

## BIBLIOTECA

### Il Piano dei conti integrato e le novità nella disciplina del bilancio degli Enti pubblici

#### Introduzione

Ben ritrovati. In questa videolezione continueremo a parlare dei contenuti del Decreto Legislativo 91 del 2011 che ha disciplinato l'armonizzazione dei sistemi contabili degli Enti pubblici non economici cui appartiene anche l'INPS.

In particolare esamineremo:

- la disciplina dei nuovi strumenti introdotti, quali il Piano dei conti integrato
- il sistema di scritturazione contabile
- le novità introdotte nella disciplina del bilancio

Cercherò di semplificare al massimo una materia così complessa, ma vi chiedo un po' di pazienza e di attenzione. Detto questo, non ci resta che incominciare...

#### La disciplina del Piano dei conti integrato

L'articolo 4 del Decreto 91/2011 dispone che le Amministrazioni Pubbliche in regime di 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 in termini in contabilità economico-patrimoniale.

Il Piano ha ricevuto una prima disciplina di dettaglio nel 2013 con il D.P.R. del 4 ottobre n. 132. È stato poi modificato nel 2016 con il Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 22 febbraio e, infine, nel 2019 con il Decreto MEF del 25 gennaio, attualmente in vigore.

Vediamo in sintesi la struttura del Piano e il conseguente sistema di scritturazione contabile, rinviando l'esame più completo alla normativa inserita nei materiali.

#### Struttura del Piano dei conti integrato

Il Piano dei conti integrato si articola in tre parti:

- 1) il Piano finanziario
- 2) il Piano economico
- 3) il Piano patrimoniale

Il piano, inoltre, contiene un elenco numeroso di voci articolate in più livelli e collegate tra loro. Le voci sono definite in coerenza con i principi contabili generali e con le regole stabilite in ambito internazionale. I livelli, invece, sono individuati con riferimento alla COFOG, acronimo di Classification Of Function Of Government. Il COFOG non è altro che la classificazione internazionale della spesa pubblica per funzioni secondo il Sistema dei Conti Europei denominato SEC 95 (ora SEC 2010) ed è adottato dallo Stato, dagli Enti territoriali e da tutte le Amministrazioni Pubbliche.

Il COFOG si articola in tre livelli di analisi.

In particolare, il primo livello:

- è costituito da dieci divisioni
- ciascuna divisione è suddivisa in gruppi
- ciascun gruppo è ripartito in classi

È importante sottolineare come nel Piano dei conti integrato ciascuna voce corrisponda sempre, in maniera univoca, ad una unità elementare del bilancio finanziario e dei conti economico-patrimoniali.

### **Il sistema integrato di scritturazione contabile**

Il Piano costituisce lo strumento per l'adozione di un sistema integrato di scritturazione contabile che consente la registrazione di ciascun evento gestionale contabilmente rilevante.

A tal fine il Decreto definisce transazione elementare ogni atto gestionale posto in essere dal funzionario responsabile per realizzare le finalità proprie di ciascun programma. Ogni transazione elementare è caratterizzata da un codice che consente di tracciare le operazioni contabili con riferimento a ciascuna voce del Piano dei conti integrato, e dunque al piano dei conti finanziario, economico e patrimoniale. La codificazione è importante. Pensate che in assenza di codifica di un atto gestionale attinente all'entrata o alla spesa, il funzionario responsabile della codifica non può procedere all'esecuzione dell'atto.

L'adozione del Piano dei conti integrato da parte delle Amministrazioni Pubbliche in esame (e quindi anche dell'INPS) presenta lo stesso schema di riferimento anche per le Regioni, gli Enti locali e i loro organismi. Si tratta di una delle innovazioni più importanti del processo di armonizzazione dei bilanci pubblici in quanto consente:

- l'integrazione e la coerenza tra le rilevazioni contabili di natura finanziaria e quelle di natura economica e patrimoniale
- la piena tracciabilità delle informazioni contabili in termini di competenza finanziaria, di competenza economica, di cassa e di patrimonio
- il consolidamento e il confronto delle entrate e delle spese, dei costi e dei ricavi nelle varie fasi di previsione, gestione e rendicontazione
- il monitoraggio in corso d'anno degli andamenti di finanza pubblica dell'intera Pubblica Amministrazione

### **Novità introdotte dal D.Lgs. 91/2011**

Passiamo ora a trattare delle novità introdotte dal D.Lgs. 91/2011 nella disciplina del bilancio degli Enti pubblici.

