

CIRCOLARE N. 12



Ministero
dell'Economia e delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO
ISPETTORATO GENERALE DEL BILANCIO
UFFICI II - IV - XV

ISPETTORATO GENERALE PER L'INFORMATIZZAZIONE
DELLA CONTABILITA' DI STATO
UFFICIO VIII

Alle Amministrazioni centrali
dello Stato
Agli Uffici centrali del Bilancio
presso i Ministeri
Alle Ragionerie territoriali dello Stato
e, p.c.

A tutte le Amministrazioni autonome
Alla Presidenza del Consiglio
dei Ministri
Alla Corte dei conti
All'Istituto nazionale di statistica

Allegati: 1

OGGETTO: Sperimentazione del piano dei conti integrato e della contabilità integrata per le Amministrazioni centrali dello stato per l'esercizio 2019. (Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 febbraio 2019, emanato in attuazione dell'articolo 38-sexies, comma 1, della Legge n.196 del 31 dicembre 2009)

Premessa

Tra gli obiettivi del vasto processo di riforma della contabilità e della finanza pubblica, avviato dalla legge 31 dicembre 2009, n. 196 vi è l'armonizzazione dei sistemi di contabilità e di bilancio delle Amministrazioni pubbliche, attraverso, tra l'altro, l'adozione di:

- un sistema di contabilità economico-patrimoniale da affiancare, a fini conoscitivi, al tradizionale sistema di contabilità finanziaria;
- principi e regole contabili comuni; un comune Piano dei Conti integrato, coerente con le classificazioni europee dei conti;
- schemi di bilancio per Missioni e Programmi.

Per le Amministrazioni pubbliche non territoriali e territoriali diverse dalle Amministrazioni centrali dello Stato, i contenuti della riforma sono stati interamente inclusi nelle deleghe contenute all'articolo 2, comma 2 e comma 6 della stessa legge, attuate rispettivamente con i decreti legislativi n. 91 e 118 del 2011 e altri atti da essi discendenti.

Per quanto riguarda, invece, le Amministrazioni centrali dello Stato, la legge 196 del 2009 ha introdotto da subito alcune importanti innovazioni (tra le quali la classificazione per missioni e programmi), prevedendo il completamento della riforma attraverso l'attuazione delle deleghe di cui agli artt. 40 (Completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato) e 42 (Riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e potenziamento della funzione del bilancio di cassa).

Il completamento della riforma per il bilancio dello Stato è stato, quindi, avviato attraverso l'emanazione dei decreti legislativi del 12 maggio 2016 numero 90 e 93, rispettivamente attuativi delle due deleghe sopra citate, e dai due recenti decreti legislativi 16 marzo 2018, n. 29, integrativo del n. 93 del 2016, e 16 settembre 2018 n. 116, integrativo del n. 90 del 2016.

In particolare, il decreto legislativo n. 90 del 2016 ha disciplinato, all'articolo 8, l'introduzione del sistema di contabilità integrata finanziaria ed economico-patrimoniale e del piano dei conti integrato, le verifiche degli Uffici di controllo sulle nuove scritture contabili per garantire la corretta applicazione dei principi contabili generali ed applicati, introducendo a tale scopo cinque nuovi articoli (dall'art. 38-bis al 38-sexies) all'interno della legge n. 196 del 2009. In sintesi, è stata disposta l'adozione, da parte delle Amministrazioni centrali dello Stato, di:

- *“un sistema integrato di scritture contabili”* (o **contabilità integrata**) *“nell’ambito della gestione”*, allo scopo di perseguire *“la qualità e la trasparenza dei dati di finanza pubblica”*, attraverso l'affiancamento, a fini conoscitivi, della contabilità economico-patrimoniale alla preesistente contabilità finanziaria autorizzatoria; il sistema di contabilità integrata deve consentire *“la registrazione di ciascun evento gestionale contabilmente rilevante”* ed assicurare *“l’integrazione e la coerenza delle rilevazioni di natura finanziaria con quelle di natura economica e patrimoniale”* (art. 38-bis, comma 1)
- **principi contabili generali**, in coerenza con quelli delle altre Amministrazioni non territoriali di cui al D. Lgs. n. 91 del 2011, ai quali si deve conformare l'intera gestione contabile delle Amministrazioni centrali dello Stato (art. 38-bis, comma 3, riportati nell'apposito **Allegato 1**, che costituisce parte integrante della Legge n. 196 del 2009)
- **principi contabili applicati**, attraverso un apposito regolamento in corso di predisposizione (art. 38-bis, comma 4)
- un **piano dei conti integrato** (art. 38-ter), recentemente adottato con il DPR 12 novembre 2018, n. 140 (GU Serie Generale n.299 del 27 dicembre 2018) e costituito da conti che rilevano le entrate e le uscite in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali redatti secondo comuni criteri di contabilizzazione, definiti in coerenza con il piano dei conti delle Amministrazioni pubbliche non territoriali (DPR n. 132 del 2013).

Il legislatore ha subordinato l'adozione definitiva della contabilità integrata e del piano dei conti integrato allo svolgimento di una sperimentazione (Art. 38-sexies) della durata non superiore a tre esercizi finanziari, da disciplinarsi con apposito decreto ministeriale, da adottare entro un mese dall'emanazione del regolamento di adozione del piano dei conti integrato, allo scopo di valutare gli effetti dell'adozione della contabilità integrata e del piano dei conti e del loro utilizzo *“quale struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di bilancio unitamente alle missioni, ai programmi e alle azioni”*,

nonché di valutare l'utilizzo della codifica della transazione contabile elementare.

Con il **Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 21/02/2019** (di seguito D.M.), pubblicato sulla G.U. n. 90 del 16 aprile 2019) è stato quindi disposto l'avvio della sperimentazione **a partire dall'esercizio 2019**, che è attuata per fasi successive (art. 1 del D.M.).

Attraverso la presente circolare e l'allegata Nota Tecnica si forniscono, ai sensi dell'articolo 7 del D.M., indicazioni generali, istruzioni tecniche e operative per l'avvio della prima fase di sperimentazione riferite alle operazioni a carico degli utenti delle Amministrazioni centrali dello Stato e degli Uffici di controllo.

