

**Note e commenti al Decreto Legislativo n. 118 del 2011 “Disposizioni in materia di autonomia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e di loro organismi, a norma degli *articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*”**

a cura di **Roberto Marraccini**  
*Ufficio di Segreteria Politica Federale*

*Premessa*

Il settimo Decreto Legislativo attuativo sul federalismo fiscale (armonizzazione dei bilanci di Regioni ed Enti Locali) è stato approvato – preliminarmente – il 17 dicembre 2010 dal Consiglio dei Ministri. Il testo in esame è stato, poi, approvato definitivamente, dopo l’esame parlamentare e dopo l’intesa raggiunta in Conferenza Unificata, il 9 giugno 2011 sempre dal Consiglio dei Ministri. Successivamente alla firma del Capo dello Stato il testo normativo è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale (Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118 “*Disposizioni in materia di autonomia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e di loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*”). Il Decreto, quindi, è entrato definitivamente in vigore il 10 agosto 2011.

Come tutti i Decreti attuativi della Legge n. 42 del 2009, si tratta di un provvedimento normativo importante che, in relazione agli altri sette Decreti, ha permesso di costruire e portare a compimento (approvazione definitiva ed entrata in vigore) l’intera **riforma sul federalismo fiscale**, e questo a poco più di tre anni dall’inizio della Legislatura in corso (XVI). In ordine cronologico di approvazione e di entrata in vigore si tratta del penultimo – ovvero il settimo – Decreto attuativo del federalismo fiscale.

Lo scopo del provvedimento in esame è di **armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio degli enti territoriali (Regioni ed Enti Locali)**, intervenendo con modifiche per rendere le regole contabili uniformi.

È del tutto evidente che per realizzare, come è nelle intenzioni della Lega Nord, un sistema tributario semplice e che permetta il dialogo tra le varie realtà territoriali, occorre procedere alla creazione di un’unica modalità di scrittura dei bilanci di Regioni, Province autonome ed Enti Locali. Ed è proprio quello che questo Decreto Legislativo realizza.

Come sottolineato anche nei corsi delle audizioni parlamentari durante l’esame dello Schema di Decreto Legislativo in esame, ci troviamo di fronte ad un importante provvedimento inerente il federalismo fiscale. È utile, al riguardo, riportare quanto pronunciato dal Presidente delle Corte Conti, Luigi Giampaolino, nella seduta del 17 maggio 2011 della Commissione parlamentare per l’attuazione del federalismo fiscale: “*Nell’intenso dibattito sul federalismo fiscale è rimasto in ombra il tema dell’armonizzazione dei principi contabili degli schemi di bilancio considerato forse ristretto all’ambito delle mere tecnicità. Si è in presenza, invece, come è noto, di uno snodo essenziale per il concreto avvio e il consolidamento del federalismo fiscale*”.

## **I contenuti del testo normativo**

### **Articolo 1 – Oggetto e ambito di applicazione**

Il primo articolo del Decreto in esame, recante l'oggetto e l'ambito applicativo dell'intero testo normativo, stabilisce al comma 1 che quanto contenuto nel Decreto è inerente ai principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica, seguendo quanto previsto dal terzo comma dell'articolo 117 della Costituzione (che elenca le materie di legislazione concorrente tra lo Stato e le Regioni).

Al comma successivo si dispone che le Regioni debbano adeguare i propri ordinamenti alle disposizioni del Decreto in commento. Nel caso ciò non dovesse avvenire entro 6 mesi dall'entrata in vigore dei Decreti attuativi della Legge 42/2009, si applicano immediatamente le norme previste dal Titolo I (sempre nel Decreto in oggetto) oltre che ai Decreti indicati dal comma 5 dell'articolo 36 (vedi più avanti nel commento in esame).

Il terzo comma, riprendendo quanto già accennato nel primo comma iniziale, definisce il contenuto sostanziale dell'intero testo normativo, ovvero **l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro enti e organismi strumentali**.

### **Articolo 2 – Adozione di sistemi contabili omogenei**

Al primo comma si prevede che le Regioni e gli Enti Locali indicati dall'articolo 2 del TUEL (Testo Unico delle Leggi sull'ordinamento degli Enti Locali – Decreto Legislativo n. 267 del 2000) adottino la contabilità finanziaria a cui collegano, per finalità conoscitive, un sistema di contabilità economico-patrimoniale. Dovranno, altresì, garantire una misurazione unitaria delle azioni di gestione, sia da un punto di vista finanziario, sia da un punto di vista più strettamente economico-patrimoniale.

Questo è un principio molto importante che, in sede di discussione parlamentare e nel corso della audizioni svolte con le rappresentanze delle autonomie locali, è stato più volte sostenuto e incoraggiato. Ricordiamo, a mero titolo esemplificativo, quanto indicato dall'UPI nel suo documento consegnato agli atti nel corso della audizioni svolte: "L'UPI condivide e sostiene la scelta in base alla quale in tale sistema, la contabilità finanziaria, di competenza e di cassa, costituisce la matrice fondamentale e principale del sistema contabile degli enti locali per fini di programmazione, autorizzazione, gestione e rendicontazione della gestione" (*Schema di decreto legislativo in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi* – Audizione della Commissione Bicamerale sul federalismo fiscale, Roma 24 maggio 2011 – UPI, pag. 2).

