

XVII legislatura

**Schema di decreto del Presidente  
della Repubblica recante  
regolamento concernente le  
modalità di adozione del piano dei  
conti integrato delle  
amministrazioni pubbliche  
(Atto del Governo n. 12)**

Giugno 2013  
n. 6



servizio del bilancio  
del Senato

nota di lettura



## Servizio del Bilancio

Direttore ...

tel. ...

Segreteria

tel. 5790

Uffici

### **Documentazione degli effetti finanziari dei testi legislativi**

dott.ssa Chiara Goretti

tel. 4487

### **Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di entrata**

avv. Giuseppe Delreno

tel. 2626

### **Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di spesa**

dott. Renato Loiero

tel. 2424

### **Consigliere addetto al Servizio**

dott. Melisso Boschi

tel. 3731

Il presente dossier è destinato alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari.

Si declina ogni responsabilità per l'eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge.

## INDICE

<b>PREMESSA</b> .....	<b>1</b>
<i>Articoli 1 e 2 (Definizioni e denominazioni; Schema dei piano dei conti integrato)</i> .....	<i>1</i>
<i>Articolo 3 (Contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale) ....</i>	<i>5</i>
<i>Articolo 4 (Sperimentazione del piano dei conti)</i> .....	<i>7</i>
<i>Articolo 5 (Aggiornamenti del piano dei conti)</i> .....	<i>8</i>



## **PREMESSA**

Lo schema prevede che le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, adottino a partire dal 2014 il piano dei conti integrato - come definito nell'Allegato n. 1 che costituisce parte integrante dello stesso schema - in linea con quanto previsto dal decreto legislativo n. 91 del 2011 per l'adozione del sistema integrato di scritturazione contabile.

Lo schema non si applica alle Regioni, agli enti locali e loro organismi, rientranti invece nella disciplina del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Il piano dei conti integrato è composto dall'elenco delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali e rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica. Il piano oggetto del regolamento è destinato alle amministrazioni pubbliche che adottano un regime di contabilità finanziaria, cui viene affiancata una contabilità economico patrimoniale.

Tenuto conto di quanto stabilito nell'articolo 4, comma 2, del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, l'elaborazione delle voci del piano dei conti è stata effettuata in coerenza con il sistema delle regole contabili europee, al fine di facilitarne il raccordo.

### ***Articoli 1 e 2***

#### ***(Definizioni e denominazioni; Schema dei piano dei conti integrato)***

L'articolo 1 prevede che ai fini del presente decreto si adottano le seguenti definizioni: a) amministrazioni pubbliche: le amministrazioni in contabilità finanziaria di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, diverse dalle Amministrazioni centrali dello Stato per le quali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 40 della legge 31 dicembre 2009, n. 196; b) piano dei conti integrato elenco delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali basato su una struttura gerarchica a più livelli; c) voce del piano dei conti: unità elementare che costituisce il piano dei conti; d) contenuto delle voci del piano dei conti: natura economica degli atti gestionali per la loro classificazione al livello elementare; e) sistema integrato di scritturazione contabile: sistema di scritturazione contabile che consenta la registrazione di ciascun evento gestionale, contabilmente rilevante in modo da assicurare l'integrazione e la coerenza delle rilevazioni di natura finanziaria con quelle di natura economica e patrimoniale; f) transazione elementare: ogni atto o

fatto rilevante nell'ambito delle finalità dell'amministrazione pubblica e oggetto delle rilevazioni contabili.