Nei paragrafi successivi si illustrano, in particolare, i criteri che guidano il funzionamento della contabilità integrata, il contenuto e l'utilizzo del piano dei conti integrato, gli aspetti di rilievo relativi all'adozione della contabilità economico-patrimoniale, il ruolo degli uffici di controllo e le modalità di attuazione della prima fase di sperimentazione.

Nell'allegata Nota Tecnica, si forniscono istruzioni operative in merito alle operazioni da svolgere e alle funzionalità disponibili sui sistemi per la prima fase di sperimentazione.

1 - La contabilità integrata finanziaria ed economico-patrimoniale

L'adozione della contabilità integrata finanziaria ed economico-patrimoniale comporta la coesistenza di due diversi sistemi contabili:

- la contabilità finanziaria di natura autorizzatoria (per competenza e cassa), sulla cui base è predisposto il bilancio di previsione dello Stato approvato dal Parlamento, costituisce la guida principale per la gestione e l'oggetto principale del controllo di legittimità amministrativa e contabile;
- la contabilità economico-patrimoniale in affiancamento alla contabilità finanziaria, in gestione e con finalità conoscitive, basata sul principio di competenza economica (*Accrual*).

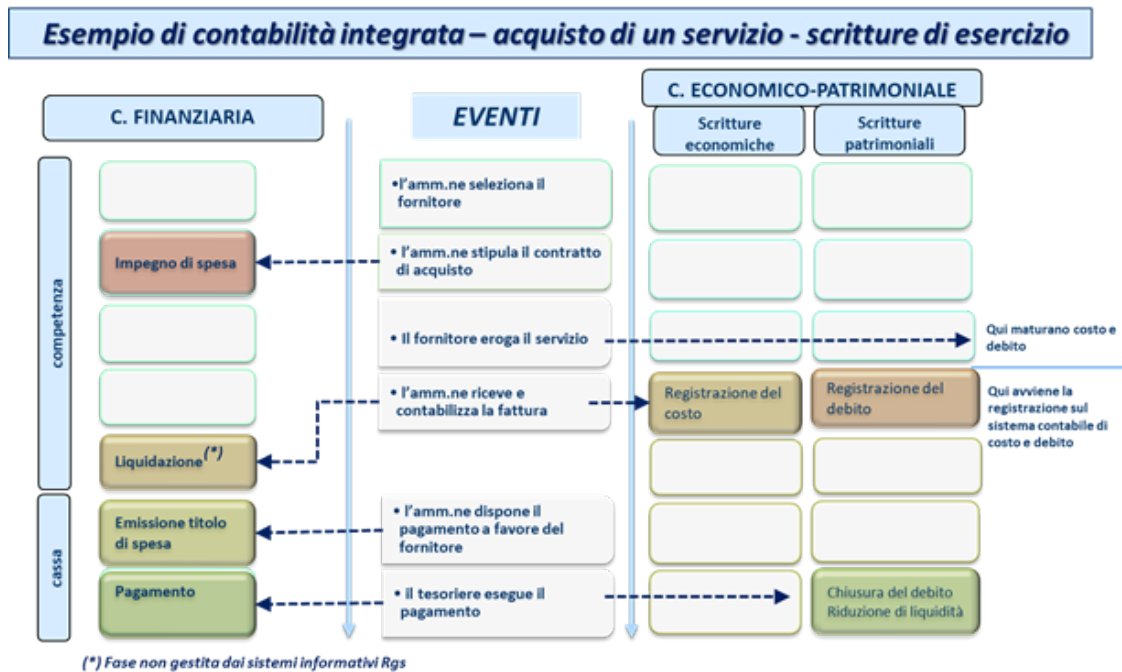
Le due contabilità differiscono sia per finalità sia per criteri e logiche di rilevazione applicate. Al contempo, i sistemi contabili risultano integrati attraverso opportuni strumenti e meccanismi che gestiscono collegamenti e coerenza fra le scritture effettuate nei due sistemi, nel rispetto della loro autonomia, a partire dagli eventi che si verificano nel corso della gestione.

A tale proposito, l'art. 4 comma 1 del DPR n. 140 del 12 novembre 2018 dispone che “la registrazione degli eventi contabilmente rilevanti ai fini della manifestazione economica e patrimoniale mediante l'utilizzo del piano dei conti è obbligatoria e indipendente dalle registrazioni sulla contabilità finanziaria”; ciò non esclude, laddove possibili e accettabili dal punto di vista metodologico, che siano presenti automatismi limitati ad alcuni tipi di operazioni.

Gli “eventi” contabilmente rilevanti sono relativi alla regolazione delle transazioni e dei rapporti che l'Amministrazione intrattiene nello svolgimento dei propri compiti, in termini di acquisizione, impiego e cessione di risorse finanziarie, umane e strumentali.

Ciascun evento della gestione può quindi generare scritture di contabilità finanziaria e/o di contabilità economico-patrimoniale a seconda della rilevanza dell'evento rispetto alle regole e ai criteri applicati nei due sistemi.

Rinviando ai paragrafi successivi per maggiori indicazioni sulle regole e sui principi contabili, nonché sulle caratteristiche della contabilità economico-patrimoniale, si fornisce di seguito, a titolo esemplificativo, una semplice rappresentazione in forma grafica degli eventi amministrativi che si possono verificare, in gestione, nel processo di acquisto di un servizio da parte di un'Amministrazione centrale dello Stato e delle modalità con cui tali eventi si possono riflettere nei due sistemi contabili.



Per la tenuta del sistema di contabilità integrata finanziaria ed economico-patrimoniale sono fondamentali: il piano dei conti integrato, i principi contabili generali, i principi applicati.

2 - Il Piano dei conti integrato

2.1. Finalità e struttura

In base all'art. 2, comma 2, del DPR n. 140 del 12 novembre 2018, il Piano dei conti integrato è costituito dall'elenco dei conti di natura finanziaria ed economico-patrimoniali, inclusi quelli necessari per le scritture di integrazione e rettifica e gli ammortamenti.

Le finalità del Piano dei conti integrato sono indicate al comma 2 del già citato art. 38-ter della legge n. 196 del 2009:

- permettere l'armonizzazione del sistema contabile delle Amministrazioni centrali dello Stato con quelli delle altre Amministrazioni pubbliche;
- garantire l'integrazione e la coerenza tra le rilevazioni contabili di natura finanziaria e quelle di natura economica e patrimoniale, il consolidamento e il monitoraggio in corso d'anno degli andamenti di finanza pubblica delle Amministrazioni centrali dello Stato;
- assicurare una maggiore tracciabilità, attendibilità e trasparenza dei dati contabili.

