

Decreto legislativo in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi.

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

Il presente decreto legislativo è finalizzato a dare attuazione all'articolo 2, comma 1, lettera h, della legge n. 42 del 2009, il cui obiettivo è armonizzare i bilanci degli enti territoriali per renderli maggiormente confrontabili sulla base dei seguenti principi e criteri direttivi:

- adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato;
- adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite;
- adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune;
- affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione;
- raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi;
- definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche di cui alla presente legge tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi;
- definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi enti territoriali.

L'armonizzazione dei principi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali costituisce un'esigenza imprescindibile al fine di disporre di dati di bilancio omogenei e confrontabili per il consolidamento dei conti delle pubbliche amministrazioni, oltre che per soddisfare le esigenze informative connesse all'attuazione del federalismo fiscale.

Il titolo I concerne i principi contabili generali e applicati per le regioni, le province autonome e gli enti locali.

L'**articolo 1** individua l'oggetto e l'ambito di applicazione del titolo I stabilendo che i principi di armonizzazione ivi contenuti si applicano ai sistemi contabili e agli schemi di bilancio delle Regioni e delle Province autonome, degli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto

2000, n. 267 e dei loro enti e organismi strumentali, esclusi gli enti del settore sanitario cui si applicano le disposizioni di cui al titolo II. Si prevede, poi, che le Regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano adeguano con legge i propri ordinamenti contabili ai predetti principi, nel rispetto di quanto previsto dai relativi statuti e dalle correlate norme di attuazione. Le Autonomie speciali che esercitano le funzioni in materia di ordinamento degli enti locali e di finanza locale provvedono alla medesima finalità con riferimento agli enti locali dei rispettivi territori ed agli altri enti ed organismi ad ordinamento regionale e provinciale.

L'**articolo 2** pone norme in materia di sistemi contabili omogenei prevedendo che le Regioni, le Province autonome, gli enti locali e i relativi enti strumentali in contabilità finanziaria adottino la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale. Si procederà alla graduale estensione dell'applicazione del bilancio finanziario di sola cassa alle predette amministrazioni a seguito degli esiti della sperimentazione del passaggio al bilancio di sola cassa per il bilancio dello Stato.

L'**articolo 3** prevede che le Regioni, le Province autonome, gli enti locali e i relativi enti strumentali conformino la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 al presente decreto, concernenti, tra l'altro, la definizione dei postulati di competenza finanziaria ed economica, oltre che ai principi contabili applicati che verranno definiti con successivi decreti legislativi integrativi, ai sensi dell'articolo 2, comma 7, della legge n. 42 del 2009. Per gli enti strumentali in contabilità economico patrimoniale si applicano i principi contabili generali di cui all'allegato 1 e i principi del codice civile.

L'**articolo 4** prevede l'adozione di un piano dei conti integrato, la cui definizione avverrà con successivi decreti legislativi integrativi, ai sensi dell'articolo 2, comma 7, della legge n. 42 del 2009. Tale strumento, volto a consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali nell'ambito delle rappresentazioni contabili, è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economici-patrimoniali, definito in modo da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

L'**articolo 5** contiene la definizione di transazione elementare cui è attribuita una codifica che deve consentire di tracciare le operazioni contabili e di movimentare il piano dei conti integrato. Prevede che i sistemi informativo – contabili siano organizzati in modo da non consentire l'esecuzione delle transazioni in assenza di una codifica completa che ne permetta l'identificazione.

L'**articolo 6** rinvia ai successivi decreti legislativi integrativi, ai sensi dell'articolo 2, comma 7, della legge n. 42 del 2009 la definizione della struttura della codifica della transazione elementare.

L'**articolo 7** stabilisce le modalità con cui le transazioni elementari dovranno essere codificate evitando l'adozione del criterio della prevalenza; l'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro/servizi per conto terzi; l'assunzione di impegni sui fondi di riserva.

L'**articolo 8** prevede l'aggiornamento delle codifiche SIOPE secondo la struttura del piano dei conti integrato e sulla base delle modalità di cui all'articolo 14, comma 8, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

L'**articolo 9** definisce le finalità del sistema di bilancio delle amministrazioni pubbliche individuate all'articolo 2. Il sistema di bilancio, infatti, costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione ed è finalizzato a fornire informazioni in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione ed all'andamento dell'ente, a favore dei soggetti interessati al processo di decisione politica, sociale ed economico-finanziaria.

L'**articolo 10** sancisce il carattere autorizzatorio del bilancio di previsione finanziario annuale e del bilancio di previsione finanziario pluriennale, prevedendo che quest'ultimo sia almeno triennale e sia aggiornato annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione.

L'**articolo 11** prevede l'adozione da parte delle Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2 di comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società e altri organismi controllati. Tali schemi di bilancio saranno definiti con successivi decreti legislativi integrativi, ai sensi dell'articolo 2, comma 7, della legge n. 42 del 2009.

L'**articolo 12** prevede l'adozione da parte delle Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2 di uno schema di bilancio articolato per missioni e programmi che evidenzia le finalità della spesa. Ciò, al fine di assicurare maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti il processo di allocazione delle risorse pubbliche e la destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, e al fine di consentire la confrontabilità dei dati di bilancio.

L'**articolo 13** fornisce una definizione del contenuto di missione e programma dove le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, utilizzando le risorse ad esse destinate, mentre i programmi

rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni e costituiscono l'unità di voto per l'approvazione del bilancio di previsione.

L'**articolo 14** stabilisce i criteri per la specificazione e classificazione delle spese, che dovranno essere ripartite per missioni, definite in relazione al riparto di competenza di cui agli articoli 117 e 118 della Costituzione; programmi, da raccordare alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi); macroaggregati, che costituiscono un'articolazione dei programmi, secondo la natura economica della spesa. I macroaggregati sono ripartiti in capitoli i quali costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e possono essere ripartiti in articoli.

L'**articolo 15** stabilisce i criteri per la specificazione e classificazione delle entrate, che sono classificate in titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate; categorie, definite secondo la natura delle entrate nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza; tipologie, definite in base all'oggetto dell'entrata nell'ambito della categoria di appartenenza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto. I capitoli, eventualmente suddivisi in articoli secondo il rispettivo oggetto, costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione.