Il comma secondo, come diretta conseguenza applicativa del primo, prevede che gli enti strumentali delle amministrazioni citate (Regioni ed Enti Locali indicati dall'articolo 2 del TUEL) che utilizzano la contabilità finanziaria debbano affiancare a questa – per scopi conoscitivi – un sistema di contabilità economico-patrimoniale per arrivare ad una rivelazione unitaria sui fatti di gestione. Questo dovrà avvenire sia per gli aspetti finanziari che per quelli di natura economico-patrimoniale. Il terzo comma dispone che le istituzioni degli Enti Locali di cui all'articolo 114 del TUEL (D. Lgs. n. 267/2000) e gli altri organismi strumentali delle amministrazioni pubbliche (di cui al comma 1) utilizzino lo schema contabile che viene usato dall'amministrazione di cui fanno parte.

Quanto al riordino della disciplina per gestire il bilancio dello Stato e al potenziamento della funzione del bilancio di cassa si deve operare in base a quanto contenuto nell'articolo 42 della Legge n. 196 del 2009 (Delega al Governo per il passaggio al bilancio di sola cassa) estendendo – in maniera graduale – la disciplina adottata dal medesimo articolo alle amministrazioni indicate nei primi due commi di cui sopra.

### **Articolo 3 – Princìpi contabili generali e applicati**

In questo articolo è stabilito, al comma 1, che le amministrazioni pubbliche sopra citate (quindi le Regioni, gli Enti Locali e i rispettivi enti strumentali) adeguino la loro gestione ai princìpi contabili presenti nell'allegato 1 del Decreto in commento, oltre che alle indicazioni contabili definite all'articolo 36 comma 5 (più avanti).

In riferimento agli enti strumentali delle amministrazioni, al comma terzo si prevede che gli stessi debbano conformare la propria gestione ai princìpi contabili generali, anch'essi presenti nell'allegato 1, oltre che ai dettami del codice civile.

### **Articolo 4 – Piano dei conti integrato**

Al 1° comma si specifica che le amministrazioni pubbliche sopra citate – questo per giungere al consolidamento ed al monitoraggio dei conti pubblici, oltre che ad un raccordo con i conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionale – adottino un piano comune dei conti integrato. Le modalità per procedere alla stesura del piano citato sono descritte più avanti all'articolo 36 comma 5.

Il comma 2 indica gli elementi di cui dovrà essere costituito il piano di cui sopra disponendo che sia basato sull'elenco delle articolazioni delle unità elementari di bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali.

Più avanti, al comma 4, viene precisato che il piano dei conti di ogni comparto di enti possa essere articolato in vista della specifica attività svolta, mantenendo fermo – comunque – il principio volto a ricondurre queste voci alle aggregazioni previste dal piano integrato dei conti (visto al comma 1).

Il comma 5 indica nel piano integrato dei conti comune la struttura base a cui le amministrazioni pubbliche si debbano riferire per predisporre i documenti contabili e di finanza pubblica.

I successivi due commi, il n. 6 e il n. 7, riguardano il monitoraggio delle grandezze di finanza pubblica in relazione al consuntivo e alla verifica degli scostamenti dei risultati di consuntivo dalle previsioni. Per concretizzare queste azioni, viene espressamente previsto che le amministrazioni pubbliche (di cui al primo articolo del Decreto in esame) presentino – in allegato al bilancio annuale di previsione – un documento conoscitivo relativo alle previsioni degli aggregati delle voci del piano dei conti integrato (comma 6).

Oltre a questo, viene anche previsto un allegato conoscitivo alla nota integrativa al rendiconto che espone i risultati della gestione, in cui si evidenziano le risultanze degli aggregati corrispondenti alle voci del piano dei conti integrato (comma 7).

### **Articolo 5 – Definizione della transazione elementare**

Questo articolo, molto breve, e composto di tre commi, stabilisce che ogni atto gestionale comporti una transazione elementare e che ad ognuna di queste (transazioni elementari) venga corrisposta una codifica, così da tracciare le varie operazioni contabili oltre che movimentare il piano dei conti integrato.

Il comma terzo, infine, come chiosa all'intero articolo, dispone che le amministrazioni pubbliche citate (all'articolo 2 commi 1 e 2) organizzino il relativo sistema informativo-contabile in modo tale da renderlo inagibile – per l'esecuzione delle transazioni – in caso di mancata presenza di codifica.

## **Articolo 6 – Struttura della codifica della transazione elementare**

In questo articolo si rimanda all'articolo 36, comma 5, più avanti nel Decreto in commento, per le indicazioni di come dovrà essere la struttura della codifica della transazione elementare. La stessa, in ogni caso, verrà integrata o modificata con un Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

## **Articolo 7 – Modalità di codificazione delle transazioni elementari**

Per giungere alla cosiddetta “omogeneità dei bilanci pubblici”, le amministrazioni pubbliche (citate nell'articolo 2 ai primi due commi di cui sopra) andranno a codificare le transazioni elementari adattandosi agli appositi glossari. In ogni caso, è comunque fatto divieto:

- a) di adottare il criterio della prevalenza;
- b) imputare in modo provvisorio operazioni legate alle partite di giro/servizi per conto terzi;
- c) avanzare impegni di spesa sui fondi di riserva.

## **Articolo 8 – Adeguamento SIOPE**

Prendendo a riferimento le modalità che sono indicate dall'articolo 14, comma 8, della Legge n. 196 del 2009 (Legge sulla contabilità), le codifiche SIOPE (Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici) vengono aggiornate seguendo la struttura del piano dei conti integrato.

Il comma 2 disciplina gli eventuali aggiuntivi livelli di articolazione delle codifiche SIOPE stabilendo che le stesse siano riconducibili alle aggregazioni indicate dal piano dei conti integrati.

## **Articolo 9 – Il sistema di bilancio**

Nell'unico comma di cui è formato questo articolo, si precisa che il sistema di bilancio delle pubbliche amministrazioni (viste all'articolo 2 del Decreto in commento) è lo strumento indispensabile per la programmazione, la previsione, la gestione e la rendicontazione. La finalità è quella di redigere un quadro completo circa l'andamento complessivo dell'ente in esame, così da essere da supporto per i decisori politici.

