

**SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE DISPOSIZIONI RECANTE
ATTUAZIONE DELL'ARTICOLO 2 DELLA LEGGE 31 DICEMBRE 2009, N. 196, E
SUCCESSIVE MODIFICAZIONI, IN MATERIA DI ADEGUAMENTO ED
ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI.**

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli articoli 76, 87, quinto comma, e 117 della Costituzione;

Vista la legge 31 dicembre 2009, n. 196, recante la legge di contabilità e finanza pubblica;

Visto l'articolo 2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni, degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica;

Visto l'articolo 2, comma 5, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che ha istituito il Comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche per la predisposizione dei decreti legislativi di cui al comma 1 della legge medesima;

Visto l'articolo 1, comma 2, della legge 1° ottobre 2010, n. 163, che ha individuato il termine per l'adozione dei decreti legislativi nel 31 maggio 2011;

Vista la legge 5 maggio 2009, n. 42;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del;

Visti i pareri delle competenti Commissioni parlamentari della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica;

Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del;

Su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno, della difesa, dell'istruzione, dell'università e della ricerca, del lavoro e delle politiche sociali e della salute;

Emana

il seguente decreto legislativo:

TITOLO I

*Armonizzazione dei principi contabili generali applicabili ai documenti contabili delle
amministrazioni pubbliche*

ART. 1

(Definizioni fondamentali)

1. Ai fini del presente decreto:

- a) per amministrazioni pubbliche si intendono le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ad esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti ed organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale;
- b) per unità locali di amministrazioni pubbliche si intendono le articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, individuate con propri provvedimenti dalle amministrazioni di cui alla lettera a) distinte dalla lista di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e ivi recepite;

- c) per soggetti utilizzatori del sistema di bilancio si intendono i cittadini, gli organi di governo dell'ente, gli amministratori pubblici, gli organi di controllo, le altre amministrazioni pubbliche ed ogni altro organismo strumentale alla gestione dei servizi pubblici, le istituzioni preposte al controllo della finanza pubblica, gli organismi internazionali competenti per materia, i dipendenti delle amministrazioni pubbliche, i finanziatori, i finanziatori e altri creditori ed altri soggetti che utilizzano il sistema dei bilanci per soddisfare esigenze informative al fine di sviluppare la propria attività decisoria di tipo istituzionale.

ART. 2

(Oggetto e destinatari)

1. Il presente decreto è diretto a disciplinare l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), in funzione della necessità di coordinamento della finanza pubblica e delle esigenze di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo.
2. Le amministrazioni pubbliche conformano i propri ordinamenti finanziari e contabili ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1, parte integrante al presente decreto, e uniformano l'esercizio delle funzioni di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo a tali principi, che costituiscono regole fondamentali, nonché ai principi contabili applicati definiti con le modalità di cui all'articolo 4, comma 3.
3. Resta fermo quanto previsto dall'articolo 52, comma 4, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

ART. 3

(Finalità e ambito di applicazione)

1. Le amministrazioni pubbliche, nel dare piena attuazione ai principi contabili generali di cui al presente titolo, perseguono gli obiettivi di:
 - a) promuovere l'armonizzazione delle procedure contabili, connesse ai diversi sistemi contabili e di bilancio, al fine di rappresentare in maniera veritiera e corretta attraverso il sistema dei bilanci le scelte di programmazione, di produzione amministrativa come evidenziata nel bilancio di rendiconto e di gestione istituzionale;
 - b) coordinare i principi contabili generali con quelli per il consolidamento dei conti di ogni amministrazione pubblica;
 - c) consentire ai gestori dei sistemi contabili e di bilancio, nonché ai responsabili dei servizi finanziari, l'applicazione corretta ed efficace delle norme;
 - d) coadiuvare i revisori ed i controllori nel verificare che il sistema dei bilanci e le relative informazioni contabili pubbliche risultino conformi alle leggi e alle condizioni di efficienza e di efficacia ricercate;
 - e) assistere gli utilizzatori del sistema dei bilanci pubblici ad interpretare le informazioni in essi contenute.
2. Il regolamento di contabilità di ciascuna amministrazione pubblica deve essere coerente con le finalità del sistema contabile di bilancio e deve dare piena attuazione ai principi contabili ivi definiti.

TITOLO II
Piano dei conti integrato

ART. 4

(Piano dei conti integrato)

1. Al fine di perseguire la qualità e la trasparenza dei dati di finanza pubblica, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il sistema europeo dei conti nell'ambito delle rappresentazioni contabili, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del presente decreto che adottano la contabilità finanziaria, sono tenute ad adottare un comune piano dei conti integrato, costituito da conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali ispirato a comuni criteri di contabilizzazione.
2. Le voci del piano dei conti devono essere definite in coerenza con il sistema delle regole contabili di cui all'articolo 2, comma 2, del presente decreto, nonché con le regole definite in ambito internazionale dai principali organismi competenti in materia, con modalità finalizzate a garantire il rispetto del regolamento comunitario in materia di qualità dei dati statistici nell'ambito della procedura sui deficit eccessivi, n. 479 del 2009 e successive modificazioni.
3. Con decreti di natura regolamentare da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro 180 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, il Ministero dell'economia e delle finanze, definisce:
 - a) gli schemi di bilancio;
 - b) le voci del piano dei conti;
 - c) la revisione delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97;
 - d) i principi contabili applicati riguardanti i comuni criteri di contabilizzazione, cui è allegato un nomenclatore che illustra le definizioni degli istituti contabili e le procedure finanziarie per ciascun comparto tipologia di enti a cui si conformano i relativi regolamenti di contabilità;
 - e) il contenuto di ciascuna voce in conformità a quanto stabilito nel comma 2.
4. La disciplina di cui alla lettera a) tiene conto di quanto previsto dal presente decreto in materia di classificazione delle spese, di cui al Titolo III. La disciplina di cui alle lettere b) e d) è redatta in conformità a quanto previsto al comma 2. I successivi aggiornamenti del piano dei conti, predisposti dal Dipartimento della ragioneria generale dello Stato, sono approvati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze e resi disponibili sul sito internet del medesimo Dipartimento. Ai sensi dell'articolo 14, comma 8, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono definite le codifiche SIOPE secondo la struttura del piano dei conti di cui al presente comma.
5. Il piano dei conti di cui al comma 1, strutturato gerarchicamente secondo vari livelli di dettaglio, deve individuare - ai fini del consolidamento e monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), ed in conformità a quanto stabilito nel comma 3 - l'elemento minimo comune secondo cui articolare la rilevazione contabile che le suddette amministrazioni -sono tenute ad assicurare.
6. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sentite le amministrazioni vigilanti, sono definiti, per gruppi omogenei di enti che svolgono attività simile, ulteriori livelli gerarchici di dettaglio del comune piano dei conti - utili alla rilevazione delle operazioni tipiche svolte dagli stessi - comuni a tutti gli enti del gruppo. Le strutture delle codifiche dei vari comparti devono essere tra loro coerenti allo scopo di assicurare le informazioni necessarie al consolidamento dei conti di cui al comma 5.

7. Le amministrazioni pubbliche di cui al comma 1, in relazione alla specificità della propria attività istituzionale, definiscono in maniera opportuna ulteriori livelli gerarchici utili alla rilevazione di ciascuna risorsa ottimizzandone la struttura in funzione delle proprie finalità, fermo restando la riconducibilità delle predette voci alle aggregazioni previste dal piano dei conti di cui ai commi 3 e 5.