Queste novità riguardano:

- i nuovi criteri di classificazione delle entrate e delle spese
- i termini di approvazione del bilancio e del rendiconto
- il sistema degli indicatori di risultato

Vediamo ciascuna di queste novità in dettaglio, ma prima di incominciare occorre fare una premessa doverosa...

La disciplina del bilancio è tuttora contenuta nel “Regolamento concernente l’Amministrazione e la contabilità degli Enti pubblici di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70” approvato con D.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97” la cui revisione, sebbene prevista dal Decreto in esame, non è intervenuta. In particolare, per quanto riguarda l’INPS, è tuttora vigente il “Regolamento per l’Amministrazione e la contabilità dell’Istituto” approvato con delibera del Consiglio di Amministrazione n. 172 del 18 maggio 2005. Le disposizioni di cui ora parliamo si pongono dunque come modifiche implicite alla suddetta disciplina.

### I nuovi criteri di classificazione delle entrate e delle spese

I nuovi criteri di classificazione delle entrate e delle spese nei documenti contabili mirano a conseguire l’omogeneità delle voci non soltanto con riferimento agli Enti pubblici in esame, ma anche con i sistemi contabili dello Stato e di tutte le altre PA.

Per quanto riguarda i criteri di classificazione delle entrate bisogna rilevare che nei documenti di bilancio e di consuntivo, le entrate si ripartiscono in:

- titoli, secondo la fonte di provenienza, ricorrenti o non ricorrenti in relazione alla durata
- tipologie, secondo la natura nell’ambito della fonte di provenienza
- categorie, secondo la natura dei cespiti
- unità elementari con riferimento al Piano dei conti integrato

In particolare, le tipologie costituiscono unità di voto.

Per quanto riguarda i criteri di classificazione delle spese, invece, viene disposta la classificazione in **missioni** e **programmi** dettando una definizione analoga a quella stabilita per lo Stato, le Regioni e gli Enti locali.

Le **missioni** rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici delle PA nell’utilizzo delle risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate.

I **programmi** rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire le finalità individuate nell’ambito delle missioni.

Nel bilancio di previsione e nel conto consuntivo, i programmi si articolano altresì in

- macroaggregati, secondo la natura economica dei programmi di spesa in coerenza con la struttura del Piano dei conti integrato e nel rispetto dei macroaggregati individuati per il bilancio dello Stato
- rimodulabili e non rimodulabili, in relazione al loro grado di flessibilità

### Linee-guida per l’individuazione delle missioni

Ma come si procede per individuare le missioni?

Ebbene, sono state emanate delle linee-guida per l’individuazione delle missioni con il DPCM del 12 dicembre 2012, allo scopo di assicurare un più agevole consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici.

Il Decreto stabilisce che la classificazione delle missioni applicate al bilancio dello Stato rappresenta la base di riferimento per una uniforme classificazione delle missioni delle PA. In particolare ciascuna Amministrazione, previa indicazione dell’Amministrazione vigilante (che per l’INPS è il Ministero del lavoro e delle politiche sociali d’intesa con il MEF), individua tra le missioni

del bilancio dello Stato quelle maggiormente rappresentative delle finalità istituzionali, delle funzioni principali e degli obiettivi strategici dalla stessa perseguite.

L'individuazione delle missioni nel bilancio dello Stato è effettuata ogni anno con la legge di approvazione del bilancio. La Legge 160/2019 di approvazione del bilancio 2020 -2022 individua 34 missioni indicate nei riepiloghi della spesa.

### **Principi per l'individuazione dei programmi**

Anche i principi di carattere generale per l'individuazione dei programmi di spesa sono indicati nel suddetto DPCM del 2012, il quale precisa inoltre che la realizzazione di ciascun programma è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa, cioè il centro corrispondente all'unità organizzativa individuata dai regolamenti di organizzazione di ciascun Ente.

La denominazione dei programmi rappresenta in modo chiaro le attività svolte dall'Amministrazione. Ciascun programma deve indicare la corrispondente codificazione COFOG (Classification of the functions of government) di secondo livello (gruppo) desumibile dal disegno di legge di bilancio annuale dello Stato.

Il Decreto 91/2011 reca in allegato anche lo schema di rappresentazione in bilancio delle spese articolate in missioni, programmi, macroaggregati e centri di responsabilità amministrativa con l'indicazione di quelle non rimodulabili e rimodulabili, sia in conto competenza che in conto cassa.

Il Decreto prescrive, infine, che le Amministrazioni adottino una specifica regolamentazione interna adeguando i regolamenti di Amministrazione e contabilità alla nuova disciplina.

### **Termini di approvazione del bilancio e del rendiconto**

Vediamo ora come vengono stabiliti i termini di approvazione del bilancio e del rendiconto.