## **Articolo 10 – Bilanci di previsione finanziari**

Al primo comma si stabilisce il carattere autorizzatorio del bilancio di previsione finanziario annuale e del bilancio di previsione finanziario di più anni.

Il secondo comma dispone che il bilancio di previsione pluriennale è proiettato, almeno, su un arco temporale di tre anni. Viene aggiornato ogni anno durante l'approvazione del bilancio di previsione.

Il terzo comma impone alle amministrazioni pubbliche, citate più volte sopra, di allegare ai rispettivi bilanci di previsione e rendicontazione l'elenco di propri enti ed organismi strumentali. Si precisa, comunque, che i rispettivi bilanci appena citati siano consultabili nel proprio sito internet.

Le amministrazioni di cui sopra, in ogni caso, indicano – periodicamente con una comunicazione – l'elenco delle proprie partecipazioni oltre che il tipo di contabilità adottato dalle stesse.

## **Articolo 11 – Schemi di bilancio**

Al primo comma si evidenzia che le amministrazioni pubbliche destinatarie del Decreto in commento debbano utilizzare schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali uguali oltre a schemi di bilancio consolidato con i propri enti, organismi strumentali, aziende partecipate che abbiano anch'essi con le stesse caratteristiche.

Il comma secondo riporta un importante principio, volto alla trasparenza delle amministrazioni pubbliche di cui sopra nei confronti dei cittadini: la redazione di un rendiconto semplificato per il cittadino che sia pubblicato sul relativo sito internet. In questo documento dovranno essere evidenziate le risorse umane e finanziarie utilizzate dall'ente per le varie finalità istituzionali.

Come indicato, poi, al terzo comma, gli schemi di bilancio indicati al primo comma verranno definiti, appositamente, nell'articolo 36, comma 5, del testo in esame.

## **Articolo 12 – Omogeneità della classificazione delle spese**

Si precisa, in questo articolo (composto da un solo comma), che le amministrazioni citate debbano adottare uno schema di bilancio articolato per missioni e programmi da cui emergano le finalità delle spese. Lo scopo della redazione di uno schema di bilancio tale è di garantire più trasparenza nelle informazioni riguardanti il procedimento di allocazione delle risorse pubbliche oltre che la loro destinazione per la realizzazione effettiva di politiche pubbliche.

## **Articolo 13 – Definizione del contenuto di missione e programma**

L'indicazione della spesa per missioni e programmi rappresenta uno dei più importanti principi contabili come indicato dall'articolo 3 del Decreto che si sta commentando. Come indicato, poi, nel secondo periodo si porta una definizione di "missioni", che consistono nelle funzioni più importanti e negli obiettivi strategici posti in essere dalle amministrazioni citate all'articolo 2, commi 1 e 2 (di cui sopra.). Al contempo, il terzo periodo del comma 1 indica una definizione precisa di cosa sono i "programmi" ovvero gli "aggregati omogenei" di attività che intendono realizzare le finalità definite nelle missioni.

Il comma 2 dispone che l'unità di voto per le amministrazioni – per approvare il bilancio di previsione delle amministrazioni – sta nei programmi.

## **Articolo 14 – Criteri per la specificazione e classificazione delle spese**

Insieme alle rilevazioni contabili dal punto di vista finanziario, economico e patrimoniale, i documenti di bilancio di previsione e di consuntivo delle Amministrazioni pubbliche (richiamate in questo Decreto) suddividono le spese in:

- a) missioni (definite sopra, all'articolo 13 comma 1 secondo periodo);
- b) programmi (definiti sempre sopra, all'articolo 13, comma 1, terzo periodo);
- c) macroaggregati che rappresentano un'insieme di programmi articolati, seguendo la natura economica della spesa stessa. Gli stessi macroaggregati, poi, vengono suddivisi in titoli. A loro volta – per finalità gestionali – sono suddivisi ulteriormente in capitoli ed articoli. Dove i capitoli e gli articoli sono previsti si rapportano, in stretto raccordo, con il piano dei conti integrato di cui sopra (articolo 4 del Decreto Legislativo che si sta commentando).

Il comma secondo dispone che la concreta realizzazione di ogni programma venga attribuita ad un centro di responsabilità amministrativa unico.

Al terzo comma è previsto che le amministrazioni pubbliche più volte citate negli articoli precedenti alleghino al bilancio consuntivo un allegato che indichi il riassunto dei costi sostenuti per le funzioni che sono associate all'articolo 117 secondo comma lettera m) della Costituzione e quelle richiamate dalla lettera p). Per chiarire, l'articolo 117 secondo comma lettera m) della Costituzione determina – quale materia di competenza esclusiva delle Regioni – la “determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale”. La lettera p), sempre del secondo comma dell'articolo 117 della Costituzione, riguarda la “legislazione elettorale, organi di governo e funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane”. Anche in questo caso si precisa che i contenuti e lo schema dell'allegato appena citato devono essere definiti seguendo quanto previsto dall'articolo 36 comma 5 del Decreto in esame (più avanti), così da poter effettuare una comparazione tra i costi e i fabbisogni effettivi e i costi e fabbisogni standard.

### **Articolo 15 – Criteri per la specificazione e la classificazione delle entrate**

Le entrate di quelli che, all'articolo 11 di cui sopra, sono stati definiti schemi di bilancio, sono classificate seguendo questa progressiva impostazione:

- a) titoli, che saranno indicati in base alla fonte da cui provengono le entrate;
- b) tipologie, in base alla natura delle entrate;
- c) categorie, che saranno definite seguendo l'oggetto dell'entrata.