ART. 5

(Finalità del piano dei conti)

1. Il piano dei conti- mediante un sistema integrato di scritturazione contabile che permetta di classificare tutte le operazioni effettuate dalle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), nonché l'adozione del sistema di regole contabili comuni di cui all'articolo 4, comma 2, deve consentire:
 - a) l'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a) del presente decreto, con esclusione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, lettera b), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, disciplinate dagli articoli 15 e 16 del presente decreto;
 - b) l'integrazione e la coerenza tra le rilevazioni contabili di natura finanziaria con quelle di natura economica;
 - c) il consolidamento nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione delle entrate, delle spese, dei costi e dei ricavi, nonché il monitoraggio in corso d'anno degli andamenti di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche, di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del presente decreto, anche secondo l'articolazione nei sottosettori delle amministrazioni centrali, degli enti di previdenza e delle amministrazioni locali in coordinamento con quanto previsto all'articolo 2, comma 2, lettera h), dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, e successive modificazioni;
 - d) una maggiore tracciabilità delle informazioni nelle varie fasi di rappresentazione della manifestazione contabile in termini di competenza finanziaria, economica, cassa e patrimonio;
 - e) una maggiore attendibilità e trasparenza dei dati contabili valutabile anche in sede di gestione dei bilanci pubblici attraverso l'analisi delle scritturazioni contabili rilevate con le modalità di cui all'articolo 4, comma 1.
2. Coerentemente alla struttura del piano dei conti devono essere determinati i macroaggregati, che costituiscono un'articolazione dei programmi di cui agli articoli 10 e 11 del presente decreto secondo la natura economica della spesa.

ART. 6

(Sistema integrato di scritturazione contabile)

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del presente decreto, con esclusione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, lettera b), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, disciplinate dagli articoli 15 e 16 del presente decreto, adottano un sistema integrato di scritturazione contabile, che consente la registrazione di ciascun evento gestionale contabilmente rilevante nei termini di cui all'articolo 5, comma 1, lettera c), e che assicuri l'integrazione e la coerenza delle rilevazioni di natura finanziaria con quelle di natura economica e patrimoniale.
2. Il piano dei conti economico-patrimoniale, di cui all'articolo 4, comma 1, comprende i conti necessari per le operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento, effettuate secondo le modalità e i tempi necessari alle esigenze conoscitive della finanza pubblica.

3. Il sistema integrato di scritture contabili di cui al comma 1 consente di:
- a) rendere disponibili e facilmente fruibili da ciascuna amministrazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), le informazioni contabili necessarie per la valutazione dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità della propria attività mediante la rilevazione dei fatti amministrativi connessi all'impiego delle risorse umane e strumentali;
 - b) semplificare il monitoraggio a livello nazionale della finanza pubblica e consentire di soddisfare le complessive esigenze di informazione degli organismi internazionali, nonché il rispetto degli impegni assunti in sede di Unione europea.
4. Al fine di permettere a tutte le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), di adeguare i propri sistemi informativi e contabili, le disposizioni di cui al presente articolo si applicano dall'esercizio finanziario 2014.

ART. 7

(Piano dei conti e struttura dei documenti contabili)

1. Il livello del piano dei conti -individuato ai sensi dell'articolo 4, commi 3, 5 e 6, rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a).
2. Ciascuna voce del piano dei conti deve corrispondere in maniera univoca ad una unità elementare di bilancio finanziario. Nel caso in cui non sia corrispondente all'articolazione minima del piano, l'unità elementare di bilancio deve essere strutturata secondo l'articolazione che consenta la costruzione degli allegati e degli schemi di cui ai commi 3 e 4 con il dettaglio richiesto per il monitoraggio e il consolidamento dei dati di finanza pubblica.
3. Al fine di fornire supporto all'analisi degli scostamenti tra dati di previsione e di consuntivo, il bilancio annuale di previsione e il rendiconto dell'esercizio presentano, in un apposito allegato conoscitivo, la disaggregazione delle voci del piano dei conti conformemente a quanto previsto all'articolo 4, commi 3, 5 e 6, secondo la rappresentazione sia della contabilità finanziaria, sia della contabilità economica.
4. Le informazioni e gli schemi contabili resi disponibili dalle amministrazioni pubbliche per il monitoraggio e il consolidamento dei dati in corso d'anno devono essere redatti secondo lo schema di articolazione del piano dei conti predisposto ai sensi del presente articolo.

ART. 8

(Definizione della transazione elementare e sua codificazione)

1. Ogni atto gestionale posto in essere dal funzionario responsabile per realizzare le finalità nell'ambito del programma, definito secondo gli articoli 10 e 11, genera una transazione elementare.
2. Ciascuna transazione elementare deve essere caratterizzata da un codice e deve consentire di tracciare le operazioni contabili movimentando allo stesso tempo i piani dei conti finanziario, economico e patrimoniale.
3. In mancanza di una codifica univoca e completa che identifichi la transazione elementare nelle varie fasi dell'entrata e della spesa i sistemi contabili non possono dare **esecuzione** alle relative transazioni.
4. Le transazioni elementari devono consentire di tracciare tutte le operazioni contabili e movimentare le relative voci elementari di bilancio, come definite nell'articolo 7, comma 2; la

movimentazione delle unità elementari di bilancio, per la parte della spesa, deve essere contenuta entro i limiti delle risorse finanziarie ivi appostate.

5. Ciascuna transazione elementare deve contenere le seguenti informazioni:

- a) Codice identificativo della missione, per le spese;
- b) Codice identificativo del programma, per le spese;
- c) Codice identificativo della classificazione COFOG al secondo livello, per le spese;
- d) Codice identificativo del centro di responsabilità;
- e) Codice identificativo del centro di costo cui la transazione fa riferimento, per le spese;
- f) Codice della voce del piano dei conti, rispettivamente per entrate e spese, costi e oneri e ricavi e proventi;
- g) Codici identificativi del soggetto erogatore e del destinatario del trasferimento (transazione) ove la transazione intervenga tra due amministrazioni pubbliche, di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196;
- h) Codice che identifica le entrate ricorrenti e non ricorrenti;
- i) Codice identificativo delle transazioni con l'Unione europea
- l) Codice unico di progetto, identificativo del progetto d'investimento pubblico realizzato dall'amministrazione.

6. In mancanza di uno dei codici di cui al comma 5, le relative transazioni non possono essere eseguite.

7. Le disposizioni di cui ai commi 5 e 6 entrano in vigore a partire dal 2014. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro 120 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo, sono stabiliti criteri e modalità per l'attuazione del presente articolo.

TITOLO III

Classificazione delle spese per missioni e programmi

ART. 9

(Omogeneità della classificazione delle spese)

1. Al fine di consentire la confrontabilità dei dati di bilancio delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), in coerenza con le classificazioni economiche e funzionali individuate dal regolamento (CE) n. 2223/96, del Consiglio del 25 giugno 1996, e successive modificazioni, nonché allo scopo di assicurare una maggiore trasparenza del processo di allocazione delle risorse pubbliche evidenziando le modalità di destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, le amministrazioni pubbliche sono tenute ad adottare una rappresentazione dei dati di bilancio che evidenzia le finalità della spesa secondo l'articolazione per missioni e programmi.