L'articolo 2 stabilisce al comma 1 che le amministrazioni pubbliche in regime di contabilità finanziaria, a partire dall'esercizio 2014, adottano un piano dei conti integrato - finanziario ed economico-patrimoniale - secondo lo schema di cui all'allegato 1, parte integrante del presente decreto, pubblicato nel sito del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato. Il comma 2 prevede poi che il piano dei conti integrato è costituito dall'elenco delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali e rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica di ciascuna amministrazione pubblica. Il comma 3 afferma che l'articolazione del piano dei conti di cui all'allegato 1 costituisce il livello minimo di dettaglio comune a tutte le amministrazioni di cui al comma 1. Il comma 4 stabilisce che il livello minimo di articolazione del piano dei conti, ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli, ove previsti, è costituito dal quarto livello in fase di previsione; in fase di gestione e ai fini di consolidamento e monitoraggio, il livello minimo di articolazione del piano dei conti è costituito dal quinto livello. Il comma 5 prevede che fermo restando quanto previsto, dall'articolo 4, comma 6, del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, le amministrazioni pubbliche, in relazione alla specificità delle proprie attività istituzionali, definiscono gli ulteriori livelli gerarchici utili alle proprie rilevazioni contabili, ottimizzandone la struttura in funzione delle proprie finalità, ferma restando la riconducibilità delle voci a quelle di quinto livello del piano dei conti definito all'allegato n. 1. Il comma 6 afferma che al fine di facilitare la corretta classificazione delle transazioni elementari nelle voci del piano dei conti, il contenuto delle stesse viene esemplificato in un glossario pubblicato periodicamente sul sito *internet* del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato.

**La RT** si limita a riferire che il regolamento reca esclusivamente norme di carattere ordinamentale prive di effetti per la finanza pubblica.

Il provvedimento è finalizzato a dare attuazione a quanto previsto dall'articolo 4 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, che stabilisce, per le amministrazioni pubbliche oggi in regime di contabilità finanziaria, l'obbligo di adottare un comune piano dei conti integrato, costituito da conti che rilevino le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali redatti secondo comuni criteri di contabilizzazione. In particolare, la norma prevede, al comma 3, lettera a), che con uno o più regolamenti da adottare, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro il 31 dicembre 2012, siano definiti, tra l'altro, le voci del piano dei conti ed il contenuto di ciascuna voce.

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

La relazione illustrativa riferisce che l'articolo 4 del decreto legislativo del 31 maggio 2011, n. 91, recante disposizioni di attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili, ha disposto che 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 redatto secondo comuni criteri di contabilizzazione, definendo le caratteristiche del piano dei conti. Ai sensi del comma 3 del citato articolo 4 - come modificato dall'articolo 19 del decreto-legge 29 dicembre 2011, n. 216, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 febbraio 2012, n. 14 - il piano dei conti integrato deve essere definito, con regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro il 31 dicembre 2012, su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze.

**Al riguardo**, va preliminarmente osservato che il provvedimento si pone in attuazione dell'articolo 4 del decreto legislativo n. 91 del 2011, fornendo l'illustrazione dei contenuti e degli istituti, la cui adozione da parte delle PA non territoriali è prevista ai fini della recezione da parte loro della nuova classificazione e rilevazione contabile (Piano dei conti), di modo che si pervenga ad un sistema contabile "integrato": al tempo stesso finanziario ed economico patrimoniale.

Una prima riflessione va formulata in relazione allo stesso ambito applicativo del provvedimento in esame, posto che l'articolo 1, lettera a), pone espressamente rinvio alle amministrazioni pubbliche in regime di contabilità finanziaria, così come queste sono indicate all'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91.

La citata norma rinvia, però, alla nozione di PA indicata all'articolo 1, comma 2, della legge di contabilità, laddove si fa riferimento alle unità rilevate annualmente dall'ISTAT ai fini della compilazione del Conto economico della PA.

In tal senso, riprendendo perciò considerazioni formulate a suo tempo in relazione all'A.G. n. 359 del 2011<sup>1</sup>, occorre ribadire che il rinvio a quanto già stabilito all'articolo 1, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 91/2011, implica che, ogni qualvolta il soggetto (e indipendentemente dalla forma giuridica, che sia di diritto "pubblico" o di diritto comune) risulti ricompreso nell'elenco pubblicato dall'Autorità statistica nazionale (ISTAT) ai fini del citato consolidamento - al netto di quelli "territoriali" - il medesimo dovrebbe rientrare perciò *ipso facto* nell'ambito applicativo dello schema in esame.