L'**articolo 16** consente di effettuare, in sede di gestione, variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione, e variazioni tra le dotazioni finanziarie interne a ciascun programma. Resta precluso l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare spese correnti.

L'**articolo 17** prevede che gli enti e gli organismi strumentali debbano predisporre un budget economico e riclassificare i propri dati contabili attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'articolo 14, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, al fine di consentire il consolidamento dei propri dati di cassa con quelli delle altre amministrazioni pubbliche. Si prevede, inoltre, che tali enti elaborino un apposito prospetto concernente la ripartizione della propria spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello. Tale prospetto è allegato al budget e al bilancio di esercizio.

L'**articolo 18** stabilisce i termini di approvazione del bilancio: il bilancio di previsione o il budget economico entro il 31 dicembre dell'anno precedente; il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile dell'anno successivo; il bilancio consolidato entro il 30 giugno dell'anno successivo.

Il titolo II reca le norme dirette a dare attuazione alla delega di cui alla legge 5 maggio 2009, n.42 in materia di federalismo fiscale, per la parte relativa all'armonizzazione dei sistemi contabili del settore sanitario. In particolare:

L'**articolo 19** individua gli enti del SSN destinatari delle disposizioni dettate dal Titolo II, al fine di definire le modalità di redazione e di consolidamento dei bilanci sanitari, sia per la parte rilevata dalla regione o provincia autonoma, secondo le norme di contabilità finanziaria sia per la parte rilevata dalla stessa regione o provincia autonoma, dalle altre aziende del SSN e dagli Istituti zoo-profilattici attraverso scritture di contabilità economico-patrimoniale.

L'**articolo 20** detta le disposizioni affinché il bilancio delle regioni o province autonome contenga l'articolazione delle entrate e delle spese secondo la declinazione ivi indicata, al fine di assicurare l'integrale raccordo e riconciliazione tra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle correlate fonti di finanziamento, nonché un'agevole verifica delle ulteriori risorse rese disponibili dalle regioni e dalle Province Autonome di Trento e di Bolzano per il finanziamento del medesimo servizio sanitario regionale per ciascun esercizio finanziario. Sempre al fine di garantire il predetto raccordo vengono, inoltre, individuati i criteri in base ai quali le regioni o province autonome sono tenute ad accertare ed impegnare le somme relative al finanziamento sanitario corrente, al finanziamento regionale a titolo di ripiano delle perdite pregresse nonché al finanziamento in conto capitale, riferito all'edilizia sanitaria, di cui all'articolo 20 della legge 11 marzo 1988, n. 67, e successive modificazioni.

L'**articolo 21** allo scopo di garantire trasparenza e confrontabilità dei flussi di cassa relativi al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale, provvede ad istituire appositi conti di tesoreria unica e conti correnti intestati alla sanità presso i tesoreri delle regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano, rispettivamente per la parte di finanziamento derivante da trasferimenti dal Bilancio dello Stato e dai gettiti fiscali.

Gli **articoli 22 e 23** dettano disposizioni atte a prevedere che in ciascuna regione o provincia autonoma venga individuato uno specifico centro di responsabilità deputato all'implementazione ed alla tenuta di una contabilità di tipo economico-patrimoniale atta a rilevare, in maniera sistematica e continuativa, i rapporti economici, patrimoniali e finanziari inerenti le operazioni finanziate con risorse destinate ai servizi sanitari regionali. Entrambe gli articoli individuano gli obblighi cui sono tenuti detti centri di responsabilità. In particolare, le disposizioni dell'**articolo 22** sono dirette alle regioni che esercitano la scelta di gestire direttamente presso la regione o la provincia autonoma

una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario, denominata gestione sanitaria accentrata presso la regione, e prevedono l'istituzione del collegio sindacale per il controllo sui fatti gestionali da quest'ultima rilevati attraverso le scritture di contabilità economico-patrimoniali. Le disposizioni di cui all'**articolo 23**, invece, si rivolgono alle regioni o province autonome che non abbiano esercitato la scelta di gestire direttamente una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario e sono, pertanto, tenute a destinare in ciascun esercizio agli enti del servizio sanitario regionale l'intero importo del finanziamento previsto nell'esercizio di riferimento.

L'**articolo 24** individua i libri contabili obbligatori che la regione o provincia autonoma è tenuta ad avere nel caso venga dalle stesse esercitata la scelta di gestire direttamente presso la propria struttura organizzativa una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario.

L'**articolo 25** stabilisce l'obbligo per la gestione sanitaria accentrata presso la regione e per le aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni, aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale, nonché gli IZS, di presentare un bilancio preventivo economico annuale, costituito da un conto economico preventivo e un piano dei flussi di cassa prospettici, accompagnato da una nota illustrativa e da una relazione dei collegi sindacali per la gestione sanitaria accentrata e per le aziende sanitarie e dei collegi dei revisori per gli IZS.

L'**articolo 26** stabilisce l'obbligo per la gestione sanitaria accentrata e per le aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni, aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale, nonché gli IZS, di presentare un bilancio d'esercizio, composto dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa, corredato da una relazione sulla gestione. Al fine di garantire l'omogeneità delle modalità di rilevazione dei fatti gestionali, per ciascun documento del bilancio di esercizio, vengono previsti gli schemi da adottarsi ed il loro contenuto.

L'**articolo 27** stabilisce il contenuto minimo dei piani dei conti adottati dalla gestione sanitaria accentrata presso la regione e dalle aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni, nonché dalle aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale, prevedendo che ciascuna voce degli stessi debba trovare corrispondenza con ogni singola voce dei modelli di rilevazione ministeriali SP e CE di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i, ferma restando la

possibilità per gli enti di dettagliare il proprio piano dei conti, articolandolo in ulteriori sottovoci, secondo le proprie esigenze informative.