ART. 10

(Definizione del contenuto di missione e programma)

1. La rappresentazione della spesa per missioni e programmi, definiti ai sensi dell'articolo 21, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, integra il sistema di regole contabili di cui al presente decreto. Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni pubbliche utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali

ad esse destinate. I programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire le finalità individuate nell'ambito delle missioni.

ART. 11

(Criteri per la specificazione e classificazione delle spese)

1. Unitamente alle rilevazioni contabili in termini finanziari, economici e patrimoniali, i documenti di bilancio previsivi e consuntivi di cui al presente decreto, in attuazione dell'articolo 10, ripartiscono le spese, sulla base dello schema di cui all'allegato 2, in:
 - a) missioni, definite in base allo scopo istituzionale dell'amministrazione pubblica, così come individuato sulla base della legge e dello statuto, in modo da fornire la rappresentazione delle singole funzioni politico-istituzionali perseguite con le risorse finanziarie, umane e strumentali a disposizione. Al fine di assicurare un più agevole consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, le missioni sono definite sulla base di indirizzi adottati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti i ministeri vigilanti, assumendo come termine di riferimento le missioni individuate nel bilancio dello Stato ai sensi dell'articolo 21, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196;
 - b) programmi, configurati come le unità di rappresentazione del bilancio che identificano in modo sintetico aggregati omogenei di attività realizzate dall'amministrazione pubblica per il perseguimento delle finalità individuate nell'ambito di ciascuna missione;
 - c) macroaggregati, costituiscono un'articolazione dei programmi secondo la natura economica della spesa. Al fine di garantire la coerenza della rappresentazione delle risorse anche secondo l'aspetto economico l'omogeneità è assicurata assumendo quali regole univoche di ripartizione delle voci di bilancio per missioni e programmi, i macroaggregati come definiti per il bilancio dello Stato ai sensi dell'articolo 25, comma 2, lettera b), della legge 31 dicembre 2009, n. 196. L'integrazione e la modifica dei predetti macroaggregati, nonché l'ulteriore livello di disaggregazione, è definita con riferimento al comune piano dei conti integrato, ed è individuata ai sensi di quanto previsto al titolo II del presente decreto, fatto salvo quanto previsto dalla delega dell'articolo 40, comma 2, lettera e), della legge 31 dicembre 2009, n. 196;
 - d) spese non rimodulabili e spese rimodulabili, per le quali si applicano le disposizioni in materia di flessibilità di bilancio previste dall'Allegato 1.
2. La realizzazione di ciascun programma è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa, corrispondente all'unità organizzativa individuata in conformità con i regolamenti di organizzazione nonché con altri idonei provvedimenti adottati delle singole amministrazioni pubbliche.
3. Ferma restando l'autonomia delle amministrazioni pubbliche nell'individuazione dei programmi di propria pertinenza, al fine di permettere un'analisi coordinata dei risultati dell'azione amministrativa nel quadro delle politiche pubbliche settoriali e una maggiore effettività del consolidamento funzionale dei dati contabili, la coerenza della registrazione delle operazioni è assicurata mediante la determinazione di regole univoche di ripartizione delle voci di bilancio. A tal fine, il programma è corredato con l'indicazione della corrispondente codificazione della nomenclatura COFOG di secondo livello, secondo la struttura di corrispondenza desumibile dall'allegato al disegno di legge di bilancio annuale contenente il riepilogo delle dotazioni secondo l'analisi funzionale, ai sensi dell'articolo 21, comma 11, lettera d), della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e funzioni

COFOG di secondo livello, vanno individuate due o più funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse.

4. Il decreto di cui al comma 1, lettera a), è adottato entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto. Il relativo schema è trasmesso alle Camere per l'espressione del parere da parte delle Commissioni parlamentari competenti, per materia e per i profili finanziari, da rendere entro trenta giorni dalla trasmissione. Decorso tale termine, il decreto può comunque essere adottato.
5. Le amministrazioni pubbliche, entro centottanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, adottano una specifica regolamentazione interna adeguando, ove necessario, i regolamenti di amministrazione e contabilità e conformano gli schemi di bilancio, relativi alla previsione, all'assestamento e al rendiconto consuntivo, a quanto previsto dal comma 1.

ART. 12

(Classificazione delle spese del bilancio degli organismi qualificati unità locali di amministrazioni pubbliche)

1. Per le unità locali delle amministrazioni pubbliche, le amministrazioni vigilanti assicurano il raggiungimento degli obiettivi di cui all'articolo 9, con modalità stabilite con proprio decreto, adottato di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze. Gli schemi di decreto, da adottare entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, sono trasmessi alle Camere per l'espressione del parere da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari, da rendere entro trenta giorni dalla trasmissione. Decorso tale termine, i decreti possono comunque essere adottati.

ART. 13

(Società ed enti con bilancio civilistico)

1. Le società e gli altri enti ed organismi di cui all'articolo 2, comma 2, lettera b), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che adottano la contabilità di tipo civilistico, si conformano a quanto previsto dall'articolo 11 del presente decreto attraverso la rappresentazione, in apposito prospetto, della spesa complessiva riferita a ciascuna delle attività svolte, secondo un'aggregazione per missioni e programmi accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello.
2. Tale rappresentazione va assicurata in sede di redazione del budget, o altro documento contabile previsionale, ove previsto da disposizioni di legge o statutarie, conformemente alla riclassificazione effettuata attraverso la tassonomia individuata ai sensi dell'articolo 16 del presente decreto.
3. La relazione sulla gestione attesta - nell'ambito del quadro di riferimento in cui operano i soggetti di cui al comma 1, a corredo delle informazioni, e in coerenza con la missione - le attività riferite a ciascun programma di spesa.
4. Gli organi di controllo vigilano sull'attuazione di quanto previsto dal presente articolo, attestando tale adempimento nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile o nella relazione di cui all'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97.

ART. 14

(Codifica dei provvedimenti di spesa)

1. Al fine di consentire la riferibilità delle singole decisioni di spesa alle articolazioni dei documenti di bilancio indicate all'articolo 11, le amministrazioni pubbliche sono tenute a codificare con criteri uniformi i provvedimenti di spesa assunti nella fase di gestione del bilancio.
2. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabiliti criteri e modalità per l'attuazione della disposizione di cui al comma 1.

TITOLO IV

Amministrazioni pubbliche in regime di contabilità civilistica

ART. 15

(Destinatari e finalità)

1. Le società e gli altri enti ed organismi di cui all'articolo 2, comma 2, lettera b), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che adottano la contabilità di tipo civilistico sono tenuti alla predisposizione di un budget economico.
2. Per assicurare il consolidamento e il monitoraggio dei conti pubblici, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da adottarsi entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabiliti i criteri e le modalità di predisposizione del predetto documento ai fini della raccordabilità con gli equivalenti documenti previsionali predisposti dalle amministrazioni pubbliche che adottano la contabilità finanziaria, nonché i termini di trasmissione al Ministero dell'economia e delle finanze per la confluenza nella banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n.196.
3. I soggetti di cui al comma 1, sono tenuti alla redazione di un rendiconto finanziario in termini di liquidità predisposto secondo quanto stabilito dai principi contabili nazionali emanati dall'Organismo italiano di contabilità.