I conti del Piano dei conti integrato sono organizzati in tre moduli: FINANZIARIO, ECONOMICO, PATRIMONIALE, ciascuno organizzato su più livelli gerarchici di dettaglio.

Al fine di garantire l'armonizzazione contabile, la struttura del Piano dei conti integrato dello Stato è stata definita garantendo la coerenza con il Piano dei conti integrato di cui al DPR n. 132 del 2013.

Per facilitare l'utilizzo delle voci del piano dei conti durante la sperimentazione, le Amministrazioni centrali dello Stato utilizzano l'apposito glossario predisposto dal Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e pubblicato sullo stesso sito Internet istituzionale (art. 3 comma 4 del citato decreto ministeriale del 21/02/2019).

2.2. Modulo finanziario – matrice di correlazione

I conti del modulo finanziario servono per registrare e rappresentare tutte le transazioni finanziarie (entrate e uscite) e sono collegati a quelli dei moduli economico e patrimoniale, ai sensi dell'art. 4, comma 3 del citato DPR attraverso schemi di collegamento (o "*matrice di correlazione*").

Per le modalità di utilizzo di tale matrice, necessaria per il collegamento delle scritture finanziarie con quelle della contabilità economico-patrimoniale, si rinvia al successivo paragrafo 9 e all'allegata Nota Tecnica.

I conti del modulo finanziario sono articolati in due sezioni (*Entrate* e *Uscite*) e in cinque livelli gerarchici.

La stessa norma stabilisce che per la fase della previsione del bilancio finanziario, ai fini del raccordo con le unità elementari delle entrate e delle spese, il livello minimo di utilizzo del piano finanziario è costituito dal quarto livello; mentre per le fasi di gestione e di rendicontazione del bilancio finanziario il livello minimo del piano finanziario delle registrazioni contabili è costituito dal quinto livello (art. 3, commi 2 e 3 del citato DPR).

2.3. Moduli economico e patrimoniale

I conti del modulo economico e di quello patrimoniale sono lo strumento per la tenuta della contabilità economico-patrimoniale:

- il modulo economico, organizzato in cinque sezioni e in cinque successivi livelli gerarchici, contiene tutti i conti relativi a componenti economiche positive e negative dell'esercizio; il livello minimo di articolazione per la registrazione delle scritture contabili, per tutte le fasi, è costituito dal quinto livello (art. 3, comma 4 del citato DPR)
- il modulo patrimoniale, organizzato in tre sezioni e in sei successivi livelli gerarchici, contiene i conti di liquidità, debiti e crediti, i conti delle immobilizzazioni, dei costi e ricavi di differita imputazione e i conti di capitale; il livello minimo di articolazione per la registrazione delle scritture contabili è costituito dal sesto livello (art. 3, comma 5 del DPR).

2.4. Relazione fra il Piano dei conti integrato delle Amministrazioni centrali dello Stato, i documenti di bilancio e le altre classificazioni delle operazioni contabili – matrice di collegamento e matrice di confluenza

Nell'Allegato 2 al citato DPR, ai sensi dell'art. 6, sono stati definiti i collegamenti dei conti finanziari agli attuali documenti contabili e di bilancio, che potranno essere rivisti al termine della sperimentazione, quando sarà valutata la possibilità di utilizzare il piano dei conti integrato quale struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica del bilancio dello Stato.

Nella prospettiva che il piano dei conti integrato diventi la classificazione di riferimento per tutte le operazioni contabili, ai fini della sperimentazione di cui alla presente circolare sono stati definiti anche i collegamenti con altre classificazioni attualmente in uso, in particolare:

- fra i conti del modulo finanziario del Piano dei conti integrato e le voci di 3° livello dell'attuale classificazione economica delle spese attraverso la cosiddetta *matrice di collegamento*;
- fra i conti del modulo economico e patrimoniale del Piano dei conti integrato e l'attuale Piano dei conti di contabilità economico-analitica (ex Tabella B Dlgs n. 279 del 1997), attraverso la cosiddetta *matrice di confluenza*.

Le due matrici sopra citate sono utilizzate, nel corso della sperimentazione e con le modalità descritte nella allegata Nota Tecnica, per consentire l'utilizzo del Piano dei conti integrato insieme con l'ancora vigente Piano dei conti di contabilità analitica e con la classificazione economica delle spese.

Inoltre, ai sensi del comma 6 dell'art. 2 del citato DPR, al termine della sperimentazione è previsto che la codificazione SIOPE delle Amministrazioni centrali dello Stato sia sostituita dai conti del modulo finanziario del Piano dei conti integrato.

3 - I Principi contabili generali

Il sistema contabile e di bilancio delle Amministrazioni centrali dello Stato nel suo complesso si deve conformare ai 22 principi contabili generali di cui all'art.38-bis della legge n. 196 del 2009, contenuti nell'Allegato 1, di recente modificato dal decreto legislativo n. 116 del 2018, correttivo e integrativo del decreto legislativo n. 90 del 2016; le innovazioni apportate discendono anche dal recepimento delle disposizioni del decreto legislativo n. 29 del 2018, correttivo del decreto legislativo n. 93 del 2016 (potenziamento bilancio di cassa).

I principi contabili generali non costituiscono regole operative o di dettaglio, ma principi fondamentali (detti anche "*postulati*") e linee guida che devono essere rispettate nella tenuta delle scritture contabili e nella redazione dei documenti di bilancio.

Il contenuto della maggior parte dei principi generali si riferisce alle scritture e ai documenti di bilancio sia di tipo finanziario sia economico-patrimoniale; i due successivi sono, invece, specifici:

- il principio n. 20 (competenza finanziaria), che disciplina specificamente gli aspetti fondamentali della contabilità finanziaria a base giuridica (per competenza e cassa), recependo anche le recenti innovazioni relative al potenziamento del bilancio di cassa, che si ispirano alla logica della competenza basata sulla scadenza dell'obbligazione, e sulla relativa imputazione in bilancio in corrispondenza all'esigibilità dell'obbligazione.
- il principio n. 21 (competenza economica), che si applica esclusivamente alle rilevazioni di contabilità economico-patrimoniale, per il quale si rinvia al successivo par. 5.1.

4 - I Principi contabili applicati

I principi contabili applicati costituiscono le regole operative e di dettaglio relative alla tenuta delle scritture contabili.