Al comma secondo si stabilisce che i capitoli sono le unità elementari per la gestione e la rendicontazione.

### **Articolo 16 – Flessibilità degli stanziamenti di bilancio**

Per realizzare una riqualificazione della spesa, le amministrazioni pubbliche (ci cui sopra) possono procedere a:

- a) variazioni compensative tra quanto assegnato alle missioni e ai programmi, solo per ciò che concerne le spese relative al personale;
- b) variare le dotazioni finanziarie interne a ciascun programma o rimodulare gli interventi tra programmi di missioni diverse, questo in sede di predisposizione del bilancio di previsione.

Il comma successivo, il secondo, indica come preclusi gli stanziamenti in conto capitale per finanziare spese correnti.

### **Articolo 17 – Tassonomia per gli enti in contabilità civilistica**

Il comma 1 dispone che le amministrazioni pubbliche citate nell'articolo 3, comma 2, debbano predisporre un budget economico. Le amministrazioni in questione – come individuate dall'ISTAT in base a quanto sancito dall'articolo 1 (commi 2 e 3) della Legge n. 196 del 2009 – devono riclassificare i propri dati sulla contabilità in base a quanto rilevato dal SIOPE.

Per classificare la propria spesa in missioni e programmi (come previsto, tra l'altro, dall'articolo 13 del Decreto in commento, vedere più sopra), le amministrazioni pubbliche citate devono redigere un'apposita rappresentazione della propria spesa, ovviamente suddivisa in programmi e missioni.

Il prospetto appena citato (al comma terzo) dovrà essere definito seguendo quanto indicato all'articolo 36 comma 5 (più avanti). Lo stesso verrà allegato al bilancio di esercizio e al budget e dovrà risultare coerente con i risultati definiti dalla tassonomia con la rilevazione SIOPE.

Il comma 6 prevede che siano gli organi interni di controllo a vigilare sulla concreta applicazione di quanto contenuto nei commi di cui sopra.

## **Articolo 18 – Termini di approvazione dei bilanci**

Al comma 1 si prevede che le amministrazioni pubbliche già viste in precedenza (in più parti del decreto in esame) debbano approvare:

- a) il bilancio di previsione o il budget economico entro il termine del 31 dicembre (dell'anno precedente);
- b) il rendiconto o bilancio di esercizio con scadenza al 30 aprile del successivo anno;
- c) il bilancio consolidato entro il 30 giugno dell'anno successivo.

Il comma 2 dispone che le stesse amministrazioni trasmettano i propri bilanci preventivi, le variazioni eventuali oltre che i consuntivi di bilancio alla Banca dati unitaria delle pubbliche amministrazioni. Gli schemi dei documenti appena citati saranno sottoposti a standardizzazione, così da permettere la loro comparazione ai diversi enti territoriali.

## **TITOLO II**

### **Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario**

## **Articolo 19 – Oggetto e ambito di applicazione**

Il comma 1 dispone che quanto contenuto nel titolo in oggetto (del Decreto in esame) fa parte dei principi fondamentali del coordinamento delle finanze pubbliche, seguendo quanto stabilito all'articolo 117 terzo comma della Costituzione, oltre che essere diretto a disciplinare i modi di redazione e consolidamento dei bilanci degli enti indicati sopra.

Il successivo comma, il secondo, indica quali sono gli enti destinatari del titolo in esame, ovvero:

- a) le Regioni, per quella parte del relativo bilancio che concerne le spese per finanziare il servizio sanitario;
- b) le Regioni:
  - i) per quella parte del proprio finanziamento – sanitario regionale gestito direttamente – nel caso le singole Regioni decidano di gestire, in maniera diretta, una quota del proprio servizio sanitario, che d'ora in avanti assumerà la denominazione di *gestione sanitaria accentrata presso la Regione*;
  - ii) per consolidare i conti degli enti sanitari come previsto dalla lettera c) e, nel caso sia presente secondo quanto scritto sopra alla lettera i), della gestione sanitaria accentrata presso la Regione;

- c) aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura pubblici a carattere scientifico; aziende ospedaliere universitarie integrate con il SSN (Servizio sanitario nazionale);
- d) istituti zooprofilattici (vedere Decreto Legislativo n. 270 del 1993).

## **Articolo 20 – Trasparenza dei conti sanitari e finalizzazione delle risorse al finanziamento dei singoli servizi sanitari regionali**

Come prescritto espressamente al comma 1, le Regioni evidenziano chiaramente – all’interno del proprio bilancio – le spese destinate al proprio servizio sanitario regionale. A tale proposito, ogni Regione adotta una suddivisione delle voci di bilancio in capitoli, sia nella parte relativa alle entrate sia in quella concernente le spese.

Ad ogni modo, come sancito al comma secondo, le Regioni, per rendere effettivo il finanziamento dei livelli di assistenza sanitaria, agiranno per:

- a) accertare ed impegnare durante l’esercizio l’intera somma corrispondente al finanziamento sanitario corrente;
- b) accertare ed impegnare – sempre nel corso dell’esercizio – l’importo complessivo del finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso.

## **Articolo 21 – Accensione di conti di tesoreria intestati alla sanità**

Il primo comma prevede espressamente alcune azioni da porre in essere affinché siano garantite trasparenza e confrontabilità dei flussi di cassa inerenti il fabbisogno sanitario regionale standard, e cioè:

- a) versare nei conti di tesoreria unica – intestate ad ogni Regione presa singolarmente – le risorse per il finanziamento sanitario standard;
- b) destinare le capacità delle risorse ulteriori per finanziare il Servizio sanitario nazionale in determinati conti correnti intestati ai tesorerieri delle Regioni per la sanità.