ART. 16

(Tassonomia degli enti in contabilità civilistica)

1. Al fine di consentire l'elaborazione dei conti di cassa consolidati delle amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera a), in raccordo con le regole contabili di cui al presente decreto, conformemente a quanto stabilito dall'articolo 2, comma 2, lettera b), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 15, comma 1, del presente decreto assicurano, in sede di bilancio d'esercizio la trasformazione dei dati economico-patrimoniali in dati di natura finanziaria predisponendo un conto consuntivo avente natura finanziaria con le regole di riclassificazione di cui al comma 2, in coerenza con quanto stabilito in materia di piano dei conti dal Titolo II del presente decreto.
2. Fino all'adozione delle codifiche SIOPE di cui al comma 3, le predette amministrazioni sono tenute a redigere il suddetto documento conformandosi alle regole di riclassificazione ed in termini di cassa stabilite in materia di piano dei conti nel Titolo II, articolo 1, comma 3, del presente decreto. Il conto consuntivo dovrà essere, nelle risultanze, coerente con il rendiconto finanziario di cui all'articolo 15, comma 3. Il conto consuntivo, unitamente alle note di commento, è trasmesso, con modalità definite con decreto dirigenziale del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, al Ministero dell'economia e delle finanze per la confluenza nella banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n.196.

3. In relazione alle esigenze di controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, le società e gli enti di cui all'articolo 15 riclassificano i propri dati contabili attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'articolo 14, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Con l'estensione della rilevazione SIOPE ai soggetti di cui all'articolo 15, non sono tenuti agli adempimenti relativi alla trasmissione dei conti consuntivi, secondo le modalità di cui al comma 2. Ai sensi del comma 11 dell'articolo 77-quater del decreto-legge 25 giugno 2008, n.112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, i prospetti dei dati SIOPE costituiscono un allegato obbligatorio del bilancio di esercizio. I soggetti di cui all'articolo 15 assicurano la coerenza dei dati SIOPE con le risultanze del rendiconto finanziario di cui all'articolo 15, comma 3, anche attraverso operazioni di riconciliazione.
4. I collegi sindacali e di revisione vigilano sull'attuazione di quanto previsto dal comma 2 attestando tale adempimento nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile o nella relazione di cui all'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97.

TITOLO V

Sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi di bilancio

ART. 17

(Principi generali)

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del presente decreto, contestualmente al bilancio di previsione e al bilancio consuntivo, presentano un documento denominato 'Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio', d'ora in avanti denominato 'Piano', al fine di illustrare gli obiettivi della spesa, misurarne i risultati e monitorarne l'effettivo andamento in termini di servizi forniti e di interventi realizzati.
2. Il Piano illustra il contenuto di ciascun programma di spesa ed espone informazioni sintetiche relative ai principali obiettivi da realizzare con riferimento agli stessi programmi del bilancio per il triennio della programmazione finanziaria e riporta gli indicatori individuati per quantificare tali obiettivi, nonché la misurazione annuale degli stessi indicatori per monitorare i risultati conseguiti.
3. Il Piano è coerente e si raccorda al sistema di obiettivi e indicatori adottati da ciascuna amministrazione ai sensi della legge 4 marzo 2009, n. 15, e dei successivi decreti attuativi e, nel caso delle amministrazioni centrali dello Stato, corrisponde alle note integrative disciplinate dall'articolo 21, comma 11, lettera a), e dall'articolo 35, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.
4. Al fine di assicurare il consolidamento e la confrontabilità degli indicatori di risultato, le amministrazioni vigilanti definiscono, per le amministrazioni pubbliche di loro competenza, comprese le unità locali di cui all'articolo 1, il sistema minimo di indicatori di risultato che ciascuna amministrazione ed unità locale deve inserire nel proprio Piano; tale sistema minimo è individuato con decreto del Ministro competente d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze.

ART. 18

(Pubblicità del sistema di indicatori)

1. Il Piano è parte integrante dei documenti di bilancio di ciascuna amministrazione. Esso viene divulgato attraverso pubblicazione sul sito internet istituzionale dell'amministrazione stessa nella sezione accessibile dalla pagina principale (*home page*): trasparenza, valutazione e merito.

2. Gli enti vigilati e le unità locali di cui all'articolo 17, comma 4, trasmettono il Piano annualmente, unitamente al documento di previsione e al bilancio consuntivo, al Ministero vigilante per il consolidamento ed il monitoraggio degli obiettivi connessi all'azione pubblica, nonché alla Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche ai fini del coordinamento con il piano delle performance previsto dall'articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150.

ART. 19

(Requisiti minimi del Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio)

1. Il Piano illustra le principali finalità perseguite attraverso i programmi di spesa del bilancio in termini di livello, copertura e qualità dei servizi erogati ovvero l'impatto che i programmi di spesa, unitamente a fattori esogeni, intendono produrre sulla collettività, sul sistema economico e sul contesto di riferimento.
2. Ciascuna finalità è caratterizzata da uno o più obiettivi significativi che concorrono alla sua realizzazione. Per ciascun programma, il Piano fornisce:
 - a) una descrizione sintetica degli obiettivi sottostanti che consente di individuare i potenziali destinatari o beneficiari del servizio/intervento e la sua significatività;
 - b) il triennio di riferimento o l'eventuale arco temporale previsto per la sua realizzazione;
 - c) uno o più indicatori che consentono di misurare l'obiettivo e monitorare la sua realizzazione.
3. Per ciascun indicatore, il Piano fornisce:
 - a) una definizione tecnica che consenta di specificare ciò che l'indicatore misura e l'unità di misura di riferimento;
 - b) la fonte del dato, ossia il sistema informativo interno, la rilevazione esterna o l'istituzione dalla quale si ricavano le informazioni necessarie al calcolo dell'indicatore e che consente di verificarne la misurazione;
 - c) il metodo o la formula applicata per il calcolo dell'indicatore;
 - d) il valore 'obiettivo' ossia il risultato atteso dell'indicatore con riferimento alla tempistica di realizzazione;
 - e) l'ultimo valore effettivamente osservato dell'indicatore.
4. Il Piano individua, inoltre, specifiche azioni avviate dall'amministrazione per consolidare il sistema di indicatori di risultato disponibili.

ART. 20

(Monitoraggio degli obiettivi e indicatori)

1. Alla fine di ciascun esercizio finanziario e in accompagnamento al bilancio consuntivo, il Piano è integrato con le risultanze osservate in termini di raggiungimento dei risultati attesi e le motivazioni degli eventuali scostamenti. I destinatari e le modalità di divulgazione sono disciplinate secondo i criteri stabiliti dall'articolo 18.
2. Ai fini del monitoraggio del Piano, gli obiettivi e gli indicatori selezionati, nonché i valori 'obiettivo' ossia i risultati attesi, per l'esercizio finanziario di riferimento e per l'arco temporale pluriennale sono i medesimi di quelli indicati nella fase di previsione. Il Piano viene aggiornato in corrispondenza di ogni nuovo esercizio di bilancio sia tramite la specificazione di nuovi obiettivi e indicatori, sia tramite l'aggiornamento dei valori 'obiettivo', sia tramite la soppressione di obiettivi già raggiunti o oggetto di ripianificazione.

ART. 21

(Ulteriori disposizioni)

1. Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, da adottare entro il 31 dicembre 2011, sono definite le linee guida generali per l'individuazione di criteri e metodologie per la costruzione di un sistema di indicatori ai fini della misurazione dei risultati attesi dai programmi di bilancio. Con il medesimo decreto sono individuate le modalità per eventuali aggiornamenti delle stesse linee guida generali.

