in ordine alla necessità di giungere a uno **schema comune** di conti e bilancio (cosa che precedentemente a differenza degli EE.LL. non accadeva)

2015

Norme e principi generali

D.Lgs. 118/11 – Tit. I
(aggiornato dal D.Lgs. 126/14)

D.Lgs. 118/11 – Tit. II
(in vigore dal 2012)

D.Lgs. 118/11 – Tit. III
(aggiornato dal D.Lgs. 126/14)

Principi contabili generali (All. 1 D.Lgs. 118/11)



Principi contabili di bilancio e strumenti

1. Principio della programmazione

2. Principio della contabilità finanziaria

3. Principio della contabilità economico patrimoniale

4. Principio del bilancio consolidato

Allegati alla Deliberazione di riaccertamento straordinario dei residui

Piano dei conti integrato e codifica della transazione elementare

Allegato alle variazioni di bilancio per il tesoriere

Schemi di bilancio, di rendiconto e di bilancio consolidato

Documento tecnico di accompagnamento al bilancio (regioni) e al PEG (EE.LL.)

Classificazioni delle entrate e delle spese

Tassonomie enti strumentali

Rendiconto del tesoriere

A che punto siamo?

Lg. 196/09
Lg. 42/09

D.Lgs.
118/11

D.P.C.M.
28/12/11
(soggetti e
modalità)

D.Lgs.
«correttivo»
(D.Lgs.
10/08/2014, n.
126)

**D.M. 20 maggio
2015** ?

2009

2010

2011

2012

2013

2014

2015

Principi
riforma
contabilità
pubblica

Studio

Principi e
regole del
nuovo
sistema
contabile
EE.TT.

Sperimentazione

Entrata in vigore del
nuovo sistema
contabile

Deleghe (art.
2, c. 2 lett. h)
Lg. 42/09)

Il D.Lgs. 126/14, pubblicato in G.U. il 28/8/2014 (Decreto correttivo), ha confermato l'entrata in vigore del nuovo sistema contabile dal 1 gennaio 2015

Il D.M. 20/5/15 introduce modifiche ai principi contabili, a seguito dei primi lavori della Commissione Arconet

Un ulteriore schema di D.M., in fase di approvazione, prevede il rinvio del DEFR dal 30 giugno al 31 ottobre 2015

3. Gli elementi portanti dell'armonizzazione

I principali elementi di novità

Come cambia il sistema contabile degli Enti territoriali

1 Criteri omogenei di classificazione delle entrate e delle spese

2 Schemi di bilancio omogenei

3 Principio di competenza finanziaria «potenziato»

4 Obbligo di conformazione ai principi contabili

5 Contabilità finanziaria ed economico patrimoniale integrate

6 Nuovo processo e nuovi strumenti di programmazione

7 Verso il (ritorno al) bilancio di cassa

8 Piano dei conti integrato

9 Transazione elementare

10 Bilancio consolidato

11 Sistema di indicatori di risultato

12 Rendiconto semplificato al cittadino

Sperimentazione «dal basso»

3.1. Le classificazioni di bilancio

La nuova classificazione delle entrate

Titoli

Sono definiti secondo la **fonte di provenienza** delle entrate

Tipologie

Sono definite in base alla **natura delle entrate**, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza

Categorie

Sono definite in base **all'oggetto dell'entrata** nell'ambito della tipologia di appartenenza

Aggregato oggetto di approvazione da parte del Consiglio

Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali **quote di entrata non ricorrente**


*I **capitoli**, eventualmente suddivisi in articoli secondo il rispettivo oggetto, costituiscono le **unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione***

8 Titoli suddivisi in Tipologie

Titolo	Tipologia
1. Entrate correnti di natura tributaria e contributiva	<ul style="list-style-type: none">• Tributi• Fondi perequativi
2. Trasferimenti correnti	<ul style="list-style-type: none">• Trasferimenti correnti
3. Entrate extratributarie	<ul style="list-style-type: none">• Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni• Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti• Interessi attivi• Altre entrate da redditi da capitale• Rimborsi e altre entrate correnti
4. Entrate in conto capitale	<ul style="list-style-type: none">• Tributi in conto capitale• Contributi agli investimenti• Trasferimenti in conto capitale• Entrate da alienazione di beni materiali e immateriali• Altre entrate in conto capitale