L'**articolo 28**, al fine di garantire la confrontabilità dei fatti gestionali rilevati dagli enti del SSN, in sede di monitoraggio dei conti sanitari, stabilisce quali siano le norme di riferimento per la contabilizzazione degli stessi. Il rinvio alle norme del codice civile riguarda tutti i fatti gestionali registrati dalla gestione sanitaria accentrata presso la regione, dalle aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni, aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale, nonché dagli IZS, con l'eccezione della casistica individuata nel successivo **articolo 29**.

Quest'ultimo articolo, stabilisce espressamente le modalità di contabilizzazione da parte sia della gestione sanitaria accentrata presso la regione sia delle aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni, nonché delle aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale di 11 fattispecie tipiche del settore sanitario, la cui contabilizzazione non può essere mutuata con i criteri dettati dalle norme civilistiche.

L'**articolo 30** detta disposizioni relative alla destinazione del risultato di esercizio degli enti del SSN, salvaguardando il principio sancito dall'articolo 1, comma 6 del Patto per la Salute 2010-2012 in base al quale eventuali risparmi nella gestione del SSN effettuati dalle regioni rimangono nella disponibilità delle stesse.

L'**articolo 31** stabilisce la tempistica entro la quale la gestione sanitaria accentrata, le aziende sanitarie locali, le aziende ospedaliere, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni, le aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale, nonché gli IZS devono adottare il bilancio di esercizio.

L'**articolo 32** detta le disposizioni relative sia alle operazioni che al perimetro di consolidamento dei bilanci sanitari. Le prime devono avvenire secondo le disposizioni di cui al decreto legislativo 127/91, salvo quanto diversamente disposto dal Titolo II del presente decreto legislativo. Le seconde riguardano solo la gestione sanitaria accentrata presso la regione e le aziende sanitarie locali, le aziende ospedaliere, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni nonché le aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale, con l'eccezione quindi degli IZS per la loro natura di istituti sovra regionali.

L'**articolo 33** contiene disposizioni atte a garantire la richiesta tassonomia per gli enti sanitari che adottano la contabilità economico-patrimoniale per consentire l'elaborazione dei conti di cassa consolidati delle amministrazioni pubbliche e la predisposizione dell'articolazione della spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello.

L'**articolo 34** stabilisce che i necessari aggiornamenti degli schemi tecnici allegati al presente decreto legislativo, di cui agli articoli 26 e 32 nonché la tabella di cui all'articolo 29, comma 1, lettera b) ed il Piano dei conti integrato di cui all'articolo 35, comma 2 siano effettuati con decreto del Ministro della Salute, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano.

Per quanto non diversamente disposto dal Titolo II del presente decreto legislativo, restano confermate le disposizioni di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni ed integrazioni.

Il titolo III concerne le disposizioni finali e transitorie

L'**articolo 35** prevede, a decorrere dall'anno 2012, una fase di sperimentazione della durata di due esercizi finanziari volta a verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile definito dal presente decreto alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e ad individuare eventuali criticità del sistema e le conseguenti modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia. Le modalità di sperimentazione sono definite con apposito DPCM prevedendo la possibilità di sistemi di contabilità e di schemi di bilancio semplificati per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti. Con successivo DPCM sono individuate le amministrazioni coinvolte nella sperimentazione, secondo criteri che tengano conto della collocazione geografica e della dimensione demografica. Sulla base degli esiti della sperimentazione, verranno emanati i successivi decreti legislativi correttivi per la definizione dei principi contabili applicati, del livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato comune e del piano dei conti integrato di ciascun comparto, della codifica della transazione elementare, degli schemi di bilancio, dei criteri di individuazione dei Programmi sottostanti le Missioni, delle metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici.

L'**articolo 36** prevede che le disposizioni del presente decreto entrino in vigore a decorrere dal 2014, ad eccezione delle disposizioni concernenti gli enti del settore sanitario che si applicano a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in vigore del presente decreto legislativo e di quelle relative alla sperimentazione di cui all'articolo 35 che decorrono dal 2012.

Decreto legislativo in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi.

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli articoli 76, 87, quinto comma, 117 e 119 della Costituzione;

Vista la legge 5 maggio 2009, n. 42, recante delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, e in particolare l'articolo 2, comma 1 e comma 2, lettera h);

Vista la legge 31 dicembre 2009, n. 196, recante la legge di contabilità e finanza pubblica e, in particolare, l'articolo 1, comma 4, e l'articolo 2, comma 6;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del...

Vista l'intesa sancita in Conferenza unificata ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, nella riunione del...

Visti il parere della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale di cui all'articolo 3 della legge 5 maggio 2009, n. 42 e i pareri delle Commissioni parlamentari competenti per le conseguenze di carattere finanziario 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, del Ministro per le riforme per il federalismo, del Ministro per la semplificazione normativa, del Ministro per i rapporti con le regioni e per la coesione territoriale e del Ministro per le politiche europee, di concerto con il Ministro dell'interno, con il Ministro della Salute e con il Ministro per la pubblica amministrazione e l'innovazione;

Emana

il seguente decreto legislativo:

TITOLO I

Principi contabili generali e applicati per le regioni, le province autonome e gli enti locali

Art. 1

(Oggetto e ambito di applicazione)

1. Le disposizioni recate dal presente decreto costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'articolo 117, comma 3, della Costituzione e sono finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell'articolo 120, secondo comma, della Costituzione.
2. Le Regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano adeguano con legge i propri ordinamenti alle presenti disposizioni, che costituiscono norme fondamentali di riforma economico-sociale della Repubblica e principi dell'ordinamento giuridico dello Stato, nel rispetto di quanto previsto dai relativi statuti e dalle relative norme di attuazione. Le regioni a statuto speciale e le province autonome che esercitano le funzioni in materia di ordinamento degli enti locali e di finanza locale provvedono alla medesima finalità con riferimento agli enti locali dei rispettivi territori ed agli altri enti ed organismi ad ordinamento regionale e provinciale.
3. Il presente titolo contiene i principi in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, e delle Province autonome, degli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 e dei loro enti e organismi strumentali, esclusi gli enti di cui al titolo secondo del presente decreto.
4. Con i decreti legislativi di cui all'articolo 2, comma 7, della legge 5 maggio 2009 n. 42, sono identificate le tipologie di soggetti giuridici che costituiscono enti ed organismi strumentali ai fini dell'applicazione delle presenti disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio.
5. Per gli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, come individuati all'articolo 19, si applicano le disposizioni recate dal Titolo II.