TITOLO VI

Disposizioni finali

ART. 22

(Termini di approvazione dei bilanci)

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del presente decreto approvano:
 - a) il bilancio di previsione o il budget economico entro il 31 dicembre dell'anno precedente;
 - b) il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile dell'anno successivo, fatto salvo il termine stabilito per il rendiconto generale dello Stato all'articolo 35, comma 1, della legge 31 dicembre, n. 196.
2. Le amministrazioni pubbliche di cui al presente decreto trasmettono i loro bilanci preventivi, le relative variazioni ed i bilanci consuntivi alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche, secondo gli schemi e le modalità previste dall'articolo 12, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.
3. Gli enti vigilati, i cui bilanci sono sottoposti ad approvazione da parte dell'Amministrazione vigilante, deliberano il bilancio di previsione entro il termine del 31 ottobre dell'anno precedente. Il rendiconto o il bilancio di esercizi degli enti di cui al presente comma, viene deliberato entro il termine del 30 aprile dell'anno successivo ed approvato dall'Amministrazione vigilante competente entro il termine del 30 giugno.

ART. 23

(Entrata in vigore)

1. Il presente decreto entra in vigore il primo giorno del secondo mese successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Principi contabili generali

1. Principio della Annualità

I documenti del sistema di bilancio, sia di previsione che di rendiconto, devono essere predisposti a cadenza annuale e si riferiscono ad un periodo di gestione che coincide con l'anno solare. Questo principio non incide sulla possibilità che le diverse amministrazioni pubbliche abbiano obblighi di fornire anche documenti contabili con scadenze inferiori all'anno.

2. Principio dell'Unità

La singola amministrazione pubblica è una entità giuridica unica e unitaria, pertanto, deve essere unico sia il suo bilancio di previsione che il suo bilancio di rendicontazione. Tali documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa. E' la massa delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e che quindi sostiene la totalità delle sue spese durante la gestione.

3. Principio della Universalità

Il principio dell'universalità rafforza quello della unità. È necessario ricomprendere nel sistema di bilancio tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili alla singola amministrazione pubblica, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della complessa attività amministrativa svolta nell'esercizio.

Sono incompatibili con il principio dell'universalità le gestioni fuori bilancio, consistenti in «gestioni» poste in essere dalla singola amministrazione o da sue articolazioni organizzative che

non transitano nel bilancio. Le contabilità separate, ove ammesse dalla normativa, devono essere ricondotte al sistema di bilancio dell'amministrazione entro i termini dell'esercizio.

4. Principio della Integrità

Il presente principio rappresenta un rafforzamento in chiave formale di quanto dettato dal principio dell'universalità.

Il principio della integrità vieta che nel bilancio di previsione e nel bilancio di rendicontazione ci siano compensazioni di partite: non si possono iscrivere le entrate al netto delle spese sostenute per la riscossione e, parimenti, registrare le spese ridotte delle correlate entrate, eccetto i casi predefiniti dalle norme.

Lo stesso principio si applica a tutti i valori di bilancio, quindi anche ai valori economici ed alle grandezze patrimoniali che si ritrovano nel conto economico e nel conto del patrimonio.

5. Principio della veridicità

Il principio della «veridicità» fa riferimento al principio del *true and fair view* che ricerca nei dati contabili la rappresentazione delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria.

Il principio della veridicità si applica ai documenti di bilancio di rendicontazione e di previsione nei quali è da intendersi il principio di veridicità come rigorosa valutazione dei flussi finanziari, ed economici, che si manifesteranno nell'esercizio di riferimento. Si devono quindi evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste che invece devono essere valutate secondo una rigorosa analisi di controllo.

La corretta interpretazione del principio della veridicità si integra con gli altri principi di bilancio che sono qui esplicitati.

I bilanci che non rispettano il principio della veridicità non possono essere oggetto di approvazione da parte degli organi preposti al controllo e alla revisione contabile.

6. Principio della Attendibilità

Il principio dell'attendibilità, strettamente connesso con il principio della veridicità, asserisce che le previsioni e in generale tutte le valutazioni devono essere sostenute da accurate analisi di tipo storico e programmatico o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse.

Questo principio non è applicabile solo ai documenti contabili di previsione, ma anche a quelli di rendicontazione per la redazione dei quali occorre un processo di valutazioni. Tale principio si estende ai documenti descrittivi ed accompagnatori. Un'informazione contabile è attendibile se è scevra da errori e distorsioni rilevanti e se gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa.

L'oggettività degli andamenti storici e dei suddetti parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti dalle norme, consente di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio.

7. Principio della Correttezza

Il principio della correttezza consiste nel rispetto formale e sostanziale delle norme che, nell'ambito di ogni specifica categoria degli enti pubblici a cui ci si riferisce, sovrintendono la redazione dei documenti contabili dei bilanci di previsione, programmazione e di rendicontazione. In questo caso, questo principio deve individuare le regole generali anche non sancite da norme giuridiche ma che ispirano il buon andamento dei sistemi contabili adottati da ogni amministrazione pubblica per la rilevazione dei propri fatti gestionali.

Il principio della correttezza riguarda anche i dati oggetto di monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica.

8. Principio della Chiarezza o comprensibilità

Il principio della chiarezza o comprensibilità è rafforzativo del principio della veridicità in quanto un documento contabile chiaro è probabilmente anche veritiero.

Il sistema dei bilanci deve essere comprensibile e deve perciò presentare una semplice e chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali tali per cui è trasparente il loro stesso contenuto valutativo rappresentato. L'adozione di una corretta classificazione dei documenti contabili costituisce una condizione necessaria per garantire il corretto monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici da parte delle istituzioni preposte al controllo della finanza pubblica.

Una qualità essenziale delle informazioni contenute nel sistema dei bilanci è che esse siano prontamente comprensibili dagli utilizzatori e che abbiano la capacità di garantire sinteticità ed al tempo stesso analiticità delle conoscenze. A tale scopo, si assume che gli utilizzatori possano con la normale diligenza esaminare i dati contabili dei bilanci ed abbiano una ragionevole conoscenza dell'attività svolta dall'amministrazione pubblica considerata e dei sistemi contabili adottati.

Il rispetto del principio contabile della chiarezza comporta che la classificazione di bilancio delle singole operazioni gestionali sia effettuata evitando:

- 1) l'adozione del criterio della prevalenza della forma;
- 2) l'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro;
- 3) l'assunzione di impegni sui fondi di riserva.

9. Principio della Trasparenza

Il principio della trasparenza è rafforzativo del principio della chiarezza.

A tale proposito, la legge 31 dicembre 2009, n. 196, assume il miglioramento della trasparenza dei conti pubblici come uno dei suoi traguardi fondamentali ed individua nella classificazione per finalità per **missioni e programmi** uno degli strumenti principali per rendere diretto il legame tra risorse stanziare e obiettivi perseguiti dall'azione pubblica.

Le missioni, definite ai sensi della legge 196/2009, rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa; i programmi costituiscono aggregati diretti al perseguimento degli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni.

Le missioni rappresentano le fondamentali finalità dell'azione pubblica nonché uno dei cardini dell'armonizzazione, per questo i bilanci delle amministrazioni pubbliche devono far riferimento alle medesime missioni. I programmi sono definiti da ciascuna amministrazione, nel rispetto di criteri e principi di base validi per tutte le amministrazioni pubbliche. I sistemi e gli schemi di bilancio devono essere coerenti e raccordabili con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari ai fini della procedura per disavanzi eccessivi. Quest'ultima disposizione garantisce un più trasparente e tempestivo raccordo con le finalità della spesa e le politiche pubbliche, rappresentate dalle missioni e dai programmi.