Come anticipato, l'art. 38-bis, comma 4 della legge n. 196 del 2009 dispone che i principi contabili applicati per le Amministrazioni centrali dello Stato siano pubblicati con regolamento, alla data odierna non ancora emanato.

A riguardo, l'art. 4, comma 2 del D.M. dispone che, nelle more dell'emanazione di tale regolamento:

- "La valorizzazione delle transazioni contabili elementari che discendono da eventi rilevanti ai fini della contabilità finanziaria avviene in base alla legislazione vigente";

- “La valorizzazione degli eventi rilevanti ai fini della contabilità economica e patrimoniale, avviene in base alle regole del sistema di contabilità economica analitica definito ai sensi del decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279, ove applicabili, e, negli altri casi, in base ai principi contabili nazionali”; a tale ultimo proposito, si rinvia al successivo paragrafo 6.4, contenente alcune indicazioni sui criteri per effettuare le registrazioni di contabilità economico-patrimoniale.

5 - Cenni alle caratteristiche e al ruolo della contabilità economico-patrimoniale

5.1. Il principio di competenza economica

La contabilità economico-patrimoniale applica il principio della **competenza economica**, che costituisce il principio generale n. 21 dell'allegato 1 alla legge n. 196/2009 (principi contabili generali per le Amministrazioni centrali dello Stato, richiamati dal comma 3 del già citato art 38-ter).

Il principio della competenza economica rappresenta il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle operazioni e degli altri eventi della gestione che, nel corso dell'esercizio, ogni Amministrazione centrale dello Stato svolge e che permette di evidenziare le utilità economiche cedute e/o acquisite, anche se non direttamente concretizzate attraverso movimenti finanziari.

Il principio di competenza economica, oltre che alle rilevazioni di contabilità economico-patrimoniale che affiancano, a scopo conoscitivo, le rilevazioni della contabilità finanziaria di cui alla presente sperimentazione, si applica anche a rilevazioni di natura economica già esistenti, in particolare:

- alle rilevazioni di contabilità economica analitica, attraverso le quali vengono elaborati il Budget dei costi per centri di costo, che costituisce allegato al Bilancio di previsione dello Stato ai sensi dell'art. 21, comma 11, lettera f) della legge n. 196 del 2009 e il Rendiconto dei costi, allegato al Rendiconto generale dello Stato ai sensi dell'art. 35, comma 2 della stessa legge¹.
- alle rilevazioni di contabilità economico-patrimoniale ed analitica già effettuate sul sistema SICOGE così come disposto all'art. 6, comma 6, del DL n. 95 del 2012, convertito con legge n. 135 del 2012; si tratta di registrazioni contabili che hanno anticipato, di fatto, l'adozione del sistema di contabilità integrata e il completamento della riforma del bilancio dello Stato².

La definizione di competenza economica contenuta nel citato principio contabile generale è coerente con quella fornita dal principio contabile n. 11 dell'Organismo italiano di contabilità (OIC) “Bilancio d'esercizio - Finalità e postulati”. Il Principio di competenza economica, nell'ordinamento italiano, è richiamato all'articolo 2423-bis del Codice civile e, per quanto riguarda specificamente le altre Amministrazioni pubbliche, è incluso tra i principi contabili generali allegati al decreto legislativo n. 91/2011 (amm.ni pubbliche non territoriali), e al decreto legislativo n. 118/2011 (amm.ni pubbliche territoriali).

Per l'applicazione del principio di competenza economica³ alle pubbliche Amministrazioni è

¹ Il sistema di contabilità economica analitica per centri di costo delle amministrazioni centrali dello Stato è stato introdotto dalla legge n. 94 del 1997 e dal successivo Dlgs n. 279 del 1997. La legge n. 196 del 2009 ne ha rafforzato il ruolo, disponendo che il Budget e il Rendiconto dei costi costituiscono allegati, rispettivamente, del Bilancio di previsione e del Rendiconto Generale dello Stato. Il sistema si avvale del Piano dei conti di cui alla Tabella B dello stesso decreto.

² Infatti, le disposizioni dell'art. 6 comma 6 del citato DL 95 del 2012 sono “nelle more dell'attuazione della delega prevista dall'articolo 40 della legge 31 dicembre 2009 n. 196 ed al fine di garantire completezza dei dati di bilancio nel corso della gestione...”. Le rilevazioni in oggetto utilizzano il piano dei conti di cui alla tabella B del D.lgs. n.279 del 1997.

³ Si faccia riferimento anche al principio generale n. 21 “Principio della competenza economica” contenuto nell'Allegato 1 della legge

necessario tenere conto delle peculiarità delle operazioni che queste svolgono, che possono essere classificate in tre categorie:

1. **operazioni direttamente collegate ad un processo di scambio** sul mercato in entrata (acquisizione e impiego di risorse umane e strumentali dietro pagamento di corrispettivo) e, più raramente, in uscita (cessione a terzi di beni e servizi dietro corrispettivo), analoghe a quelle delle imprese, che danno luogo a costi e ricavi; in questo caso la competenza economica dei costi e dei ricavi è riconducibile ai contenuti dei principi contabili nazionali applicati alla contabilità civilistica (emessi dall'Organismo Italiano di Contabilità OIC), applicabili anche agli altri componenti positivi e negativi della gestione dell'esercizio.
2. **operazioni collegate ad un processo di produzione di beni o servizi** resi a titolo gratuito o semi gratuito alla collettività nel suo insieme o ai singoli individui, attività per le quali non si ha la correlazione diretta tra costi e ricavi come richiamato sopra nel caso in cui sia definito un mercato per il bene o il servizio. Nel caso in esame, la competenza economica dei costi associati al processo di produzione (*acquisizione e impiego di risorse umane e strumentali dietro pagamento di corrispettivo*) va rappresentata in corrispondenza all'erogazione del servizio o della prestazione o della messa a disposizione del bene. Analogamente deve avvenire nel caso in cui siano presenti ricavi.
3. **operazioni collegate ad attività istituzionali e/o erogative** che non riguardano le due categorie precedenti (es. riscossione di tributi, erogazione di trasferimenti o contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubbliche, a famiglie, imprese o ad organizzazioni o stati esteri, prive di controprestazione per l'Amministrazione erogante), che rappresentano una parte consistente delle attività delle Amministrazioni centrali dello Stato e che danno luogo a proventi e oneri. Tali casi non sono contemplati dai principi OIC, ma solo, a livello internazionale, dagli IPSAS; in base al citato principio contabile generale n. 21, la rilevazione per competenza economica si verifica quando l'evento (ad esempio, l'erogazione del trasferimento oppure la riscossione del tributo) è certo; la certezza dell'evento può essere collegata anche alla relativa manifestazione finanziaria, in base alle regole da definire nei principi contabili applicati (cfr. successivo paragrafo 6.4).