Perciò, nel metodo, una prima questione di cui tener conto - da cui potrebbero derivare conseguenze - è connessa al fatto che nell'ambito delle unità S13 non territoriali (e loro enti strumentali), sono oggi contemplate sia entità della PA, le quali sono configurate,

---

<sup>1</sup> ED n. 47 della XVI Legislatura.

dal punto di vista "soggettivo", come enti economici, che enti in forma di società di capitali: queste ultime, proprio in quanto tali, dovrebbero invece oggi avere un sistema di scritture di contabilità economica.

In linea di principio, come peraltro già rilevato a suo tempo, la circostanza si rifletterebbe nel fatto che se, per gli enti in regime di diritto amministrativo, il processo di integrazione contabile in esame implica trasposizioni e passaggi, in chiave economico-patrimoniale, delle evidenze che sono oggi tenute in regime di contabilità pubblica (cd. contabilità giuridico finanziaria), per le unità che siano oggi classificate come PA, ma che siano in regime di diritto "comune", tale processo dovrebbe invece operare nel senso inverso, fornendosi piani di raccordo e tavole di corrispondenza delle evidenze di contabilità economica, in termini di competenza finanziaria.

Un prima informazione integrativa, ai fini in esame, sarebbe dunque quella di fornire una quadro dettagliato di tutte le amministrazioni pubbliche contemplate ai fini di cui si discorre, che la norma circoscrive a quelle sole in regime di contabilità finanziaria, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge di contabilità, al netto delle amministrazioni territoriali, con l'esplicita indicazione del sistema di rilevazione oggi in vigore.

In merito all'articolo 1 dello schema, ivi si forniscono le definizioni degli istituti di volta in volta richiamati dal provvedimento, richiamando la nozione di piano dei conti integrato (lettera *b*)), di unità elementare del medesimo piano (lettera *c*)), delle singole voci ricomprese nelle stesse unità elementari, corrispondenti alla natura economica delle partite contemplate (lettera *d*)). Non mancando di delineare, sia pure sommariamente, anche le funzioni degli istituti che la cui adozione si rende necessaria al passaggio ad una rilevazione integrata, finanziaria ed economico patrimoniale: a partire dalla stessa nozione di "transazione elementare" (lettere *e*) ed *f*) su cui si avrà modo di soffermarsi.

L'articolo 2, dopo aver stabilito che a partire dal 2014 le amministrazioni pubbliche che siano oggi in regime di contabilità finanziaria debbono dotarsi del piano dei conti integrato, secondo le indicazioni di cui all'Allegato 1 allo schema (comma 1), precisa che il suddetto piano definisce la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica (comma 2), nonché la tassatività del piano dei conti ivi riportato, quale livello minimo di dettaglio delle poste contabili da utilizzarsi (comma 3).

Il comma 4 dello stesso articolo specifica poi che, ai fini del raccordo con gli attuali capitoli di bilancio per gli enti e amministrazioni in regime di contabilità finanziaria, il minimo di articolazione del piano dei conti é fissato al quarto livello, mentre esso si specifica ulteriormente - passando al quinto livello - per la fase di gestione, consolidamento e monitoraggio dei dati contabili.



Sul punto, in particolare - su cui si avrà modo peraltro di ritornare - va osservato che la norma propone un livello assai elevato di dettaglio nella classificazione e registrazioni delle partite contabili in sede gestionale delle Amministrazioni: sovrapponendo, di fatto, le esigenze di rigorosa e puntuale analiticità - che sono propriamente tipiche delle scritture di contabilità pubblica - alla prassi di sinteticità, cui si conformano di norma le rilevazioni di contabilità economica generale d'impresa<sup>2</sup>. La circostanza, lascia prevedere che sin dall'avvio del nuovo sistema di rilevazione ne risulteranno investite le strutture delle Amministrazioni, con i conseguenti effetti che potrebbero derivarne sui loro fabbisogni di funzionamento, sia per quanto riconducibile alla formazione del personale preposto alle funzioni contabili che per quanto riferibile all'adeguamento della dotazione hardware e software. In proposito, andrebbero richiesti elementi di rassicurazione in merito alla effettiva neutralità finanziaria del riordino.