10. Principio della Significatività e rilevanza

Per essere utile, un'informazione deve essere significativa per le esigenze informative connesse al processo decisionale degli utilizzatori. L'informazione è qualitativamente significativa quando è in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri, oppure confermando o correggendo valutazioni da loro effettuate precedentemente.

Il procedimento di formazione del sistema di bilancio implica delle stime o previsioni. Pertanto, la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla ragionevolezza, ed all'applicazione oculata e corretta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio di previsione e del rendiconto.

Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza. L'informazione è rilevante se la sua omissione o errata presentazione può influenzare le decisioni degli utilizzatori prese sulla base del sistema dei bilanci.

11. Principio della Flessibilità

Il principio di flessibilità riguarda il sistema del bilancio di previsione i cui documenti non debbono essere interpretati come imm modificabili, perché questo comporterebbe una rigidità nella gestione.

Il principio di flessibilità è volto a trovare all'interno dei documenti contabili di programmazione e previsione la possibilità di fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie che si possono manifestare durante la gestione modificando i valori a suo tempo approvati dagli organi di governo.

Le norme di contabilità pubblica, in modo particolare la legge 31 dicembre 2009, n. 196, prevedono varie modalità di intervento in coerenza al principio di flessibilità:

- la predisposizione di appositi fondi, in genere fondi di riserva, nei documenti contabili di previsione, rappresentativi di stanziamenti non attribuiti a specifiche voci di spesa sottoposti, comunque, all'approvazione degli organi di governo;
- particolari modalità di intervento durante la gestione al verificarsi di eventi eccezionali per i quali non è stato approvato uno specifico "fondo di riserva".
- la possibilità di effettuare variazioni compensative tra le dotazioni finanziarie interne a ogni programma e con il bilancio di previsione tra programmi diversi nell'ambito di ciascuna missione e tra programmi di diverse missioni. Tale flessibilità previsionale è accompagnata alla variazione compensativa che deve trovare adeguata motivazione per essere effettuata.

12. Principio della Congruità

La congruità consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti. Tale principio si collega a quello della coerenza rafforzandone gli aspetti contabili di carattere finanziario, economico e patrimoniale anche nel rispetto degli equilibri di bilancio.

La congruità delle entrate e delle spese deve essere valutata in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali che sono anche coerentemente rappresentati nel sistema dei bilanci di previsione e programmazione con i risultati della gestione riportati nel bilancio di rendicontazione.

13. Principio della Prudenza

Il principio della prudenza si estrinseca sia nelle valutazioni presenti nei documenti contabili di programmazione e di previsione che nei documenti del bilancio di rendicontazione.

Nel bilancio di previsione, più precisamente nei documenti finanziari, devono essere iscritte solo le componenti positive delle entrate che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo amministrativo considerato, mentre le componenti negative delle uscite o spese saranno limitate alle sole voci degli impegni sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste.

Nei documenti contabili del rendiconto, invece il principio della prudenza si estrinseca essenzialmente nella regola economica secondo la quale le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate, mentre tutte le componenti negative devono essere contabilizzate e quindi rendicontate anche se non sono definitivamente realizzate.

Il principio della prudenza rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo delle valutazioni contabili di bilanci. I suoi eccessi devono però essere evitati perché sono pregiudizievoli al rispetto della rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche e di gestione che possono rendere il sistema dei bilanci inattendibile.

14. Principio della Coerenza

Occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale. La coerenza implica che tali funzioni ed i documenti contabili di ogni amministrazione siano tra loro collegati e strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi. Il nesso logico infatti deve collegare tutti gli atti contabili preventivi e consuntivi, siano essi di carattere strettamente finanziario, o anche economico e patrimoniale, siano essi descrittivi e quantitativi, di indirizzo politico ed amministrativo, di breve o di lungo termine.

La coerenza interna dei bilanci riguarda i criteri specifici di valutazione delle singole poste e concerne le strutture e le classificazioni dei conti nei bilanci di previsione e di rendicontazione. Le strutture dei conti devono essere tra loro comparabili non solo da un punto di vista formale ma anche di omogeneità e correttezza negli oggetti di analisi e negli aspetti dei fenomeni esaminati.

15. Principio della Continuità

Il principio della continuità è fondamentale per cogliere in pieno il significato di altri principi come quelli della annualità, prudenza, coerenza, congruità, costanza ed altri ancora.

La valutazione delle poste contabili di bilancio deve essere fatta nella prospettiva della continuazione delle attività istituzionali per le quali l'amministrazione pubblica è costituita. Infatti il principio della continuità introduce espressamente la dimensione diacronica che è inscindibilmente connessa ad ogni sistema aziendale, sia esso pubblico che privato, il quale deve rispondere alla preliminare caratteristica di essere atto a perdurare nel tempo. Pertanto le valutazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci devono rispondere a questo requisito di essere fondate su criteri tecnici e di stima che hanno la possibilità di continuare ad essere validi nel tempo se le condizioni gestionali non saranno tali da evidenziare chiari e significativi cambiamenti.

16. Principio della Costanza

La costanza di applicazione dei principi contabili generali è uno dei cardini delle determinazioni finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci di previsione e di rendicontazione. Il principio della continuità e quello della costanza mostrano le condizioni essenziali per la comparabilità delle valutazioni del bilancio di previsione e del bilancio di rendicontazione e tra le singole e sintetiche valutazioni di ogni singola voce di bilancio nel tempo.

17. Principio della Comparabilità

Il principio della comparabilità si lega fortemente al principio della costanza e continuità dei criteri di valutazione del sistema dei bilanci.

Il costante e continuo rispetto dei principi contabili è condizione necessaria per la comparabilità spazio-temporale dei valori riportati nei documenti dei bilanci.

Il requisito di comparabilità non deve essere un impedimento all'introduzione dei principi contabili applicativi più adeguati alla specifica operazione. Non è appropriato che un'amministrazione pubblica continui a contabilizzare nel medesimo modo un'operazione od un evento se il criterio adottato non è conforme al disposto normativo ed ai principi contabili.

18. Principio della Verificabilità

L'informazione patrimoniale, economica e finanziaria, e tutte le altre fornite dal sistema dei bilanci di ogni amministrazione pubblica devono essere verificabili attraverso la ricostruzione del procedimento valutativo seguito. A tale scopo le amministrazioni pubbliche devono conservare la necessaria documentazione probatoria.

19. Principio della Imparzialità (Neutralità)

La redazione dei documenti contabili deve fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi. La neutralità o imparzialità deve essere ben presente nel procedimento formativo del sistema dei bilanci soprattutto per quanto concerne gli elementi soggettivi. La presenza di elementi soggettivi di stima non è condizione per far venir meno l'imparzialità, la ragionevolezza e la verificabilità. Discernimento, oculatezza e giudizio sono alla base dei procedimenti di preparazione dei documenti contabili dove si richiedono i requisiti essenziali di competenza e correttezza tecnica. L'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente e tecnicamente corretta del processo di formazione dei documenti contabili e di bilanci, che richiede discernimento, oculatezza e giudizio per quanto concerne gli elementi soggettivi.