5.2. Scritture di esercizio e scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale

Le registrazioni nel sistema di contabilità economico-patrimoniale durante l'esercizio si effettuano, di norma, contestualmente all'emissione o alla ricezione di atti o di documenti contabili che attestano lo svolgimento delle operazioni (fatture, notule, etc.).

La determinazione del risultato economico e del valore delle attività e passività patrimoniali alla chiusura dell'esercizio implicano, tuttavia, un procedimento di analisi puntuale della competenza economica dei costi/oneri e dei ricavi/proventi, nonché delle poste patrimoniali attive e passive rilevati attraverso le scritture di esercizio in corso d'anno.

A tale scopo, al termine dell'esercizio contabile i costi/ricavi, gli oneri/proventi, le attività e le passività rilevate nel corso dell'esercizio possono essere oggetto di rettifica e integrazione, al fine di applicare il criterio della competenza economica e gli altri principi generali, dando luogo così alle cosiddette **scritture di assestamento**. Queste si distinguono a loro volta in:

- **scritture di integrazione**, finalizzate a registrare quote di componenti economiche (costi/ricavi e oneri/proventi) e patrimoniali (attività/passività) maturate nel corso dell'esercizio, in applicazione

del principio di competenza economica, ma non registrate nelle scritture di esercizio della contabilità economico-patrimoniale (*in quanto, ad esempio, non è pervenuta entro l'anno la documentazione contabile che ne attesta la maturazione*). Possono consistere in: stime dei costi per fatture da ricevere, determinazione di ratei attivi e passivi; calcolo delle rimanenze finali di beni in magazzino; accantonamenti a fondi rischi e oneri.

- **scritture di rettifica**, finalizzate a correggere componenti economiche (costi/ricavi e oneri/proventi) e patrimoniali (attività/passività) positive o negative rilevate in corso d'anno attraverso scritture di esercizio per attribuirle, in applicazione del principio di competenza economica, agli esercizi di pertinenza; consistono in risconti attivi e passivi, con i quali si rinviano ad anni successivi costi o ricavi registrati nelle scritture di esercizio dell'anno, e nel calcolo delle quote di ammortamento dei costi pluriennali⁴.

5.3. Il metodo di registrazione in partita doppia

La contabilità economico-patrimoniale si avvale del metodo di registrazione in partita doppia, in base al quale ciascun evento contabilmente rilevante è esaminato sotto un duplice aspetto (c.d. principio *dualistico* della partita doppia):

- **aspetto economico**, legato alla causa degli eventi gestionali e rappresentato dai ricavi/proventi e dai costi/oneri di esercizio, oppure dai cd costi pluriennali (immobilizzazioni), o ancora a costi e ricavi di imputazione differita (risconti) o dalle variazioni del patrimonio netto;
- **aspetto numerario**, legato alle modalità di regolazione degli eventi; è rappresentato da variazioni di liquidità (incassi e pagamenti), oppure dall'insorgere di crediti, di debiti o di altre forme di passività presunte (p. es. fondi rischi).

Il conto del piano dei conti rappresenta l'elemento per la registrazione dei valori economici e patrimoniali, è composto di due sezioni che, per una consolidata convenzione, si definiscono rispettivamente "DARE" e "AVERE", nelle quali vengono annotati i valori e le variazioni di valore relative ad un oggetto al fine di definirne la grandezza ad un certo momento e di seguirne le variazioni.

Le variazioni numerarie positive (*+liquidità, + crediti, -debiti*) sono iscritte in DARE, quelle negative (*-liquidità, -crediti, + debiti*) in AVERE.

Le variazioni economiche negative (*-ricavi/proventi, +costi*) sono iscritte in DARE, quelle positive (*+ricavi/proventi, -costi*) sono iscritte in AVERE.

Con riferimento al Piano dei Conti Integrato di cui al citato DPR n. 140 del 2018:

- i conti che accolgono le variazioni economiche relative ai ricavi/proventi e ai costi/oneri di esercizio sono inclusi nel modulo economico.
- tutti i conti che accolgono variazioni numerarie, più i conti che accolgono variazioni economiche diverse da costi e ricavi di esercizio sono inclusi nel modulo patrimoniale.

Di seguito un esempio di scrittura in partita doppia relativa alla registrazione di un costo per acquisto di un servizio di telefonia fissa per 10.000 € e del contestuale debito verso il fornitore, attraverso i conti del Piano dei Conti integrato.

⁴ Attraverso il calcolo e la registrazione sui conti pertinenti delle quote di ammortamento si rettifica il valore delle attività aventi vita pluriennale, al fine di poter attribuire ai singoli esercizi la sola quota di costo di competenza.

Conto del modulo economico		Conto del modulo patrimoniale	
Telefonia fissa (2.1.2.01.05.001)		Debiti verso fornitori (2.4.2.01.01.01.001)	
DARE	AVERE	DARE	AVERE
10.000,00 €			10.000,00 €

La differenza tra importi iscritti in “DARE” ed “AVERE” su ciascun conto al termine del periodo contabile prende il nome di “saldo” e viene calcolata per eccedenza. I saldi dei singoli conti accesi nel sistema di contabilità economico-patrimoniale concorrono quindi alla determinazione del risultato economico e della situazione patrimoniale.

Le scritture contabili in partita doppia sono sempre “bilanciate”, nel senso che all’atto della registrazione, il valore iscritto in “dare” su uno o più conti, trova sempre corrispondenza nella somma dei valori iscritti in “avere” su uno o più conti. Le scritture doppie sono quindi caratterizzate dalla costante uguaglianza tra i valori posti in due serie di conti di diverso oggetto.