Sul punto, con riferimento all'invarianza asserita dalla RT, andrebbe confermata alla luce di dati ed elementi l'effettiva praticabilità per le Amministrazioni, eventualmente valutando l'apposizione di una specifica clausola di neutralità.

Allo scopo poi di fornire una quadro di regole chiaro nella classificazione delle transazioni elementari, nell'ambito delle voci del piano dei conti, il comma 6 formula espresso rinvio ad un apposito glossario che dovrà essere periodicamente elaborato dalla RGS.

### **Articolo 3**

#### ***(Contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale)***

Il comma 1 stabilisce che le amministrazioni pubbliche debbano affiancare, ai sensi dell'articolo 6 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, la contabilità economico-patrimoniale alla contabilità finanziaria, realizzando un sistema integrato di contabilità in conformità a quanto previsto col predente allegato.

Il comma 2 prevede che ciascun atto o fatto gestionale deve trovare sempre corrispondenza in una "transazione elementare", così come questa è stata definita dall'articolo 8 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, ed è rilevata in modo da assicurare una corrispondenza univoca tra:

a) una voce del piano relativo alla contabilità finanziaria secondo il principio contabile della competenza finanziaria contenuto nel decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91;

b) una voce del conto economico e del conto patrimoniale, ove la transazione elementare generi un evento rilevante ai fini della manifestazione economica e patrimoniale, secondo il principio della competenza economica contenuto nel decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91.

---

<sup>2</sup> In altri termini, si prefigura l'impianto di una contabilità economica, congiunta e correlata a quella finanziaria, di tipo assai "analitico" nelle registrazioni, in relazione alla tenuta delle scritture sistematiche ordinarie di contabilità generale (CG): a fronte di una prassi che vede oggi le esigenze di tenuta di una rilevazione "industriale", in contabilità d'impresa, di norma solo se preordinate a specifici fabbisogni di dati, solitamente associati al controllo di gestione.

Il comma 3 afferma che, al fine di garantire l'integrazione contabile tra i moduli del piano di cui all'Allegato n. 1, ciascuna voce del piano relativo alla contabilità finanziaria viene correlata alle corrispondenti voci del piano relativo alla contabilità economico-patrimoniale, mediante schemi di transizione aggiornati periodicamente dal Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e pubblicati sul sito *internet*.

Il comma 4 prevede che le amministrazioni che non provvedano ad effettuare la correlazione, nei termini indicati al comma 3, devono darne opportuna motivazione. Tali amministrazioni sono in ogni caso tenute a definire, sino al quinto livello di articolazione del piano finanziario, le correlazioni effettuate con il piano dei conti della contabilità economico-patrimoniale: avendo cura di indicare, per ogni scostamento dalla matrice di correlazione, i criteri contabili applicati tra quelli individuati dalle norme e dai regolamenti vigenti in ambito nazionale ed internazionale. Le informazioni che le amministrazioni producono ai sensi del presente comma sono inviate al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato contestualmente a tutti i documenti contabili.

Il comma 5 afferma che restano ferme le rilevazioni delle scritture contabili rispettivamente della contabilità finanziaria e della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato 1.

**La RT** non si sofferma sul dispositivo specifico.

**Al riguardo**, se l'articolo 3 ha provveduto alla individuazione degli strumenti di base utili alla rilevazione contabile integrata degli eventi gestionali - al tempo stesso in chiave finanziaria ed economico-patrimoniale - il dispositivo in esame espone invece le regole ed i passaggi che si dovranno seguire nella rilevazione.

In particolare, dopo aver nuovamente ribadito la natura integrata del sistema di rilevazione, in chiave finanziaria ed economico-patrimoniale (comma 1), il comma 2 evidenzia che dovrà essere sempre osservata la regola per cui, ciascun atto o fatto gestionale, debba sempre essere rilevato in modo da garantire un'univoca corrispondenza tra una voce registrata nel piano di contabilità finanziaria ed una sola variazione corrispondente nella voce di conto economico e/o patrimoniale e, secondo il principio della competenza in chiave economica definito dall'Allegato 1 annesso al decreto legislativo n. 91 del 2011<sup>3</sup>.