In generale, essi vengono uniformati con i termini previsti per lo Stato, per gli Enti territoriali e per le altre Pubbliche Amministrazioni. In particolare:

- il bilancio di previsione o il budget economico va approvato entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello cui si riferisce
- il rendiconto o il bilancio di esercizio va approvato entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello cui si riferisce

Per quanto riguarda gli Enti vigilati, i cui bilanci sono sottoposti all'approvazione dell'Amministrazione vigilante (è il caso dell'INPS, sottoposto alla vigilanza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali), i termini sono:

- deliberazione del bilancio di previsione entro il 31 ottobre dell'anno precedente
- deliberazione del rendiconto o del bilancio di esercizio entro il 30 aprile dell'anno successivo e approvazione da parte dell'Amministrazione vigilante entro il 30 giugno

Le Amministrazioni Pubbliche trasmettono alla banca dati unitaria istituita presso il MEF sia i bilanci preventivi, sia le relative variazioni, sia i bilanci consuntivi per assicurare un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica.

## Indicatori di risultato

Passiamo ora ad esaminare la **disciplina del sistema degli indicatori di risultato riferiti ai programmi di bilancio** degli Enti pubblici sempre contenuta all'interno del Decreto 91/2012.

Le PA sono tenute a elaborare il “Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio” da presentare contestualmente al bilancio di previsione e al conto consuntivo. Naturalmente, in sede di bilancio l'andamento degli indicatori è quello previsto sulla base di adeguate stime dell'attività da svolgere, mentre in sede di consuntivo gli indicatori attesteranno i risultati effettivamente conseguiti.

Il Piano degli indicatori mira a:

- illustrare gli obiettivi della spesa con riferimento agli effetti che intendono produrre sulla collettività o sul contesto in cui opera l'Ente
- misurare i risultati dell'attività posta in essere attraverso l'adozione di indicatori semplici e misurabili
- monitorare l'effettivo andamento dell'attività in termini di servizi forniti e di interventi realizzati

## Linee guida per la formazione del Piano

Infine, per assicurare il consolidamento dei conti pubblici e la confrontabilità degli indicatori di risultato, sono state definite anche le linee guida per l'individuazione di criteri e metodologie concernenti la costruzione del sistema di indicatori sempre nel DPCM del 12 settembre 2012.

Il Decreto precisa che le PA predispongono annualmente:

- il Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio, quale documento programmatico, a base triennale, redatto contestualmente al bilancio di previsione e allegato allo stesso
- il Rapporto sui risultati, redatto alla fine di ciascun esercizio finanziario e allegato al conto consuntivo che contiene la dimostrazione dei risultati raggiunti e le cause degli eventuali scostamenti rispetto all'andamento previsto

**Con riferimento ai contenuti**, le linee guida stabiliscono che per ogni “programma” di spesa, il Piano fornisce:

- una descrizione sintetica degli obiettivi
- il triennio di riferimento o l'eventuale diverso arco temporale previsto per la sua realizzazione
- il sistema di obiettivi e indicatori adottati

## Tipologie di classificazione degli indicatori

Le linee guida indicano altresì alcune **tipologie di classificazione degli indicatori** utilizzabili nel Piano, quali:

- a) indicatori di realizzazione fisica, che rappresentano il volume dei prodotti e dei servizi erogati
- b) indicatori di output, che rappresentano l'esito del programma di spesa
- c) indicatori di impatto (outcome) che esprimono l'impatto che il programma di spesa produce sulla collettività e sul contesto in cui opera l'Ente
- d) indicatori di realizzazione finanziaria, che riguardano l'andamento della spesa prevista e di altre variabili finanziarie per la realizzazione degli obiettivi

e) altre tipi di indicatori che, in relazione alle peculiarità delle Amministrazioni, esprimano il grado di raggiungimento dell'obiettivo

Da osservare l'affinità del Piano degli indicatori e risultati attesi in bilancio con il Piano della performance, e la conseguente esigenza di coerenza tra i due strumenti.

### Conclusioni

Bene, con quest'ultimo argomento, siamo giunti alla conclusione di questa lezione in cui abbiamo parlato:

- del Piano dei conti integrato e delle sue caratteristiche
- del sistema di scritturazione contabile e delle novità introdotte nella disciplina del bilancio degli Enti pubblici
- allo stesso tempo, abbiamo anche concluso l'esame del **Decreto Legislativo 31 maggio 2011, n. 91** concernente l'adeguamento e l'armonizzazione dei sistemi contabili degli Enti pubblici tra i quali anche l'INPS

Grazie per l'attenzione.