20. Principio della Pubblicità

Il sistema dei bilanci assolve una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili. È compito dell'amministrazione pubblica rendere effettiva tale funzione assicurando ai cittadini ed ai diversi organismi sociali e di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio di previsione e di rendicontazione, comprensivi dei rispettivi allegati, anche integrando le pubblicazioni obbligatorie.

Il principio della pubblicità deriva dagli altri principi qui enunciati; esso sottolinea che affinché i bilanci assumano a pieno la loro valenza politica, giuridica ed economica devono essere resi pubblici secondo le norme vigenti.

21. Principio degli equilibri di bilancio

L'osservanza di tale principio riguarda il pareggio finanziario complessivo di competenza e di cassa. Nella logica della configurazione di sistemi contabili di affiancamento che identificano un sistema contabile integrato di tipo finanziario, economico e patrimoniale, l'osservanza di questo principio riguarda gli equilibri complessivi delle varie parti che compongono il sistema di bilancio.

Il rispetto del principio di pareggio finanziario di competenza non basta per soddisfare il principio generale degli equilibri del sistema dei bilanci di ogni pubblica amministrazione. Il pareggio di competenza finanziaria nel bilancio di previsione comporta anche la contemporanea verifica degli altri equilibri finanziari, economici e patrimoniali che sono determinati in sede di previsione e che sono da verificare anche durante la gestione e poi nei risultati complessivi che si evidenziano nei documenti contabili di rendicontazione.

Nel sistema dei bilanci di una pubblica amministrazione, il principio del pareggio finanziario (di competenza) deve essere rispettato non solo in fase di previsione, ma anche in fase di rendicontazione quale voce da comparare con quella previsionale come prima forma del controllo interno. Tutti i flussi finanziari generati dalla produzione, effettuata durante l'esercizio con i suoi valori economici e patrimoniali devono essere oggetto di analisi degli equilibri di bilancio e di comparazione con gli equilibri definiti nella fase di programmazione e previsione.

Il principio degli equilibri di bilancio quindi è più ampio del normato principio del pareggio finanziario di competenza nel bilancio di previsione autorizzativo. Anche la realizzazione dell'equilibrio economico (sia nei documenti contabili di programmazione e previsione che nei documenti contabili di rendicontazione) è garanzia della capacità di perseguire le finalità proprie di ogni amministrazione pubblica.

L'equilibrio economico a lungo termine comporta necessariamente una contemporanea stabilità finanziaria nel tempo, ma non è sempre vero anche il contrario.

Il principio degli equilibri di bilancio rappresenta una versione complessiva ed analitica del pareggio economico, finanziario e patrimoniale che ogni pubblica amministrazione pone strategicamente da dover realizzare nel suo continuo operare nella comunità amministrata. Tale principio evidenzia altresì anche la necessità di articolare gli equilibri di carattere finanziario, economico e patrimoniale all'interno dei diversi documenti contabili di previsione e di rendicontazione in sub-aree più ristrette del bilancio che qualifichi le informazioni ottenibili per il management e per gli utilizzatori.

Il principio degli equilibri di bilancio, nella dimensione contemporanea di tipo finanziario ed economico-patrimoniale e nei diversi momenti della previsione e della rendicontazione, evidenzia la necessità di prevedere e di effettuare anche le operazioni di ammortamento dei beni immobili e strumentali e di ogni altra voce economica di competenza quali effettivi valori di fattori della gestione concorrenti alla configurazione degli equilibri di bilancio.

22. Principio della Competenza finanziaria

Il principio della competenza finanziaria costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni).

Il principio è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio di ogni amministrazione pubblica che adotta la contabilità finanziaria, e attua il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti nel bilancio di previsione.

Il bilancio di previsione annuale ha carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa, fatta eccezione sia per le partite di giro/servizi per conto di terzi che per i rimborsi delle anticipazioni di cassa. Gli stanziamenti del bilancio pluriennale sono aggiornati annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione.

L'accertamento costituisce la fase di gestione dell'entrata, mediante la quale viene riconosciuta la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico in cui risulti individuato il debitore, quantificata la somma da incassare e fissata la relativa scadenza. L'accertamento si determina su idonea documentazione, attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto cui è affidata la gestione della relativa entrata, i seguenti requisiti:

- (a) la ragione del credito che dà luogo alla obbligazione attiva;
- (b) il titolo giuridico che supporta il credito;
- (c) l'individuazione del soggetto debitore;
- (d) l'ammontare del credito;
- (e) la relativa scadenza.

L'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene riconosciuta una obbligazione giuridica di dover pagare e si individua un idoneo titolo giuridico in cui si identifica il creditore, la somma da pagare e la modalità relativa del pagamento, salvo le eccezioni espressamente previste per legge. L'impegno configura ogni obbligazione giuridicamente perfezionata che dà luogo ad una spesa per l'amministrazione pubblica, registrate nelle scritture contabili nel momento in cui l'obbligazione giuridica è perfetta.

Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:

- (a) la ragione del debito;
- (b) la determinazione della somma da pagare;
- (c) il soggetto creditore;
- (d) la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.

Il principio della competenza finanziaria si estrinseca nei documenti contabili del bilancio di previsione (e di budget) e di rendicontazione con approcci diversi nelle fasi di accertamento delle entrate e di impegno delle spese, in quanto nel bilancio finanziario di previsione gli accertamenti e gli impegni fanno riferimento al riconoscimento del titolo giuridico di base in senso programmatico e non effettivo, mentre nei documenti di rendicontazione le stesse fasi della competenza finanziaria delle entrate e delle spese sono veritiere delle perfette obbligazioni giuridiche evidenziate nella gestione.

E' anche da precisare che accanto alla fase della competenza finanziaria delle entrate e delle spese, si rileva nella contabilità finanziaria (per l'intero sistema di bilancio) anche la fase contabile della cassa in cui le entrate si manifestano in versamenti e le spese in pagamenti. Gli

incassi ed i pagamenti sono imputati allo stesso esercizio in cui il cassiere/tesoriere li ha effettuati.

In sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e di provvedimento di assestamento generale di bilancio, occorre dare atto del rispetto degli equilibri di bilancio per la gestione di competenza, la gestione dei residui nonché dell'equilibrio delle successive annualità contemplate dal bilancio pluriennale.

23. Principio della Competenza economica

Il principio della competenza economica rappresenta il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle operazioni che ogni amministrazione pubblica svolge e mediante le quali si evidenziano "utilità economiche" cedute e/o acquisite anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari. Per il principio della competenza economica l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.

La determinazione dei risultati di esercizio di ogni amministrazione pubblica implica un procedimento contabile di identificazione, di misurazione e di correlazione tra le entrate e le uscite rappresentate nei documenti finanziari e tra i proventi ed i costi riportati nei documenti economici del bilancio di previsione e di rendicontazione.

Il risultato economico implica un procedimento di analisi della competenza economica delle voci positive e negative relative all'esercizio cui il bilancio di rendicontazione si riferisce.

Il presente principio della competenza economica è riferibile alle rilevazioni di natura economica e patrimoniale facenti parte di ogni sistema di bilancio; in particolare si fa riferimento al budget (economico) e/o preventivo economico nel bilancio di previsione, ed al conto economico ed al conto del patrimonio nel sistema del bilancio di rendicontazione o consuntivo.