Art. 2

(Adozione di sistemi contabili omogenei)

1. Le Regioni, le Province autonome, gli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.
2. Gli enti strumentali delle amministrazioni di cui al comma 1 che adottano la contabilità finanziaria affiancano alla stessa, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.
3. Le istituzioni degli enti locali di cui all'articolo 114 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 e gli altri organismi strumentali delle amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 adottano il medesimo sistema contabile dell'amministrazione di cui fanno parte.
4. In relazione agli esiti della sperimentazione del passaggio al bilancio di sola cassa per il bilancio dello Stato, si procede, ai sensi dell'art. 42, comma 1, lettera i) della legge 31 dicembre 2009, n. 196, previa apposita sperimentazione, alla graduale estensione dell'applicazione del bilancio finanziario di sola cassa alle amministrazioni di cui ai commi 1 e 2.

Art. 3

(Principi contabili generali e applicati)

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, conformano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1, parte integrante al presente decreto, ed ai principi contabili applicati definiti con le modalità di cui all'articolo 35, comma 4.
2. Gli enti strumentali delle amministrazioni di cui all'articolo 2, comma 1, che adottano la contabilità economico-patrimoniale conformano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 e ai principi del codice civile.

Art. 4

(Piano dei conti integrato)

1. Al fine di consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici, nonché il

miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali nell'ambito delle rappresentazioni contabili, le amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, adottano un comune piano dei conti integrato definito con le modalità di cui all'articolo 35, comma 4.

2. Il piano dei conti integrato, ispirato a comuni criteri di contabilizzazione, è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali, definito in modo da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.
3. L'elenco dei conti economico-patrimoniali 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.
4. Il piano dei conti di ciascun comparto di enti può essere articolato in considerazione alla specificità dell'attività svolta, fermo restando la riconducibilità delle predette voci alle aggregazioni previste dal piano dei conti integrato comune di cui al comma 1.
5. Il livello del piano dei conti integrato comune rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche.
6. Al fine di facilitare il monitoraggio e il confronto delle grandezze di finanza pubblica rispetto al consuntivo, le amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, allegano al bilancio annuale di previsione un documento conoscitivo concernente le previsioni relative agli aggregati corrispondenti alle voci articolate secondo la struttura del piano dei conti integrato di cui al comma 1.
7. Al fine di fornire supporto all'analisi degli scostamenti in sede di consuntivo rispetto alle previsioni, la nota integrativa al rendiconto che espone i risultati della gestione, deve essere corredata di un allegato conoscitivo che esponga le risultanze degli aggregati corrispondenti alle voci articolate secondo la struttura del piano dei conti integrato.

Art. 5

(Definizione della transazione elementare)

1. Ogni atto gestionale genera una transazione elementare.
2. Ad ogni transazione elementare è attribuita una codifica che deve consentire di tracciare le operazioni contabili e di movimentare il piano dei conti integrato.
3. Le amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, organizzano il proprio sistema informativo-contabile in modo tale da non consentire l'esecuzione delle transazioni in

assenza di una codifica completa che ne permetta l'identificazione.

Art. 6

(Struttura della codifica della transazione elementare)

1. La struttura della codifica della transazione elementare è definita con le modalità di cui all'articolo 35, comma 4, ed è integrata o modificata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Art. 7

(Modalità di codificazione delle transazioni elementari)

1. Al fine di garantire l'omogeneità dei bilanci pubblici, le amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, codificano le transazioni elementari uniformandosi alle istruzioni degli appositi glossari ed evitando:
 - a. l'adozione del criterio della prevalenza;
 - b. l'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro/servizi per conto terzi;
 - c. di assumere impegni sui fondi di riserva.

Art. 8

(Adeguamento SIOPE)

1. Con le modalità definite dall'articolo 14, comma 8, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono aggiornate le codifiche SIOPE secondo la struttura del piano dei conti integrato.
2. Eventuali ulteriori livelli di articolazione delle codifiche SIOPE sono riconducibili alle aggregazioni previste dal piano dei conti integrati.

Art. 9

(Il sistema di bilancio)

1. Il sistema di bilancio delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2 costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione. Le sue finalità sono quelle di fornire informazioni in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione ed all'andamento dell'ente, a favore

dei soggetti interessati al processo di decisione politica, sociale ed economico-finanziaria.

Art. 10

(Bilanci di previsione finanziari)

1. Il bilancio di previsione finanziario annuale ed il bilancio di previsione finanziario pluriennale hanno carattere autorizzatorio.
2. Il bilancio di previsione pluriennale è almeno triennale ed è aggiornato annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione.
3. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, allegano ai propri bilanci di previsione e di rendicontazione, l'elenco dei propri enti ed organismi strumentali, precisando che i relativi bilanci sono consultabili nel proprio sito internet, fermo restando quanto previsto dall'articolo 172, comma 1, lettera b) del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.

Art. 11

(Schemi di bilancio)

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, comma 1 e 2, adottano comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società e altri organismi controllati.
2. Gli schemi di bilancio di cui al comma 1, unitamente alle metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, sono definiti con le modalità di cui all'articolo 35, comma 4.

Art. 12

(Omogeneità della classificazione delle spese)

1. Allo scopo di assicurare maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti il processo di allocazione delle risorse pubbliche e la destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, e al fine di consentire la confrontabilità dei dati di bilancio in coerenza con le classificazioni economiche e funzionali individuate dai regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo

2, commi 1 e 2, adottano uno schema di bilancio articolato per missioni e programmi che evidenzia le finalità della spesa.

Art. 13

(Definizione del contenuto di missione e programma)

1. La rappresentazione della spesa per missioni e programmi costituisce uno dei fondamentali principi contabili di cui all'articolo 3. Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate. I programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni.
2. L'unità di voto per l'approvazione del bilancio di previsione delle amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, è costituita almeno dai programmi.