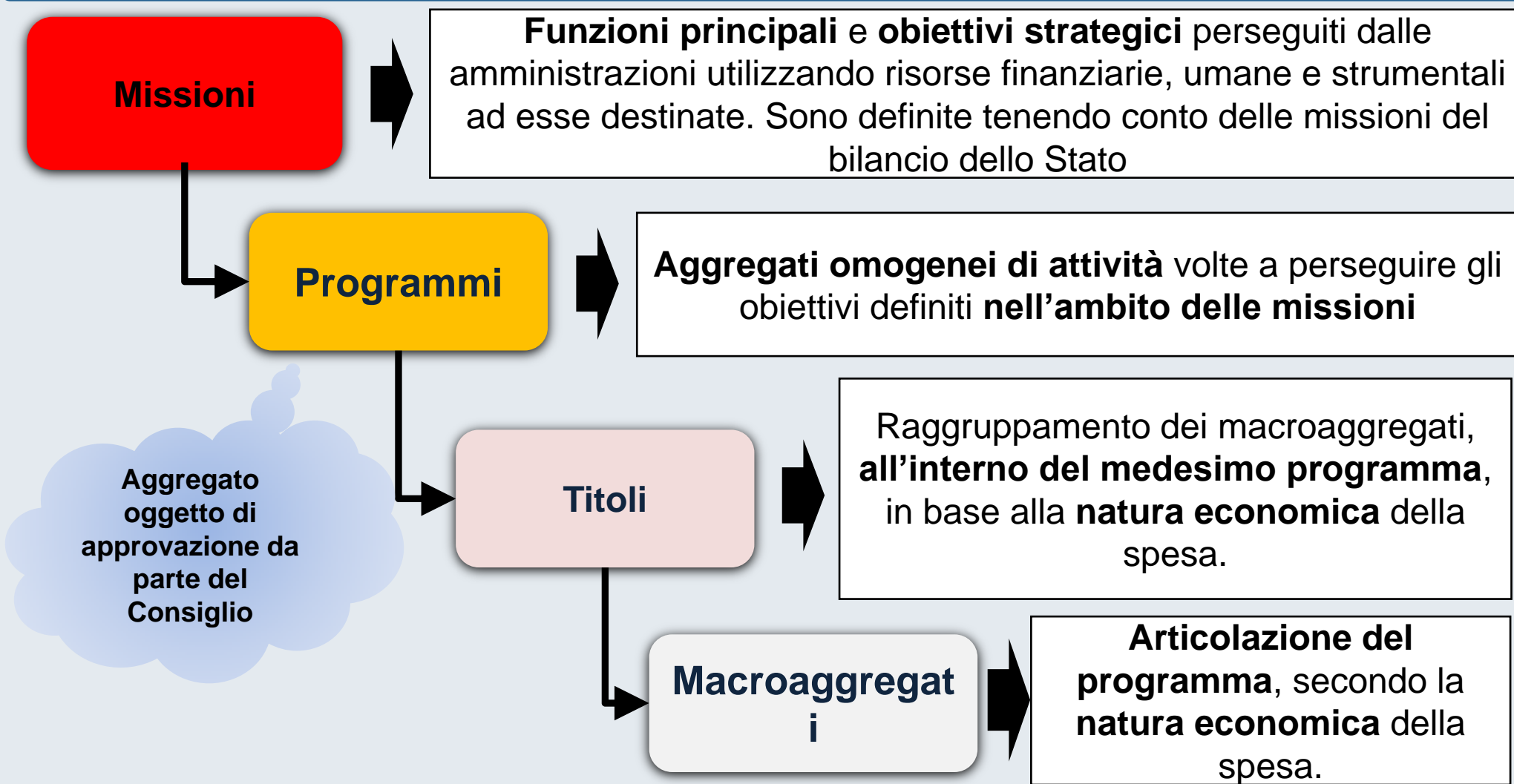
8 Titoli suddivisi in Tipologie

Titolo	Tipologia
5. Entrate da riduzione di attività finanziarie	<ul style="list-style-type: none">• Alienazione di attività finanziarie• Riscossione crediti• Altre entrate per riduzione di attività finanziarie
6. Accensione prestiti	<ul style="list-style-type: none">• Emissione di titoli obbligazionari• Accensione prestiti a breve termine• Accensione mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine• Altre forme di indebitamento
7. Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	
9. Entrate per conto terzi e partite di giro	<ul style="list-style-type: none">• Entrate per partite di giro• Entrate per conto terzi



**La «mancanza» del Titolo 8 è dovuta all'esigenza di armonizzare il bilancio degli EE.TT. con il bilancio dello Stato (D.Lgs. 91/11)*

La nuova classificazione delle spese



*I **capitoli**, eventualmente suddivisi in articoli secondo il rispettivo oggetto, costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione*