La rilevazione contabile dell'aspetto economico della gestione, mediante appositi sistemi contabili, è necessaria in considerazione degli obiettivi che l'ordinamento assegna al sistema informativo obbligatorio. Tale applicazione deve inquadrarsi nell'ambito dei seguenti obiettivi:

- integrare la dimensione finanziaria con la dimensione economico-patrimoniale della gestione delle risorse pubbliche
- definire un unico modello contabile di riferimento (sistema integrato) al fine di omogeneizzare e consolidare i conti pubblici

- ridefinire la funzione autorizzativa del bilancio preventivo alla luce della distinzione fra atti di indirizzo politico e atti di gestione

L'analisi economica delle operazioni di un'amministrazione pubblica richiede una distinzione tra fatti direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) che danno luogo a costi o ricavi, e fatti non caratterizzati da questo processo in quanto finalizzati ad altre attività istituzionali e/o erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro), che danno luogo a oneri e proventi.

Nel primo caso la competenza economica dei costi e dei ricavi è riconducibile al principio contabile n.11 dei Dottori Commercialisti, Bilancio d'esercizio – Finalità e postulati, mentre nel secondo caso, e quindi per la maggior parte delle attività amministrative pubbliche, è necessario fare riferimento alla competenza economica delle componenti positive e negative della gestione direttamente collegata al processo erogativo di prestazioni e servizi offerti dalle amministrazioni pubbliche.

Nel caso dei ricavi, come regola generale, si osserva che essi devono essere imputati all'esercizio nel quale si verificano operazioni in cui sono evidenti le seguenti due condizioni:

- il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- l'erogazione è avvenuta, cioè si è verificato il passaggio sostanziale del titolo di proprietà per i beni o servizi resi.

Le risorse finanziarie rese disponibili per le attività istituzionali dell'amministrazione pubblica, come i proventi o trasferimenti correnti di natura tributaria o non tributaria, si imputano all'esercizio nel quale si è verificata la manifestazione finanziaria e, se tali risorse sono risultate impiegate per la copertura dei costi sostenuti per le attività istituzionali dello stesso esercizio, sono oggetto di rilevazione anche in termini di competenza economica. Fanno eccezione i trasferimenti a destinazione vincolata, siano correnti o in conto capitale, che vengono imputati in ragione del costo o dell'onere di competenza economica alla copertura del quale sono destinati.

I componenti economici negativi (costi) devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse disponibili per lo svolgimento delle attività istituzionali. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio della competenza economica ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai componenti economici positivi dell'esercizio i relativi componenti economici negativi degli oneri e spese, siano essi certi che presunti. Tale correlazione si realizza:

➤ per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione per cessione di prodotti o servizi;

➤ per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica in mancanza di una più diretta associazione; tipico esempio è l'ammortamento;

➤ per imputazione diretta di costi perché associati a funzioni istituzionali, o perché associati al tempo, o perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo. In particolare quando:

a) i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità già nell'esercizio stesso, o non sia identificabile o valutabile la futura utilità;

b) viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o la funzionalità dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;

c) l'associazione o la ripartizione delle utilità del costo su base razionale e sistematica non risulti più di sostanziale rilevanza.

In sintesi, i documenti di programmazione e di previsione ed i documenti di fine esercizio o di rendicontazione devono rappresentare la dimensione finanziaria, economica e patrimoniale dei fatti amministrativi che l'amministrazione pubblica vuole realizzare (bilancio di previsione e/o budget) e che si è realizzata nell'esercizio (bilancio di rendicontazione).

24. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma si lega fortemente al principio della veridicità e della significatività di ogni sistema di bilancio. Se l'informazione contabile deve rappresentare fedelmente ed in modo veritiero le operazioni ed i fatti che sono accaduti durante l'esercizio, è necessario che essi siano rilevati contabilmente e secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva e quindi alla realtà che li ha generati.

La sostanza economica, finanziaria e patrimoniale della gestione dell'amministrazione pubblica rappresenta l'elemento prevalente per la contabilizzazione, valutazione ed esposizione dei fatti amministrativi nei documenti di bilancio. La prevalenza della sostanza sulla forma è quindi un principio da rispettare fino a quando non ci siano norme che ne limitino l'impiego.

ALLEGATO 2

(di cui all'articolo 11, comma 1)

		Descrizione della missione 1										
Programma	Gruppi COFOG	C.d.R.	MACROAGGREGATI	Competenza		Cassa						
				Spese non rimodulabili	Spese rimodulabili	Spese non rimodulabili	Spese rimodulabili					
Missione 1	Programma 1.1	Gruppi COFOG corrispondenti (2° livello della classificazione)	C.d.R. X	FUNZIONAMENTO								
				INTERVENTI								
				INVESTIMENTI								
				ALTRE SPESE IN C/CAPITALE								
				ONERI COM UNIDIPARTE CORRENTE								
				ONERI DEL DEBITO PUBBLICO								
				RIMBORSO DEL DEBITO PUBBLICO								
				ONERI COM UNIDICONTO CAPITALE								
				Totale Programma 1.1								
Programma 1.2	Gruppi COFOG corrispondenti (2° livello della classificazione)	C.d.R. Y	FUNZIONAMENTO									
			INTERVENTI									
			INVESTIMENTI									
			ALTRE SPESE IN C/CAPITALE									
			ONERI COM UNIDIPARTE CORRENTE									
			ONERI DEL DEBITO PUBBLICO									
			RIMBORSO DEL DEBITO PUBBLICO									
			ONERI COM UNIDICONTO CAPITALE									
			Totale Programma 1.2									
			Totale Missione 1									
		Descrizione della missione 2										
Programma	Gruppi COFOG	C.d.R.	MACROAGGREGATI	Competenza		Cassa						
				Spese non rimodulabili	Spese rimodulabili	Spese non rimodulabili	Spese rimodulabili					
Missione 2	Programma 2.1	Gruppi COFOG corrispondenti (2° livello della classificazione)	C.d.R. X	FUNZIONAMENTO								
				INTERVENTI								
				INVESTIMENTI								
				ALTRE SPESE IN C/CAPITALE								
				ONERI COM UNIDIPARTE CORRENTE								
				ONERI DEL DEBITO PUBBLICO								
				RIMBORSO DEL DEBITO PUBBLICO								
				ONERI COM UNIDICONTO CAPITALE								
				Totale Programma 2.1								
Programma 2.2	Gruppi COFOG corrispondenti (2° livello della classificazione)	C.d.R. X	FUNZIONAMENTO									
			INTERVENTI									
			INVESTIMENTI									
			ALTRE SPESE IN C/CAPITALE									
			ONERI COM UNIDIPARTE CORRENTE									
			ONERI DEL DEBITO PUBBLICO									
			RIMBORSO DEL DEBITO PUBBLICO									
			ONERI COM UNIDICONTO CAPITALE									
			Totale Programma 2.2									
Programma 2.3	Gruppi COFOG corrispondenti (2° livello della classificazione)	C.d.R. Y	FUNZIONAMENTO									
			INTERVENTI									
			INVESTIMENTI									
			ALTRE SPESE IN C/CAPITALE									
			ONERI COM UNIDIPARTE CORRENTE									
			ONERI DEL DEBITO PUBBLICO									
			RIMBORSO DEL DEBITO PUBBLICO									
			ONERI COM UNIDICONTO CAPITALE									
			Totale Programma 2.3									
			Totale Missione 2									