Art. 14

(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 delle Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, in attuazione di quanto previsto dall'articolo 13 ripartiscono le spese in:
 - a) missioni, come definite all'articolo 13, comma 1, secondo periodo. Le missioni sono definite in relazione al riparto di competenza di cui agli articoli 117 e 118 della Costituzione. Al fine di assicurare un più agevole consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, le missioni sono definite anche tenendo conto di quelle individuate per il bilancio dello Stato;
 - b) programmi, come definiti all'articolo 13, comma 1, terzo periodo. In attuazione dell'articolo 12, ferma restando l'autonomia delle amministrazioni nella individuazione dei programmi di propria pertinenza, al fine di permettere l'analisi coordinata dei risultati dell'azione amministrativa nel quadro delle politiche pubbliche settoriali e una maggiore effettività del consolidamento funzionale dei dati contabili, i programmi andranno individuati nel rispetto dei criteri e metodologie individuate nell'articolo 35 comma 4. Il programma è inoltre, raccordato alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi). Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e classificazione COFOG di secondo livello

(Gruppi), vanno individuate due o più funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse;

- c) macroaggregati, che costituiscono un'articolazione dei programmi, secondo la natura economica della spesa. Per il titolo I - spesa corrente, si considerano i seguenti macroaggregati: a) spese di personale; b) acquisto di beni e utilizzo di beni di terzi; c) prestazioni di servizi; d) trasferimenti correnti ad amministrazioni pubbliche; e) trasferimenti correnti ad altri soggetti; f) imposte e tasse; g) oneri finanziari; h) oneri straordinari della gestione corrente; i) altre spese correnti. Per il titolo II- spesa in conto capitale, si considerano i seguenti macroaggregati: a) acquisizione di beni immobili; b) altri investimenti; c) trasferimenti in conto capitale ad amministrazioni pubbliche; d) trasferimenti in conto capitale ad altri soggetti; e) oneri straordinari della gestione in conto capitale; f) partecipazioni azionarie e conferimenti di capitali; g) concessioni di crediti; h) altre spese in conto capitale. Relativamente al titolo III- spesa rimborso prestiti e titolo IV- partite di giro/servizi per conto terzi, si prevede l'adozione di specifiche missioni per ciascuno di essi, la cui articolazione in programmi viene definita in relazione agli esiti della sperimentazione di cui all'articolo 35. I macroaggregati sono ripartiti in capitoli i quali costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e possono essere ripartiti in articoli. I capitoli e gli articoli, ove previsti, si raccordano con il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'articolo 4.
2. La realizzazione di ciascun programma è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa.

Art. 15

(Criteri per la specificazione e la classificazione delle entrate)

1. Le entrate degli schemi di bilancio finanziario di cui all'articolo 11 sono classificate secondo i successivi livelli di dettaglio:
- a. titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;
 - b. categorie, definite secondo la natura delle entrate nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza;
 - c. tipologie, definite in base all'oggetto dell'entrata nell'ambito della categoria di appartenenza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto. Nell'ambito delle tipologie viene data separata evidenza delle eventuali quote di entrate di natura non ricorrente.

2. I capitoli, eventualmente suddivisi in articoli secondo il rispettivo oggetto, costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione.

Art 16

(Flessibilità degli stanziamenti di bilancio)

1. Al fine di migliorare l'utilizzo delle risorse pubbliche, anche in termini di riqualificazione della spesa, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, possono effettuare, in sede di gestione:
 - a. variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione,
 - b. variazioni tra le dotazioni finanziarie interne a ciascun programma. Resta precluso l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare spese correnti.

Art. 17

(Tassonomia per gli enti in contabilità civilistica)

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 3, comma 2, predispongono un budget economico.
2. Al fine di consentire il consolidamento dei propri dati di cassa con quelli delle altre amministrazioni pubbliche, gli enti di cui all'articolo 3, comma 2, individuati dall'ISTAT ai sensi dell'articolo 1, commi 2 e 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, riclassificano i propri dati contabili attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'articolo 14, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.
3. Al fine di fornire informazioni in merito alla classificazione della propria spesa complessiva in missioni e programmi, come definiti dall'articolo 14 del presente decreto, le amministrazioni pubbliche di cui al comma 2, elaborano un apposito prospetto concernente la ripartizione della propria spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello. 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. Tale prospetto, definito secondo le modalità di cui all'articolo 35, comma 4, è allegato al budget e al bilancio di esercizio in coerenza con i risultati della tassonomia effettuata attraverso la rilevazione SIOPE.

5. 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.
6. Gli organi interni di controllo vigilano sull'attuazione di quanto previsto dai precedenti commi, attestando tale adempimento nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile.

Art. 18

(Termini di approvazione dei bilanci)

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 3, 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;
 - c. il bilancio consolidato entro il 30 giugno dell'anno successivo.
2. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1 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 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

TITOLO II

Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario

Articolo 19

(Oggetto e ambito di applicazione)

1. Le disposizioni del presente titolo, che costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'articolo 117, comma 3, della Costituzione e sono finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell'articolo 120, secondo comma, della Costituzione, al fine di garantire che gli enti coinvolti nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale concorrano al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica sulla base di principi di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci, sono dirette a disciplinare le modalità di redazione e di consolidamento dei bilanci da parte dei predetti enti, nonché a

dettare i principi contabili cui devono attenersi gli stessi per l'attuazione delle disposizioni ivi contenute.

2. Gli enti destinatari delle disposizioni del presente titolo sono:

- a) le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, per la parte del bilancio regionale che riguarda il finanziamento e la spesa del relativo servizio sanitario, rilevata attraverso scritture di contabilità finanziaria;
- b) le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano:
 - i) per la parte del finanziamento del servizio sanitario regionale direttamente gestito, rilevata attraverso scritture di contabilità economico-patrimoniale, qualora le singole regioni e province autonome esercitino la scelta di gestire direttamente presso la regione o la provincia autonoma una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario, d'ora in poi denominata gestione sanitaria accentrata presso la regione;
 - ii) per il consolidamento dei conti degli enti sanitari di cui alla lettera c) e, ove presente ai sensi del punto i), della gestione sanitaria accentrata presso la regione;
- c) aziende sanitarie locali; aziende ospedaliere; istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni; aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale;
- d) istituti zooprofilattici di cui al decreto legislativo 30 giugno 1993, n.270.