5.4. Indicazioni su criteri e regole da utilizzare per le registrazioni di contabilità economico-patrimoniale

Per quanto riguarda le regole e i principi contabili applicati di riferimento per le rilevazioni di contabilità economico-patrimoniale durante la sperimentazione, come anticipato, l’art. 4, comma 2 del decreto che disciplina la sperimentazione dispone che, nelle more dell’adozione del regolamento di cui all’art. 38-bis, comma 4 della legge n. 196 del 2009, si faccia riferimento:

- alle regole e ai principi in uso nel citato sistema di contabilità economico-analitica, laddove applicabili⁵;
- ai principi contabili nazionali emessi dall’Organismo Italiano di contabilità (OIC), negli altri casi.

A scopo illustrativo, tenuto conto che la prima fase di sperimentazione (cfr paragrafo 9) riguarda esclusivamente scritture relative alle componenti economiche negative (costi/oneri), si forniscono di seguito alcune indicazioni in merito ai criteri per la loro registrazione.

COSTI PER ACQUISTO DI BENI DI CONSUMO e DI SERVIZI e PER UTILIZZO DI BENI DI TERZI

Scritture di esercizio: nel corso dell’esercizio, i costi e i relativi debiti sono rilevati in corrispondenza alla registrazione del documento contabile che attesta il valore del bene o del servizio ricevuto (di norma la fattura); il costo, per le Amministrazioni centrali dello Stato, comprende l’IVA e le altre ritenute, laddove applicate dal fornitore.

Scritture di assestamento: il costo da attribuire all’esercizio, in coerenza con il principio generale di competenza economica, corrisponde al valore dei beni o dei servizi effettivamente utilizzati nello stesso

⁵ Il Manuale dei principi e delle regole contabili è stato pubblicato con Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze n. 66233 dell’8 giugno 2007 ed è scaricabile all’indirizzo: http://www.rgs.mef.gov.it/Documenti/VERSIONE-I/Attivit-i/Bilancio_di_previsione/Budget/Manuale-dei-principi-e-delle-regole-contabili/Manuale-2008.pdf

periodo, a prescindere dal momento in cui sono state impegnate o pagate le relative risorse finanziarie e anche dalla ricezione dei documenti contabili. A tale scopo, in sede di scritture di assestamento possono essere effettuate rettifiche o integrazioni ai costi di questo tipo registrati in corso d'anno; in particolare:

- per costi relativi a beni ricevuti e a servizi completamente resi nell'anno, ma i cui documenti contabili non sono ancora pervenuti, si registreranno i relativi costi a fronte di debiti (presunti) per *fatture da ricevere*;
- per servizi parzialmente erogati alla fine dell'esercizio, la cui erogazione sarà completata solo nell'esercizio successivo, si registrerà la quota parte del costo di competenza dell'esercizio appena concluso e il debito presunto come *rateo passivo* (ad es. per un canone di affitto trimestrale che copre il periodo dicembre-febbraio e che sarà registrato in contabilità solo al termine del trimestre, si procederà a registrare al termine dell'esercizio il costo e il rateo passivo per la quota relativa a un mese);
- per costi per beni e servizi registrati in contabilità nel corso dell'anno, in quanto è già stato acquisito e registrato il relativo documento contabile, ma che non sono stati ancora utilizzati, in tutto o in parte, nell'esercizio che si è appena concluso, si registrerà un *risconto passivo* per rinviare all'anno successivo la quota parte di costo non di competenza dell'esercizio.

Le modalità e i criteri per effettuare le scritture di assestamento dei costi al termine del primo esercizio di sperimentazione saranno oggetto di una successiva circolare.

ONERI PER TRASFERIMENTI CORRENTI, CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI E ALTRI TRASFERIMENTI IN C/CAPITALE

L'assenza di un meccanismo di scambio e di una qualunque forma di corrispettivo o controprestazione a fronte del trasferimento comporta che, a seguito dell'erogazione, si verifica una riduzione netta del patrimonio del soggetto erogante e un incremento netto del patrimonio del beneficiario.

Per le Amministrazioni centrali dello Stato l'onere relativo ai trasferimenti correnti e ai contributi agli investimenti sorge in contabilità economico-patrimoniale al momento dell'emissione del titolo di spesa (*mandato di pagamento*).

Questo criterio di registrazione è coerente con il citato principio contabile generale n. 21, date le difficoltà di determinare in altro modo la certezza dell'evento per questo tipo di operazioni.

6 - La codifica provvisoria della transazione contabile elementare

Ai sensi dell'articolo 38-quater della legge n. 196 del 2009, ogni atto gestionale posto in essere dai funzionari responsabili della gestione del sistema di contabilità integrata costituisce nelle rilevazioni contabili una transazione elementare, che è caratterizzata da un insieme di codici (una codifica) che consente di tracciare le operazioni contabili e di corredarle di tutti gli elementi informativi necessari a identificarle in modo univoco e uniforme.

Attraverso il concetto di "codifica della transazione contabile elementare", presente anche nelle disposizioni normative di armonizzazione emanate per le altre Amministrazioni pubbliche, il legislatore ha inteso definire uno strumento per garantire una gestione dei dati contabili all'interno dei sistemi informativi completa, esaustiva e standardizzata; per questo la codifica costituisce un requisito per lo sviluppo e l'evoluzione dei sistemi informatici a supporto dei sistemi contabili e di bilancio.

I codici da valorizzare possono variare in base al tipo di transazione contabile (*ad esempio, i codici missione-programma-azione non sono presenti nelle transazioni di entrata*), mentre la presenza delle voci del piano dei conti integrato rappresenta l'elemento innovativo e comune a tutti i tipi di transazioni contabili sia di tipo finanziario sia di tipo economico-patrimoniale.

In merito alla sperimentazione di cui alla presente circolare, l'art. 5 del citato decreto ministeriale ha definito, ai sensi dell'art. 38-sexies della legge n. 196 del 2009, una codifica provvisoria della transazione contabile elementare, riportata nella tabella di cui all'allegato 1 al medesimo decreto, destinata ad essere progressivamente implementata sui sistemi informatici della Ragioneria Generale dello Stato. Si evidenzia il fatto che la transazione contabile elementare, sia provvisoria sia definitiva, coinvolge soltanto gli aspetti informatici delle rilevazioni contabili e non determina alcun impatto per l'attività degli operatori delle Amministrazioni centrali dello Stato.

Entro quattro mesi dalla chiusura della sperimentazione, ai sensi dell'art. 38-quater, comma 4 della legge n. 196 del 2009 e dell'art. 5, comma 3 del decreto ministeriale, si procederà ad individuare in via definitiva, con un nuovo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, il contenuto della codifica della transazione elementare, nonché i criteri e le modalità per la sua applicazione a regime.