Il comma secondo specifica che, per realizzare in maniera compiuta la rilevazione SIOPE, le Regioni debbano venire identificate con codici-ente ben definiti, relativi alla gestione sanitaria e a quella non sanitaria.

## **Articolo 22 – Individuazione delle responsabilità all’interno delle Regioni nel caso di sussistenza della gestione sanitaria accentrata presso la Regione**

Seguendo quanto disposto sopra – articolo 19, comma 2, lettera b) punto i) – le Regioni che prendono la decisione di gestire in maniera diretta una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario dovranno creare, all’interno della propria struttura organizzativa, un particolare centro di responsabilità che assumerà la denominazione di “gestione sanitaria accentrata presso la Regione”. Compito di questo particolare centro operativo sarà quello di mantenere una contabilità economico-patrimoniale che serva a rilevare – sistematicamente – i rapporti (economici, patrimoniali e finanziari) che intercorrono tra la Regione stessa e lo Stato, le altre Regioni, la aziende sanitarie.

Il terzo comma prevede che la Regione indichi il soggetto responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la Regione stessa. Questo responsabile dovrà porre in essere determinate azioni, tra cui:

- a) elaborare e adottare il bilancio di esercizio della gestione sanitaria accentrata presso la Regione;
- b) compilare, in modo coerente, attraverso il bilancio di esercizio della gestione sanitaria accentrata in Regione, i modelli ministeriali CE e SP, relativi all'ente in quel contesto indicato con il codice "000";
- c) redigere il bilancio consolidato tramite il consolidamento dei conti della gestione accentrata e dei conti delle aziende sanitarie locali, delle aziende ospedaliere, degli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, delle aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale;
- d) in ogni caso, le Regioni individuano un responsabile regionale che, riferendosi alla gestione sanitaria verificata presso la Regione stessa, dovrà certificare:
  - i) quando verrà redatta la rendicontazione trimestrale, la tenuta corretta dei libri contabili e della contabilità, la riconciliazione dei dati della gestione accentrata;
  - ii) in fase di approvazione della rendicontazione annuale la corrispondenza del bilancio alle risultanze della contabilità.

### **Articolo 23 – Individuazione delle responsabilità all'interno delle Regioni nel caso di gestione integrale del finanziamento del servizio sanitario regionale presso gli enti di cui del servizio sanitario regionale**

In questo articolo sono definite le azioni che dovranno essere intraprese da quelle Regioni che prenderanno la decisione di non gestire in maniera diretta una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario. In particolare modo, le Regioni, oltre a doverlo preventivamente comunicare al Ministero dell'Economia e delle Finanze e a quello della Salute, andranno anche a trattare le sole operazioni di consolidamento dei conti sanitari degli enti già citati sopra (articolo 19, comma 2, lettera c), individuando altresì un responsabile presso la Regione stessa.

### **Articolo 24 – Libri obbligatori della gestione accentrata presso la Regione**

A differenza di quanto prescritto nell'articolo di cui sopra, si interviene su quelle Regioni che decidono di gestire una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario in maniera diretta. Si dispone, infatti, a tale proposito che i libri contabili obbligatori per la Regione stessa siano il libro giornale ed il libro degli inventari. Nel periodo successivo vengono definite le caratteristiche dell'uno e dell'altro.

### **Articolo 25 – Bilancio preventivo economico annuale**

Gli enti citati all'articolo 19 comma 2 lettera b) punto i) – quando ne ricorrano le condizioni – e altresì quelli della lettera c) del medesimo articolo (aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero ecc.) dovranno redigere preventivamente un bilancio economico annuale che risulti coerente con la programmazione sanitaria e con la programmazione economico-finanziaria. Al comma secondo viene disposto che nel bilancio economico annuale preventivo sia compreso un bilancio economico preventivo oltre a un piano dei flussi di cassa. A questo conto economico

redatto preventivamente verrà allegato il conto economico dettagliato secondo quanto prevede lo schema CE, previsto a livello normativo (Decreto Ministeriale 13 novembre 2007).

Il terzo comma aggiunge, a quanto detto sopra, una nota illustrativa, un piano degli investimenti e una relazione predisposta dal direttore generale che verranno – anch’essi – allegati al bilancio economico annuale preventivo. Nella relazione redatta dal direttore generale dovranno essere indicati, in maniera evidente, i collegamenti intercorrenti con gli altri atti di programmazione aziendali e regionali.

## **Articolo 26 – Bilancio di esercizio e schemi di bilancio degli enti del SSN**

Al comma 1 si precisa che il bilancio di esercizio venga redatto in relazione all’anno solare. Lo stesso è formato dal conto patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa, oltre ad una relazione sulla gestione che viene sottoscritta dal direttore generale.

Seguendo, poi, principi inerenti il buona funzionamento aziendale, il bilancio di esercizio che viene predisposto deve essere vagliato, per l’approvazione, dal Consiglio di amministrazione dell’ente in esame.

Il terzo comma prevede – sempre per gli enti di cui sopra (articolo 19, comma 2, lettera c) e b), punto i)), quando ne ricorrano le condizioni – che la nota integrativa debba prevedere anche i modelli CE e SP per l’esercizio in chiusura e per quello precedente. Allo stesso modo, la relazione sulla gestione dovrà contenere anche il modello di rilevazione LA.

## **Articolo 27 – Piano dei conti**

Per arrivare ad una standardizzazione delle procedure contabili e dei debiti informativi, ogni voce presente nel piano dei conti (sempre per gli enti di cui sopra) dovrà poter essere ricondotta ad una sola voce dei modelli di rilevazione SP o CE (Decreto Ministeriale 13 novembre 2007, come visto sopra in un altro passaggio).