In proposito, va però osservato che l'articolo 8 del decreto legislativo n. 91 del 2011 oltre a prevedere l'univocità della raccordo tra transizioni elementari in chiave economico patrimoniale e finanziaria (al comma 3), stabilisce altresì che ciascuna transizione elementare debba contenere anche elementi conoscitivi in merito ai

---

<sup>3</sup> L'Allegato richiamato dal D.lgs. n. 91 del 2011 definisce il principio della competenza economica "il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle operazioni che ogni amministrazione pubblica svolge e mediante le quali si evidenziano "utilità economiche" cedute e/o acquisite, anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari. Per il principio della competenza economica l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari."

programmi di spesa ed ai centri di responsabilità coinvolti, in aggiunta alla codifica COFOG della partita movimentata (comma 5). Informazioni, queste ultime, che ad una prima ricognizione dell'Allegato 1 annesso allo schema in esame non sembrano ritraibili dal piano dei conti ivi rappresentato.

#### **Articolo 4** ***(Sperimentazione del piano dei conti)***

Il comma 1 prevede che al fine di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile definito dal presente regolamento alle esigenze della finanza pubblica e la necessità di eventuali adeguamenti e modifiche a decorrere dall'esercizio finanziario 2013 per le amministrazioni di cui all'articolo 2 del presente regolamento è avviata una sperimentazione della durata di un esercizio finanziario.

Il comma 2 stabilisce che la sperimentazione riguarderà tra l'altro la valutazione del livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato, i livelli gerarchici da definire in relazione alle peculiarità contabili delle amministrazioni, i principi contabili da applicare in relazione alla tenuta del sistema di scritturazione contabile di cui il piano dei conti fa parte, e la valutazione delle scritture di correlazione tra i moduli costituenti il piano dei conti integrato di cui all'allegato 1.

Il comma 3 afferma che entro 150 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuate le amministrazioni coinvolte nella sperimentazione secondo criteri di rilevanza del loro bilancio in termini di spesa e di rappresentatività nei sottosettori del conto delle amministrazioni pubbliche relativi alle amministrazioni centrali, alle amministrazioni locali, diverse da quelle soggette al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e agli enti di previdenza e assistenza sociale, come individuati dall'art. 10, comma 2, lettera a), della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Alla sperimentazione partecipa, per ciascuno dei sottosettori, almeno una amministrazione con le caratteristiche soprarichiamate.

Il comma 4 afferma che gli esiti della sperimentazione di cui al comma precedente 2, sono tenuti in considerazione ai fini dell'attuazione della delega di cui all'articolo 40 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in relazione alla riforma della struttura del bilancio dello Stato.

**La RT** non si sofferma nello specifico.

**Al riguardo**, la norma stabilisce che per le amministrazioni pubbliche non territoriali coinvolte nel riordino in esame del proprio sistema di rilevazione contabile, sarà avviata una fase di sperimentazione della durata di un esercizio.

In particolare, il comma 2 enumera i contenuti della sperimentazione, individuandoli nella valutazione del livello "minimo" di articolazione del piano dei conti integrato; nei livelli gerarchici da definire in relazione alla specifica tipologia delle amministrazioni; nei i principi contabili da applicare, relativamente alla tenuta del sistema

di scritture economico -patrimoniali, e all'adeguatezza delle scritture di correlazione tra i diversi moduli dei piani integrati.

Ai commi 3 e 4 si stabilisce che entro 150 giorni, con apposito D.M., saranno individuate le amministrazioni coinvolte nella sperimentazione, assicurandosi comunque una adeguata rappresentatività ai singoli comparti coinvolti.

***Articolo 5***  
***(Aggiornamenti del piano dei conti)***

L'articolo prevede che eventuali aggiornamenti del piano dei conti saranno adottati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e nel sito del medesimo Ministero.

**La RT** non si sofferma nello specifico.

**Al riguardo**, nulla da osservare.



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