7 - Le verifiche a carico degli uffici di controllo e la valutazione degli esiti della sperimentazione

Nell'ambito dell'adozione della contabilità integrata, l'articolo 38-bis della legge n. 196 del 2009 affida agli Uffici centrali del bilancio e alle Ragionerie Territoriali dello Stato il compito di verificare *“l'uniformità e la corretta tenuta delle scritture contabili e la puntuale applicazione dei principi contabili”*.

Scopo di queste verifiche è garantire la qualità dei dati contabili, la loro capacità di rappresentare fedelmente e con trasparenza i risultati della gestione in conformità con le regole e i principi adottati. Si tratta, quindi, di compiti che differiscono, per natura e finalità, dai controlli di regolarità amministrativa e contabile sugli atti delle Amministrazioni statali di cui al Titolo II del D.lgs. 30 giugno 2011, n. 123.

Per quanto riguarda specificamente la sperimentazione, l'articolo 6, comma 2 del citato decreto ministeriale, stabilisce che le verifiche a carico degli Uffici di controllo riguardino specificamente:

- il rispetto, nelle registrazioni e nelle scritture di contabilità integrata, dei principi contabili generali e applicati;
- il corretto utilizzo delle voci dei moduli finanziario, economico e patrimoniale del piano dei conti integrato;
- l'uniformità dei criteri utilizzati dalle Amministrazioni nella scelta delle stesse voci all'interno dell'Amministrazione di riferimento.

Si rinvia all'allegata Nota Tecnica per una descrizione delle operazioni a carico degli Uffici di controllo nella prima fase di sperimentazione sui sistemi informativi.

Per quanto attiene al monitoraggio e alla valutazione della sperimentazione, l'articolo 6, comma 3 del citato decreto stabilisce che il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato provvede a:

- attuare un monitoraggio trimestrale della sperimentazione, per verificare la completezza e l'adeguatezza delle voci dei moduli finanziario, economico e patrimoniale del piano dei conti integrato rispetto alle operazioni e alle registrazioni contabili di tipo finanziario, economico e patrimoniale svolte dalle Amministrazioni centrali dello Stato;

- predisporre una relazione al termine di ciascun anno di sperimentazione, in sede di rendiconto, da trasmettere alla Corte dei conti, in merito agli esiti della sperimentazione del sistema di contabilità integrata e del piano dei conti integrato, al fine di valutare gli effetti della loro adozione, individuare eventuali criticità ed avviare i necessari interventi per una più efficace disciplina della materia.

Tale attività di monitoraggio e valutazione della sperimentazione sarà svolta dagli uffici centrali del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato.

8 - Modalità applicative della sperimentazione

8.1. Fasi di sperimentazione e attività oggetto della sperimentazione

La sperimentazione, ai sensi dell'art. 1 del D.M., prende avvio dal mese successivo alla sua pubblicazione, ovvero **dal 2 maggio 2019** e avrà durata pari a tre esercizi finanziari.

La sperimentazione è suddivisa in fasi:

1. la prima fase, che copre l'esercizio finanziario 2019 ed è oggetto della presente circolare, riguarda le sole registrazioni degli eventi contabili relative alle uscite finanziarie e alle componenti economiche negative rappresentate da costi e oneri, con esclusione di:
 - a. componenti retributive e relativi oneri accessori gestiti tramite il sistema NoiPA;
 - b. interessi passivi (corrispondenti a capitoli di categoria 9) e rimborso prestiti (corrispondenti a capitoli di categoria 61).
2. nella fase successiva, che prende avvio dal 1 gennaio 2020, la sperimentazione sarà estesa alle registrazioni degli eventi contabili relativi alle entrate finanziarie e alle componenti economiche positive rappresentate da ricavi e proventi.

Ai sensi dell'art. 1, comma 2 del decreto di sperimentazione, i conti dell'attivo e del passivo del modulo patrimoniale del piano dei conti integrato, necessari per generare scritture contabili in partita doppia, saranno movimentati in tutte le fasi della sperimentazione.

La sperimentazione integrale del modulo patrimoniale sarà completata, a partire dal 2020, anche dalle registrazioni connesse alle consistenze iniziali e finali delle attività e passività patrimoniali, nonché dalle variazioni non derivanti dalla gestione del bilancio bensì connesse ad ogni altra causa.

In particolare, la prima fase di sperimentazione avrà per oggetto le seguenti attività:

1. la **classificazione degli impegni di spesa** secondo le voci del modulo finanziario (in base alla *matrice di collegamento* con l'attuale classificazione economica di 3° livello) del Piano dei conti integrato; per gli acquisti di beni e servizi derivanti da contratti, com'è noto, prima di registrare l'impegno è obbligatoria la registrazione sul sistema di contabilità del Contratto/Ordine (art 34 c.3 legge 196/2009). In tali casi, la classificazione della spesa secondo le voci del modulo finanziario corrispondenti agli oggetti di fornitura del contratto è effettuata già in questa fase e il successivo impegno la eredita (cfr Nota tecnica).
2. la **registrazione dei documenti contabili degli ordinatori primari e secondari di spesa** (fatture, notule, etc.) secondo le voci dei moduli economico e patrimoniale del Piano dei conti integrato, a partire dalle registrazioni effettuate per la contabilità analitica dei costi (cfr. precedente paragrafo 3.4), che sono oggetto di successiva trasmissione al sistema di contabilità analitica (CONTECO) ai fini della predisposizione del Rendiconto economico dei costi (ai sensi dell'art. 35, comma 2 della

legge N. 196 DEL 2009).