Il comma secondo dispone che gli enti citati al comma 1 possono predisporre, nel dettaglio, il proprio piano dei conti con altre sottovoci rispetto quelle già presenti nei modelli di rilevazione SP o CE. Questo, ovviamente, in base alle specifiche esigenze informative di ciascun ente.

## **Articolo 28 – Norme generali di riferimento**

Si precisa, in questo articolo, che per predisporre il bilancio di esercizio trovano applicazione gli articoli 2423 e 2428 del codice civile, ovviamente facendo salvi gli altri adempimenti previsti nel Titolo in commento.

## **Articolo 29 – Principi di valutazione specifici del settore sanitario**

L’articolo in esame, molto lungo e complesso, dispone, per gli enti sanitari regionali e che gestiscono la sanità in maniera accentrata, specifici criteri di valutazione per soddisfare il principio generale di chiarezza e rappresentazione veritiera e corretta, nonché quello della omogeneità dei bilanci degli SSR (Servizi Sanitari Regionali).

In modo particolare:

- a) le rimanenze di beni fungibili viene calcolato in base al criterio del costo medio ponderato (questo costo è determinato da ciascun bene utilizzabile ed è il rapporto tra il costo complessivo e il totale dei beni in rimanenza);
- b) l'ammortamento dei cespiti pluriennali le cui quote vengono fissate in base a specifici criteri riportati nell'allegato 3 del Decreto che qui si sta commentando. Con una nota integrativa, comunque, le Regioni possono disporre aliquote più elevate;
- c) dalla Regione, i contributi in conto capitale vengono segnalati in base al provvedimento di assegnazione;
- d) in una determinata voce del patrimonio netto verranno registrati i contributi per il ripiano perdite e contestualmente verrà iscritto un credito verso la Regione;
- e) le quote di contributi della parte corrente – vincolate e non utilizzate nel corso dell'esercizio – vengono accantonate nello stesso esercizio in un apposito fondo spese;
- f) la plusvalenze, le minusvalenze, le donazioni che non sono immobilizzazioni e nemmeno risultano essere vincolate all'acquisto di immobilizzazioni vengono iscritte tra i proventi e gli oneri straordinari;
- g) la Regione, inoltre, deve valutare quello che, nel passaggio in esame, si definisce come "lo stato dei rischi aziendali";
- h) le somme di parte corrente che sono assegnate alle singole Regioni – a titolo di finanziamento ordinario del Servizio sanitario nazionale – vengono iscritte dal responsabile della gestione sanitaria accentrata nella Regione nella propria contabilità generale ed indicate come credito;
- i) ogni mese – questo per la parte del finanziamento del servizio sanitario che è rilevata attraverso strutture di contabilità economico-patrimoniale – il responsabile della gestione sanitaria accentrata procede allo storno delle passività per i finanziamenti da indirizzare nella cifra di 1/12 dell'importo intero. Al termine dell'esercizio, qualora non siano state assegnate alcune quote, le stesse vengono attribuite alla gestione sanitaria accentrata nella Regione. Di conseguenza queste cifre verranno stornate dalle passività per finanziamenti da allocare per la stessa gestione sanitaria accentrata;
- j) con azioni simili a quelle da svolgere per la parte corrente, in relazione a quanto previsto dal primo periodo della lettera h), il responsabile della gestione accentrata della sanità in Regione inserisce nella propria contabilità generale le altre entrate per il comparto sanitario regionale andando, altresì, ad assegnarle alle aziende sanitarie. Il metodo per l'assegnazione è inerente alle modalità presenti nella lettera i), ovviamente se sono destinate per la parte corrente; si segue, invece, quanto indicato alle lettere c) e d) se queste entrate dovranno essere utilizzate per finanziare investimenti o ripianare delle perdite;
- k) in riferimento a quanto disposto alle lettere h), i) e j), nel caso le singole Regioni non abbiano deciso di gestire in maniera diretta presso la Regione o la Provincia autonoma una quota del proprio finanziamento del proprio servizio sanitario, è disposto che a ciò debbono provvedere le singole aziende – per quanto di competenza – indicate nell'articolo 19 comma 2 lettera c) del provvedimento (in particolar modo, i soggetti in esame sono: aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura pubblici a carattere scientifico, aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale). In tutte le situazioni deve essere garantita la corrispondenza tra l'intero finanziamento del servizio sanitario regionale e i finanziamenti delle aziende citate appena sopra.

### **Articolo 30 – Destinazione del risultato d'esercizio degli enti del SSN**

Nel caso in cui si verificasse un risultato positivo di esercizio per gli enti appena visti sopra, oltre agli istituti zooprofilattici di cui al Decreto Legislativo n. 270 del 1993, lo stesso verrà utilizzato per ripianare eventuali perdite manifestatesi in esercizi progressi. Nel caso si concretizzasse una

eccedenza (un surplus), essa verrà utilizzata come accantonamento a riserva ed anche per coprire le perdite del servizio sanitario regionale.

Il periodo successivo mantiene fermi i dettagli previsti dall'articolo 1, comma 6, della cosiddetta Intesa Stato-Regioni sulla sanità (2010-2013), che è stata stipulata nella riunione della conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome, tenutasi il 3 dicembre del 2009. In quel passaggio – per meglio capire – è stabilito che: “6. Si conviene che eventuali risparmi nella gestione del servizio sanitario nazionale effettuati dalle Regioni rimangano nella disponibilità delle Regioni stesse” (Intesa Stato-Regioni e Province autonome, 3 Dicembre 2009, nuovo Patto per la Salute 2010-2012).