Art. 20

(Trasparenza dei conti sanitari e finalizzazione delle risorse al finanziamento dei singoli servizi sanitari regionali)

1. Nell'ambito del bilancio regionale le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano garantiscono un'esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale, al fine di consentire la confrontabilità immediata fra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle correlate fonti di finanziamento, nonché un'agevole verifica delle ulteriori risorse rese disponibili dalle regioni e dalle Province Autonome di Trento e di Bolzano per il finanziamento del medesimo servizio sanitario regionale per l'esercizio in corso. A tal fine le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano adottano un'articolazione in capitoli tale da garantire, sia nella sezione dell'entrata che nella sezione della spesa, ivi

compresa l'eventuale movimentazione di partite di giro, separata evidenza delle seguenti grandezze:

A) Entrate:

- a) finanziamento sanitario ordinario corrente quale derivante dalle fonti di finanziamento definite nell'atto formale di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle relative fonti di finanziamento intercettate dall'ente regionale, ivi compresa la quota di compartecipazione al finanziamento prevista dalla legislazione vigente per le regioni a statuto speciale e per le Province autonome di Trento e di Bolzano e la mobilità attiva programmata per l'esercizio;
- b) finanziamento sanitario aggiuntivo corrente, quale derivante dagli eventuali atti regionali di incremento di aliquote fiscali per il finanziamento della sanità regionale, dagli automatismi fiscali intervenuti ai sensi della vigente legislazione in materia di copertura dei disavanzi sanitari, da altri atti di finanziamento regionale aggiuntivo, ivi compresi quelli di erogazione dei livelli di assistenza superiori rispetto ai LEA, da pay back e da iscrizione volontaria al Servizio sanitario nazionale;
- c) finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso;
- d) finanziamento per investimenti in ambito sanitario, con separata evidenza degli interventi per l'edilizia sanitaria finanziati ai sensi dell'articolo 20, della legge 67/1988;

B) Spesa:

- a) spesa sanitaria corrente per il finanziamento dei LEA, ivi compresa la mobilità passiva programmata per l'esercizio e il pay back;
- b) spesa sanitaria aggiuntiva per il finanziamento di livelli di assistenza sanitaria superiori ai LEA;
- c) spesa sanitaria per il finanziamento di disavanzo sanitario pregresso
- d) spesa per investimenti in ambito sanitario, con separata evidenza degli interventi per l'edilizia sanitaria finanziati ai sensi dell'articolo 20, della legge 67/1988.

2. Per garantire effettività al finanziamento dei livelli di assistenza sanitaria, le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano:

- a) accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento sanitario corrente, ivi compresa la quota premiale condizionata alla verifica

- degli adempimenti regionali, le quote di finanziamento sanitario vincolate o finalizzate, nonché gli importi delle manovre fiscali regionali destinate, nell'esercizio di competenza, al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard, come stimati dal competente Dipartimento delle finanze. Ove si verificano la perdita definitiva di quote di finanziamento condizionate alla verifica di adempimenti regionali, ai sensi della legislazione vigente, ovvero un minore importo effettivo delle risorse derivanti dalla manovra fiscale regionale che finanzia l'esercizio, detti eventi sono registrati come cancellazione dei residui attivi nell'esercizio nel quale la perdita si determina definitivamente;
- b) accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso;
3. Per la parte in conto capitale riferita all'edilizia sanitaria di cui all'articolo 20 della legge 11 marzo 1988, n. 67, e successive modificazioni, le regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano accertano e impegnano nel corso dell'esercizio l'importo corrispondente a quello indicato nel decreto di ammissione al finanziamento. In caso di revoca dell'ammissione a finanziamento ai sensi dell'articolo 1, comma 310, della legge 23 dicembre 2005, n.266, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano registrano detto evento nell'esercizio nel quale la revoca è disposta.

Art. 21

(Accensione di conti di tesoreria intestati alla sanità)

1. Per garantire trasparenza e confrontabilità dei flussi di cassa relativi al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard:
- a) le risorse destinate al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard che affluiscono nei conti di tesoreria unica intestati alle singole regioni e Province autonome di Trento e di Bolzano a titolo di trasferimento dal Bilancio dello Stato e di anticipazione mensile di tesoreria sono versate in conti di tesoreria unica appositamente istituiti per il finanziamento del servizio sanitario nazionale e funzionanti secondo le modalità di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279;
- b) le ulteriori risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario nazionale sono versate in appositi conti correnti intestati alla sanità presso i tesorerieri delle regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano, secondo le modalità previste dall'articolo 77-quater, comma 2, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

2. Ai fini della rilevazione SIOPE le regioni e le province autonome sono identificate da distinti codici-ente, riguardanti la gestione non sanitaria e la gestione sanitaria.

Art.22

(Individuazione delle responsabilità all'interno delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano nel caso di sussistenza della gestione sanitaria accentrata presso la regione)

1. Le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano che esercitano la scelta di gestire direttamente presso la regione o la provincia una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), individuano nella propria struttura organizzativa uno specifico centro di responsabilità, d'ora in poi denominato gestione sanitaria accentrata presso la regione, deputato all'implementazione ed alla tenuta di una contabilità di tipo economico-patrimoniale atta a rilevare, in maniera sistematica e continuativa, i rapporti economici, patrimoniali e finanziari intercorrenti fra la singola regione/provincia autonoma e lo Stato, le altre regioni/province autonome, le aziende sanitarie, gli altri enti pubblici ed i terzi vari, inerenti le operazioni finanziate con risorse destinate ai rispettivi servizi sanitari regionali.
2. Il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione registra i fatti gestionali nel libro giornale e li imputa ai conti relativi a singole categorie di valori omogenei, provvedendo alla rilevazione dei costi, dei ricavi e delle variazioni negli elementi attivi e passivi del patrimonio, in modo da darne rappresentazione nel bilancio di esercizio.
3. Le regioni individuano il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione che è tenuto:
 - a) all'elaborazione e all'adozione del bilancio di esercizio della gestione sanitaria accentrata presso la regione;
 - b) alla coerente compilazione, con il bilancio di esercizio della gestione sanitaria accentrata presso la regione, dei modelli ministeriali CE e SP di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i., e relativi all'ente ivi identificato con il codice "000";
 - c) alla redazione del bilancio sanitario consolidato mediante il consolidamento dei conti della gestione accentrata stessa e dei conti degli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c), secondo le modalità definite nell'articolo 32. In sede di consolidamento, il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione garantisce la coerenza del bilancio sanitario consolidato con le risultanze dei modelli ministeriali CE e SP di cui al decreto ministeriale