3. la **classificazione dei titoli di spesa** emessi dagli ordinatori primari e secondari di spesa secondo le voci del modulo finanziario, con le modalità di seguito illustrate:
 - a. Per titoli emessi da ordinatori primari e secondari relativi a documenti contabili già registrati in contabilità economico-patrimoniale, la classificazione del titolo secondo le voci del modulo finanziario è effettuata automaticamente dal sistema nella stessa proporzione della classificazione dei documenti contabili secondo i moduli economico e patrimoniale.
 - b. Per i titoli di spesa ad impegno contemporaneo emessi da ordinatori primari in assenza di documenti contabili precedentemente registrati in contabilità economico-patrimoniale (es. spese per trasferimenti), la classificazione del titolo secondo le voci del modulo finanziario è effettuata automaticamente dal sistema nella stessa proporzione della classificazione dell'atto di impegno contestuale, indicata dagli operatori; la scrittura contabile secondo le voci dei moduli economico e patrimoniale è effettuata in automatico in base alla *matrice di correlazione*.
 - c. Per i titoli di spesa emessi da ordinatori primari su impegni assunti a partire dal 2019 e in assenza di documenti contabili precedentemente registrati in contabilità economico-patrimoniale, la classificazione del titolo secondo le voci del modulo finanziario è effettuata automaticamente, nella stessa proporzione delle voci del modulo finanziario utilizzate per classificare l'impegno di spesa; la scrittura contabile secondo le voci dei moduli economico e patrimoniale è effettuata in automatico in base alla *matrice di correlazione*.
 - d. Per i titoli di spesa emessi da ordinatori secondari in assenza di documenti contabili precedentemente registrati in contabilità economico-patrimoniale, la classificazione del titolo sulle voci del piano finanziario è effettuata dagli operatori; la scrittura contabile secondo le voci dei moduli economico e patrimoniale è effettuata in automatico in base alla *matrice di correlazione*.

Per favorire il buon esito delle attività relative alla sperimentazione, le Amministrazioni interessate individuano nell'ambito della propria organizzazione e senza nuovi o maggiori oneri (art. 2, comma 4 del D.M.), uno o più **referenti** della sperimentazione che garantiscano agli operatori dell'Amministrazione il supporto ed il coordinamento delle operazioni sopra indicate ai fini della corretta registrazione degli eventi contabili, nonché il raccordo con la Ragioneria generale dello Stato.

Le Amministrazioni sono tenute a comunicare all'Ispettorato generale del Bilancio i nominativi dei predetti referenti al seguente indirizzo di posta elettronica: rgs.sperimentazionecoint@mef.gov.it

Si rappresenta che, al fine di estendere la sperimentazione all'intero esercizio finanziario 2019, le operazioni di cui ai punti precedenti relative ad eventi già registrati nei sistemi contabili dal giorno di apertura dell'esercizio finanziario 2019 fino al giorno di avvio della sperimentazione, saranno recuperate con procedure automatiche e senza coinvolgimento diretto degli utenti, come descritto nell'allegata Nota tecnica.

8.2. Sistemi e attori coinvolti nella prima fase di sperimentazione

L'art. 2, comma 3 del citato D.M. dispone che "Il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato rende disponibili le necessarie funzionalità per lo svolgimento della sperimentazione sui propri sistemi informativi". In particolare:

- le funzionalità per permettere alle Amministrazioni centrali di sperimentare le registrazioni di

contabilità integrata e il piano dei conti integrato sono rese disponibili tramite il **sistema SICOGE**, nell'ambito delle già esistenti funzionalità di contabilità integrata finanziaria ed economico-patrimoniale.

- le verifiche da parte degli Uffici di controllo si svolgeranno sul **sistema SPESE**.

Di seguito una sintesi degli attori coinvolti nella prima fase di sperimentazione e dei relativi compiti.

Attori coinvolti nella sperimentazione	Attività di competenza
Amministrazioni centrali dello Stato – utenti di SICOGE ordinatori primari di spesa centrali e periferici	<ul style="list-style-type: none"> • Classificazione degli impegni di spesa secondo le voci del modulo finanziario del Pdc (in base alla <i>matrice di collegamento</i> con l'attuale classificazione economica di 3° livello). Nel caso di impegni legati a contratti di acquisto di beni e servizi l'attribuzione delle voci di spesa secondo il modulo finanziario avviene all'atto della registrazione del contratto, preliminarmente alla registrazione dell'impegno • Registrazione dei documenti contabili in contabilità economico-patrimoniale secondo le voci dei moduli economico e patrimoniale del Pdc e applicazione delle regole contabili di contabilità analitica (competenza economica e attribuzione ai centri di costo)
Amministrazioni centrali dello Stato – utenti di SICOGE ordinatori secondari di spesa (funzionari delegati)	<ul style="list-style-type: none"> • Registrazione dei documenti contabili in contabilità economico-patrimoniale secondo le voci dei moduli economico e patrimoniale del Pdc e applicazione delle regole contabili di contabilità analitica (competenza economica e attribuzione ai centri di costo) • Classificazione dei titoli di spesa emessi in assenza di documenti contabili precedentemente registrati in contabilità economico-patrimoniale, secondo le voci del modulo finanziario del Pdc (in base alla <i>matrice di collegamento</i> con l'attuale classificazione economica di 3° livello)

Amministrazioni centrali dello Stato – referenti della contabilità integrata finanziaria economico-patrimoniale ed analitica	Supporto e coordinamento della sperimentazione all'interno dell'amministrazione ai fini della corretta registrazione degli eventi contabili, nonché il raccordo con la Ragioneria generale dello Stato, in collaborazione con gli esistenti presidi SICOGE
Uffici di controllo (Uffici Centrali del Bilancio e Ragionerie Territoriali)	Verifica delle scritture contabili sperimentali (art. 6 del DM; cfr. par. 7)
Ragioneria Generale dello Stato- Ispettorato Generale per l'informatizzazione della Contabilità di Stato (IGICS)	Predisposizione e gestione dei sistemi informativi a supporto della sperimentazione, assistenza a UCB/RTS sull'utilizzo del sistema SPESE e ai presidi SICOGE delle amministrazioni per il tramite del servizio di Help desk Sicoge
Ragioneria Generale dello Stato - Ispettorato Generale del Bilancio (IGB)	<ul style="list-style-type: none"> • Coordinamento, monitoraggio periodico e valutazione annuale della sperimentazione (art. 6 del decreto ministeriale; cfr par. 7) • Gestione delle matrici di collegamento, di correlazione e di confluenza e delle modifiche in sperimentazione ai moduli del Piano dei conti integrato • Assistenza metodologica per la corretta tenuta delle scritture contabili a UCB/RTS e alle Amministrazioni per il tramite dei referenti

Per una illustrazione più puntuale dei processi, degli attori coinvolti e delle funzionalità predisposte sui sistemi informatici SICOGE e SPESE, si rinvia alla Nota Tecnica allegata alla presente circolare.

Il Ragioniere Generale dello Stato