### **Articolo 31 – Adozione del bilancio d'esercizio**

Al comma 1 si dispone che il bilancio d'esercizio dovrà essere approvato entro il 20 aprile dell'anno successivo a quello preso come riferimento e che verrà quindi adottato dal direttore generale per quegli enti citati sopra (articolo 19, comma 2, lettera c)) e dal responsabile della gestione sanitaria (accentrata presso la Regione), invece, per gli enti citati sempre nell'articolo 19 comma 2 lettera b) punto i).

Gli enti indicati dal comma 2 lettera c) dell'articolo 19 (aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura pubblici a carattere scientifico, aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale) dovranno anche inviare al responsabile della gestione sanitaria accentrata sia il bilancio di esercizio che la relazione del collegio sindacale. Tutto questo per attuare le misure che si rendano necessarie per arrivare al consolidamento (vedere più avanti articolo 32).

Al comma secondo viene stabilito che gli istituti zooprofilattici indicati dal Decreto Legislativo n. 270 del 1993 devono trasmettere sempre entro il 30 aprile dell'anno dopo (rispetto a quello di riferimento) al Ministero della Salute il bilancio di esercizio e la relativa relazione del collegio dei revisori.

### **Articolo 32 – Bilancio consolidato del Servizio Sanitario Regionale**

Al comma 1 si precisa che spetta alla Giunta regionale approvare sia il bilancio preventivo economico annuale consolidato del Servizio Sanitario Regionale che il bilancio d'esercizio consolidato sempre del Servizio Sanitario Regionale.

Per redigere i bilanci consolidati appena citati – al primo comma – si devono porre in essere le indicazioni presenti nel Decreto Legislativo n. 127 del 1991 “Attuazione delle Direttive n. 78/660/CEE e n. 83/349/CEE in materia societaria, relative ai conti annuali e consolidati, ai sensi dell'art. 1, comma 1, della legge 26 marzo 1990, n. 69”.

Il comma 3 prescrive che il patrimonio netto consolidato sia rappresentato dalla somma dei valori di patrimonio netto degli enti consolidati. Con un DPCM (Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, vedere in dettaglio più avanti l'articolo 36 comma 2) verranno definiti i principi per l'attuazione delle previsioni di un ulteriore bilancio consolidato.

Prendendo a riferimento gli enti citati all'articolo 25 di cui sopra, il comma 4 stabilisce che il bilancio preventivo economico annuale consolidato è formato dagli stessi documenti che compongono il bilancio preventivo economico annuale.

Il quinto comma dispone che è la Giunta regionale l'organo incaricato di approvare i bilanci preventivi economici annuali degli enti indicati all'articolo 19 comma 2 lettere b), punto i) e c). Il termine per l'adempimento di quest'azione è – come accade anche per le altre amministrazioni pubbliche – il 31 dicembre dell'anno precedente a quello a cui si riferiscono i bilanci economici preventivi. Ad ulteriore prova della volontà, in questo caso, del legislatore di addivenire ad una

maggior trasparenza amministrativa, è stabilito – all'ultimo periodo – che entro 60 giorni dall'approvazione, i bilanci di cui si sta trattando verranno pubblicati, in modo integrale, sul sito web della Regione stessa.

Anche al comma successivo si scrive che si procede alla ripetizione dei documenti per corredare il bilancio d'esercizio per gli enti di cui all'articolo 26 (vedi sopra) per corredare il bilancio di esercizio consolidato. Anche in questo caso, la relazione del direttore generale lascia il posto ad una relazione del responsabile della gestione sanitaria accentrata nella Regione. Più avanti si dispone che nella nota integrativa al bilancio di esercizio consolidato siano inseriti:

- a) il prospetto che dimostri il pieno collegamento tra le poste iscritte nel bilancio d'esercizio consolidato e quelle, invece, iscritte nel rendiconto di contabilità finanziaria;
- b) un prospetto relativo alle aziende indicate nella lettera c) del comma secondo dell'articolo 19 di cui sopra, in merito alle loro partecipazioni e che attesti determinati punti, quali la denominazione, la sede, l'importo totale dell'attivo, l'importo del patrimonio netto, l'utile o perdita dell'ultimo esercizio ecc.;
- c) un prospetto, in questo caso relativo ad ogni altra società partecipata o ente che dipende dalla Regione – che sostanzialmente usufruisca di una quota del finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard o di ulteriori somme destinate al finanziamento del servizio sanitario regionale – in cui vengano riportate denominazione, sede, importo totale dell'attivo, l'ammontare del patrimonio netto, l'utile o perdita dell'ultimo esercizio, oltre che la quota posseduta dalla Regione stessa.

Al comma 7 viene deciso che è sempre la Giunta regionale ad approvare i bilanci d'esercizio degli enti indicati – come più volte visto in questo Decreto – alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19. Questo dovrà avvenire entro il 31 maggio dell'anno successivo, mentre il bilancio consolidato dovrà essere approvato entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo. Anche in questo caso, sempre nell'ultimo periodo del paragrafo in commento, è disposto che entro 60 giorni dalla loro approvazione, i bilanci di cui sopra dovranno essere resi pubblici attraverso il sito internet della Regione.

Infine, al comma 8 è stabilito che – sempre per “favorire la compatibilità e l'uniformità dei bilanci da consolidare” – il soggetto responsabile della gestione sanitaria accentrata possa decidere particolari obblighi informativi nei confronti degli enti appena citati (lettera c) del comma 2 all'articolo 19 del Decreto in commento) oltre a trattamenti contabili tra loro conformi.

### **Articolo 33 – Tassonomia per gli enti in contabilità civilistica**

La riclassificazione dei dati contabili degli enti – citati all'articolo 19 lettere c) e d) – viene realizzata utilizzando la rilevazione SIOPE (comma 1).