La nuova classificazione delle spese

Missioni

Funzioni principali e obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni

*Sono definite in modo uniforme **per tutti gli EE.TT***

Cod.	Missione
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione
2	Giustizia
3	Ordine pubblico e sicurezza
4	Istruzione e diritto allo studio
5	Tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali
6	Politiche giovanili, sport e tempo libero
7	Turismo
8	Assetto del territorio ed edilizia abitativa
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente
10	Trasporti e diritto alla mobilità
11	Soccorso civile
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia
13	Tutela della salute
14	Sviluppo economico e competitività
15	Politiche per il lavoro e la formazione professionale
16	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca
17	Energia e diversificazione delle fonti energetiche
18	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali
19	Relazioni internazionali
20	Fondi e accantonamenti
50	Debito pubblico
60	Anticipazioni finanziarie
99	Servizi per conto terzi

La nuova classificazione delle spese

Programmi

Nel sistema contabile delineato dal D.Lgs. 118/11, il programma è riferito ad un complesso omogeneo di attività «volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni» ed assegnate ad un unico responsabile

Es. Missione 1

Cod.	Programma
01	Organi istituzionali
02	Segreteria generale
03	Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato
04	Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali
05	Gestione dei beni demaniali e patrimoniali
06	Ufficio tecnico
07	Elezioni e consultazioni popolari - Anagrafe e stato civile
08	Statistica e sistemi informativi
09	Assistenza tecnico-amministrativa agli enti locali
10	Risorse umane
11	Altri servizi generali
12	Politica regionale unitaria per i servizi istituzionali, generali e di gestione <i>(solo per le Regioni)</i>

La classificazione per titoli e macroaggregati

Titolo	Macroaggregato
1. Spese correnti	<ul style="list-style-type: none">• Redditi da lavoro dipendente• Imposte e tasse a carico dell'ente• Acquisto di beni e servizi• Trasferimenti correnti• Trasferimenti di tributi• Fondi perequativi• Interessi passivi• Altre spese per redditi da capitale•
2. Spese in c/capitale	<ul style="list-style-type: none">• Tributi in conto capitale a carico dell'ente• Investimenti fissi lordi• Contributi agli investimenti• Trasferimenti in conto capitale• Altre spese in conto capitale
3. Spese per incremento di attività finanziarie	<ul style="list-style-type: none">• Acquisizioni di attività finanziarie• Concessione crediti• Altre spese per incremento di attività finanziarie

La classificazione per titoli e macroaggregati

Titolo	Tipologia
4. Rimborso prestiti	<ul style="list-style-type: none">• Rimborso di titoli obbligazionari• Rimborso prestiti a breve termine• Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine• Rimborso di altre forme di indebitamento
5. Chiusura anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere	
7. Uscite per conto terzi e partite di giro	<ul style="list-style-type: none">• Uscite per partite di giro• Uscite per conto terzi

Le unità di voto del Consiglio

		Diritti sociali, politiche sociali e famiglia					
		Interventi per l'infanzia e per i minori	Interventi per la disabilità	Interventi per gli anziani	Interventi per soggetti a rischio esclusione sociale	...	TOTALE
Missione	Programmi						
TITOLO	Spese correnti						
Macroaggregato	Redditi da lavoro dipendente	300		50	100		450
Macroaggregato	Imposte e tasse a carico dell'ente	30					30
Macroaggregato	Acquisto di beni e servizi	80	400	200			680
Macroaggregato	Trasferimenti correnti			100	200		300
Macroaggregato	Trasferimenti di tributi						0
Macroaggregato	...						0
Totale	Titolo I	410	400	350	300	0	1460
TITOLO	Spese in conto capitale						
Macroaggregato	...						
TITOLO	...						
TOTALE		410	400	350	300	0	1460

Unità di voto del Consiglio

3.2. Il principio di competenza finanziaria potenziata

Principio di competenza finanziaria «potenziato»

P.C.
generale

Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere **registrate** nelle scritture contabili quando **l'obbligazione è perfezionata**, con **imputazione all'esercizio** in cui l'obbligazione viene a **scadenza**"

P.C.
applicato

Le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. **La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile (Punto 2).**

Il principio di competenza finanziaria potenziata

Principio di competenza finanziaria



Obbligazione giuridicamente perfezionata

Es. n

Rilevazione

Imputazione contabile

Obbligazione in scadenza (esigibile)

Es. n + 1

Manifestazione numeraria



Principio di competenza finanziaria potenziato



Obbligazione giuridicamente perfezionata

Es. n

Rilevazione

Obbligazione in scadenza (esigibile)