13 novembre 2007 e s.m.i. e relative all'ente ivi identificato con il codice "999". In sede di consolidamento, il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione ed il responsabile della predisposizione del bilancio regionale, assicurano l'integrale raccordo e riconciliazione tra le poste iscritte e contabilizzate in termini di contabilità economico-patrimoniale e quelle iscritte in termini di contabilità finanziaria. Tale riconciliazione è obbligatoriamente riportata nella nota integrativa di cui all'articolo 32.

- d) Presso il centro di responsabilità regionale, con riferimento alla sola gestione sanitaria accentrata presso la regione di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), opera un collegio sindacale composto da tre membri designati rispettivamente dal Ministero dell'economia e delle finanze e dal Ministero della salute e dalla Conferenza delle regioni e delle province autonome.

Art.23

(Individuazione delle responsabilità all'interno delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano nel caso di gestione integrale del finanziamento del servizio sanitario regionale presso gli enti di cui del servizio sanitario regionale)

1. Le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano che non esercitano la scelta di gestire direttamente presso la regione o la provincia autonoma una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i):
 - a) ne danno preventivamente comunicazione ai Ministeri dell'economia e delle finanze e della salute;
 - b) trattano presso la regione le sole operazioni di consolidamento dei conti sanitari degli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c), come disciplinato dall'articolo 22, comma 3, lettera c). A tal fine è comunque formalmente individuato un responsabile presso la regione, al quale si applicano le disposizioni recate dall'articolo 32;
 - c) non possono effettuare, a valere sui capitoli di spesa del servizio sanitario regionale, operazioni di gestione diverse dal mero trasferimento delle somme agli enti del servizio sanitario regionale di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c). A tal fine le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano destinano in ciascun esercizio agli enti del servizio sanitario regionale l'intero importo del finanziamento previsto nell'esercizio di riferimento.

Art. 24

(Libri obbligatori della gestione sanitaria accentrata presso la regione)

1. Nelle regioni e province autonome di Trento e di Bolzano che esercitano la scelta di gestire direttamente presso la regione o la provincia una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), i libri contabili obbligatori della gestione sanitaria accentrata presso la regione sono il libro giornale ed il libro degli inventari. Il libro giornale registra indistintamente, in ordine cronologico, tutti i fatti di gestione che abbiano rilievo sui risultati d'esercizio. Il libro degli inventari contiene l'indicazione e la valutazione di tutte le attività e le passività relative alla gestione sanitaria accentrata presso la regione. All'aggiornamento del libro degli inventari si provvede al termine dell'esercizio.

Art.25

(Bilancio preventivo economico annuale)

1. Gli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, e lettera c) predispongono un bilancio preventivo economico annuale, in coerenza con la programmazione sanitaria e con la programmazione economico-finanziaria della regione e provincia autonoma.
2. Il bilancio preventivo economico annuale include un conto economico preventivo e un piano dei flussi di cassa prospettici, redatti secondo gli schemi di conto economico e di rendiconto finanziario previsti dall'articolo 26. Al conto economico preventivo è allegato il conto economico dettagliato, secondo lo schema CE di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i.
3. Il bilancio preventivo economico annuale è corredato da una nota illustrativa, dal piano degli investimenti e da una relazione redatta dal direttore generale per gli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 e dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione per gli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste. La nota illustrativa esplicita i criteri impiegati nell'elaborazione del bilancio preventivo economico annuale; la relazione del direttore generale o del responsabile della gestione sanitaria accentrata evidenzia i collegamenti con gli altri atti di programmazione aziendali e regionali; il piano degli investimenti definisce gli investimenti da effettuare nel triennio e le relative modalità di finanziamento. Il bilancio preventivo

economico annuale degli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, deve essere corredato dalla relazione del collegio sindacale.

4. Gli enti di cui alla lettera d), del comma 2 dell'articolo 19 predispongono un bilancio preventivo economico annuale, corredato da una nota illustrativa che espliciti i criteri impiegati nell'elaborazione dello stesso, nonché da un piano degli investimenti che definisca gli investimenti da effettuare nel triennio e le relative modalità di finanziamento. Il bilancio preventivo economico annuale deve essere corredato dalla relazione del collegio dei revisori. Con delibera del direttore generale, il bilancio preventivo economico annuale, corredato dalla nota illustrativa, dal piano triennale degli investimenti e dalla relazione del collegio dei revisori, viene sottoposto al Consiglio di amministrazione dell'ente per l'approvazione.

Art. 26

(Bilancio di esercizio e schemi di bilancio degli enti del SSN)

1. Il bilancio d'esercizio è redatto con riferimento all'anno solare. Si compone dello stato patrimoniale, del conto economico, del rendiconto finanziario e della nota integrativa ed è corredato da una relazione sulla gestione sottoscritta dal direttore generale, per gli enti di cui alle lettere c) e d) del comma 2 dell'articolo 19, e dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione, per gli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste.
2. Il bilancio di esercizio predisposto dagli enti di cui alla lettera d), comma 2, dell'articolo 19 viene sottoposto al Consiglio di amministrazione dell'ente per l'approvazione.
3. Per conferire struttura uniforme alle voci del bilancio preventivo economico annuale e del bilancio d'esercizio, nonché omogeneità ai valori inseriti in tali voci, gli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste redigono il bilancio di esercizio secondo gli appositi schemi di cui all'allegato n. 2, che costituiscono parte integrante del presente decreto legislativo. Gli enti di cui alla lettera d), comma 2, dell'articolo 19 adottano i medesimi schemi di bilancio, adattando la nota integrativa e la relazione sulla gestione alle specificità del proprio ambito operativo.