Al comma secondo viene disposto che con un DPCM (Decreto del Presidente del Consiglio), come prescritto all'articolo 36 comma secondo (vedere più avanti), verrà stabilito lo schema con cui si realizzerà la transcodifica delle voci presenti nei modelli LA, CE ed SP, operazioni che devono essere poste in essere per classificare la spesa in base alle missioni e ai programmi.

### **Articolo 34 – Aggiornamento schemi tecnici**

L'unico comma di questo articolo stabilisce che gli aggiornamenti necessari – in futuro – da apportare agli allegati del Decreto Legislativo che qui si sta commentando verranno realizzati attraverso un apposito Decreto del Ministro della Salute in collaborazione con il Ministro dell'Economia e attraverso l'intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le due Province autonome (Trento e Bolzano).

## **Articolo 35 – Sistemi informativi e statistici della Sanità**

Anche in questo caso, seguendo quanto prescritto (per le finalità generali) all'articolo appena analizzato (il 34), e quindi per migliorare i sistemi informativi e statistici nel settore sanitario per procedere ad un attento monitoraggio dei livelli di assistenza, attraverso un apposito Decreto del Ministero della Salute verranno decise le modalità procedurali per rendere anonimi i dati individuali che ci sono nei flussi di informazione. Si trasformerà, così, il codice fiscale del soggetto assistito in un codice anonimo, attraverso una complessa procedura di calcolo algoritmico. Sostanzialmente, tutto questo procedimento migliorerà l'efficacia dei precorsi di cura e comporterà un pieno uso degli archivi informatici relativi all'assistenza ospedaliera, specialistica e farmaceutica.

## **TITOLO III**

### **Disposizioni finali e transitorie**

## **Articolo 36 – Sperimentazione**

L'articolo in esame individua un percorso di sperimentazione per “verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile” stabilito dal Decreto in commento. Il periodo di sperimentazione è deciso in due esercizi finanziari (comma 1).

Al comma secondo è deciso che per procedere alle attività di sperimentazione, entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto in oggetto (il testo normativo è in vigore dal 10 agosto 2011), con un DPCM verranno definiti i principi contabili applicati come precisato all'articolo 3, il livello minimo su cui si articolerà il piano dei conti integrato per ogni comparto (come visto all'articolo 4) e altre modalità applicative.

Sempre nel comma 2 viene disposto che per i Comuni sotto i 5.000 abitanti (la maggior parte dei Comuni in Italia) potranno essere sperimentati sistemi e schemi di contabilità semplificati.

Al comma 3 si prevede che lo Schema di Decreto del comma precedente (DPCM) sarà inviato al Parlamento per il parere che dovrà essere redatto dalla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale oltre alle altre Commissioni di merito per le questioni finanziarie. Il parere dovrà essere pronunciato entro 30 giorni dalla trasmissione del testo.

Il successivo comma dispone che attraverso un DPCM, entro 150 giorni dall'entrata in vigore del Decreto in commento, dovranno essere indicate quali siano le amministrazioni che procederanno alla sperimentazione, seguendo – come scritto esplicitamente – “criteri che tengano conto della collocazione geografica e della dimensione demografica”. È chiaro che per tutte le altre amministrazioni non coinvolte da questa sperimentazione si applicherà, ancora, la normativa contabile vigente.

Il comma 5 – richiamandosi ai Decreti Legislativi previsti all'articolo 2 comma 7 della Legge n. 42 del 2009 (Decreti correttivi del federalismo fiscale, da adottare entro due anni dall'entrata in vigore dei Decreti attuativi generali) e richiamandosi alla sperimentazione spiegata in questo articolo – dispone che vengano definiti i contenuti del principio della competenza finanziaria (come indicato al punto 16 dell'allegato 1 al Decreto Legislativo che si sta commentando), oltre alla possibilità di rivedere i principi contabili generali.

Al comma 6 è previsto che il DPCM indicato al comma 2 debba individuare, anche, un sistema che premi – senza aggravare di ulteriori costi le casse della finanza pubblica – quelle amministrazioni pubbliche che partecipano a questa sperimentazione.

## **Articolo 37 – Disposizioni concernenti le Regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e di Bolzano**

Il primo comma, unico dell'articolo in esame, stabilisce che la tempistica di applicazione delle disposizioni contenute nel Decreto in commento, per le Regioni a Statuto speciale, le 2 Province autonome (Trento e Bolzano) e i Comuni appartenenti queste realtà, viene stabilita rispettando i rispettivi Statuti di autonomia oltre quanto indicato all'articolo 27 della Legge n. 42 del 2009 (*Coordinamento della finanza delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome*). Nell'ultimo periodo del comma in commento si precisa che, nel caso entro 6 mesi dall'entrata in vigore dei Decreti Legislativi indicati sopra all'articolo 36 comma 5 non siano state ultimate le procedure indicate nel primo periodo, sia le disposizioni contenute nel Decreto in commento sia quanto contenuto nei Decreti appena citati dovranno – necessariamente – essere applicati anche in queste realtà territoriali.

## **Articolo 38 – Disposizioni finali ed entrata in vigore**

Come indicato al comma 1, i procedimenti previsti nel Titolo I troveranno diretta applicazione dal 2014, mentre quanto contenuto nel Titolo II verrà applicato dall'anno successivo a quello di entrata in vigore del Decreto Legislativo in questa sede commentato.

Infine, un principio importante – scritto negli ultimi passaggi – è quanto contenuto nel terzo comma, in cui si dispone che per attuare il contenuto del Decreto in oggetto si utilizzeranno le risorse umane, strumentali e finanziarie presenti a legislazione vigente e che, in ogni caso, non si dovrà far aumentare la spesa pubblica.