Es. n + 1

Imputazione contabile

Manifestazione numeraria



3.3. Il piano dei conti integrato

Riclassificazione del bilancio e raccordo con il piano dei conti integrato

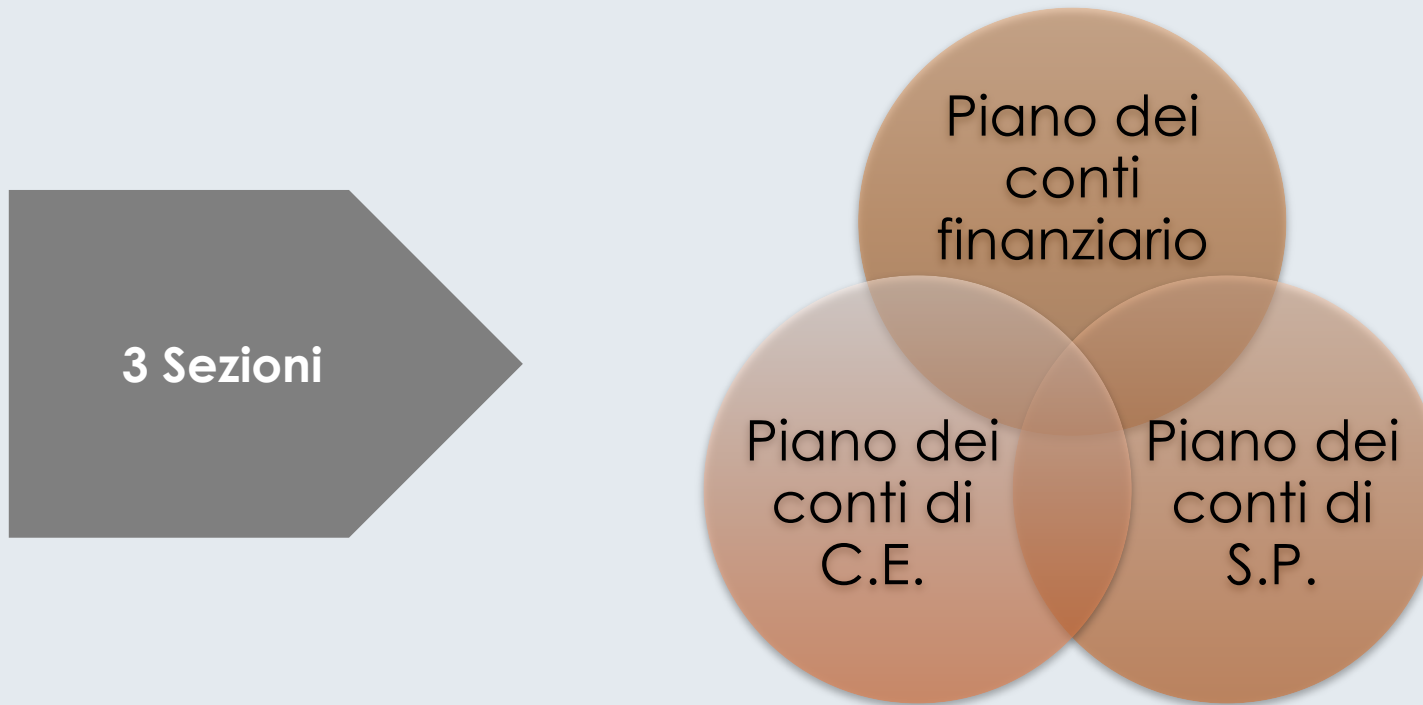
Il piano dei conti integrato, è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali

Finalità

Consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici, sia tra le diverse amministrazioni pubbliche, sia con il Sistema europeo dei conti nazionali.

Permettere la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, ed evidenziare le modalità di raccordo, anche in una sequenza temporale, dei dati finanziari ed economico-patrimoniali.

Struttura del piano dei conti



Il piano dei conti, **partendo dalla registrazione delle transazioni all'interno del piano finanziario**, consente la progressiva registrazione di ogni transazione nel conto economico e nello stato patrimoniale, **fatte salve le voci peculiari dei rispettivi conti** (es. partite di rettifica e integrazione tipiche solo della contabilità economica o voci che riflettono fattispecie finanziarie che non trovano rappresentazione nel conto economico)

Profilo del formatore



**Luca
Bisio**

Consulente e formatore farePA S.r.l. Professore di Economia e gestione delle imprese, presso la Scuola di Economia, Statistica e Strategia d'impresa dell'Università degli Studi di Milano-Bicocca. Esperto di programmazione, contabilità e controllo nelle amministrazioni pubbliche. Consulente della Sezione delle autonomie della Corte dei Conti. Componente di Organismi e Nuclei di valutazione

Già componente dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità negli EE LL (Ministero dell'interno) ed estensore, su mandato della Sezione 1 dell'Osservatorio, del Principio contabile n. 1: Programmazione nel sistema di bilancio e delle Linee guida per la rendicontazione sociale negli enti locali.

Collaboratore del Quotidiano EELL & PA del Sole 24 ore.