4. Per gli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, la nota integrativa deve contenere anche i modelli CE ed SP per l'esercizio in chiusura e per l'esercizio precedente e la relazione sulla gestione deve contenere anche il modello di rilevazione LA, di cui al decreto ministeriale 18 giugno 2004 e s.m.i., per l'esercizio in chiusura e per l'esercizio precedente, nonché un'analisi dei costi sostenuti per l'erogazione dei servizi sanitari, distinti per ciascun livello essenziale di assistenza.

Art. 27

(Piano dei conti)

1. Al fine di soddisfare le esigenze di standardizzazione delle procedure contabili e dei debiti informativi previsti dalla normativa vigente, ciascuna voce del piano dei conti degli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, deve essere univocamente riconducibile ad una sola voce dei modelli di rilevazione SP o CE di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i.
2. Gli enti di cui al comma 1 possono dettagliare il proprio piano dei conti inserendo ulteriori sottovoci, rispetto a quelle di cui ai modelli di rilevazione SP e CE di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i, secondo le proprie esigenze informative.

Art. 28

(Norme generali di riferimento)

1. Per la redazione del bilancio d'esercizio gli enti di cui alle lettere b), punto i), c) e d) del comma 2 dell'articolo 19 applicano gli articoli da 2423 a 2428 del codice civile, fatto salvo quanto diversamente disposto nel presente titolo.

Art. 29

(Principi di valutazione specifici del settore sanitario)

1. Al fine di soddisfare il principio generale di chiarezza e di rappresentazione veritiera e corretta, nonché di garantire l'omogeneità, la confrontabilità ed il consolidamento dei bilanci

dei servizi sanitari regionali, sono individuate le modalità di rappresentazione, da parte degli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, delle seguenti fattispecie:

- a) il costo delle rimanenze di beni fungibili è calcolato con il metodo della media ponderata;
- b) l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali si effettua per quote costanti, secondo le aliquote indicate nella tabella di cui all'allegato n. 3, che costituisce parte integrante del presente decreto legislativo. E' fatta salva la possibilità per la Regione di autorizzare l'utilizzo di aliquote più elevate; in tal caso, gli enti devono darne evidenza in nota integrativa. Nell'esercizio di acquisizione dell'immobilizzazione l'aliquota di ammortamento è rapportata alla frazione d'anno di effettivo utilizzo del cespite. E' alternativamente consentito applicare forfettariamente la metà dell'aliquota normale. I cespiti di valore inferiore a € 516,46 possono essere ammortizzati integralmente nell'esercizio in cui divengono disponibili e pronti per l'uso, ad eccezione di quelli che fanno parte di un'universalità ai sensi dell'art. 816 del codice civile. I cespiti acquistati utilizzando contributi in conto esercizio, indipendentemente dal loro valore, devono essere interamente ammortizzati nell'esercizio di acquisizione. Sono fatti salvi gli ammortamenti effettuati fino all'esercizio precedente a quello di applicazione delle disposizioni di cui al presente titolo;
- c) i contributi in conto capitale da regione o provincia autonoma sono rilevati sulla base del provvedimento di assegnazione. I contributi sono iscritti in un'apposita voce di patrimonio netto, con contestuale rilevazione di un credito verso regione o provincia autonoma. Laddove siano impiegati per l'acquisizione di cespiti ammortizzabili, i contributi vengono successivamente stornati a proventi con un criterio sistematico, commisurato all'ammortamento dei cespiti cui si riferiscono, producendo la sterilizzazione dell'ammortamento stesso. Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale con generazione di minusvalenza, viene stornata a provento una quota di contributo commisurata alla minusvalenza. La quota di contributo residua resta iscritta nell'apposita voce di patrimonio netto ed è utilizzata per sterilizzare l'ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dismissione. Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale con generazione di plusvalenza, la plusvalenza viene direttamente iscritta in una riserva del patrimonio netto, senza influenzare il risultato economico dell'esercizio. La quota di contributo residua resta iscritta nell'apposita voce di patrimonio netto ed è utilizzata, unitamente alla riserva derivante dalla plusvalenza, per sterilizzare l'ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dismissione. Le presenti disposizioni si applicano anche ai contributi in conto capitale dallo

- Stato e da altri enti pubblici, a lasciti e donazioni vincolati all'acquisto di immobilizzazioni, nonché a conferimenti, lasciti e donazioni di immobilizzazioni da parte dello Stato, della regione o provincia autonoma, di altri soggetti pubblici o privati;
- d) i contributi per ripiano perdite sono rilevati in un'apposita voce del patrimonio netto sulla base del provvedimento regionale di assegnazione, con contestuale iscrizione di un credito verso regione o provincia autonoma. Al momento dell'incasso del credito, il contributo viene stornato dall'apposita voce del patrimonio netto e portato a diretta riduzione della perdita all'interno della voce «utili e perdite portati a nuovo»;
 - e) le quote di contributi di parte corrente finanziati con somme relative al fabbisogno sanitario regionale standard, vincolate ai sensi della normativa nazionale vigente e non utilizzate nel corso dell'esercizio, sono accantonate nel medesimo esercizio in apposito fondo spese per essere rese disponibili negli esercizi successivi di effettivo utilizzo;
 - f) le plusvalenze, le minusvalenze, le donazioni che non consistano in immobilizzazioni, né siano vincolate all'acquisto di immobilizzazioni, nonché le sopravvenienze e le insussistenze, sono iscritte fra i proventi e gli oneri straordinari;
 - g) lo stato dei rischi aziendali è valutato dalla regione o provincia autonoma, che verifica l'adeguatezza degli accantonamenti ai fondi rischi e oneri iscritti nei bilanci di esercizio degli enti. Il collegio sindacale dei suddetti enti attesta l'avvenuto rispetto degli adempimenti necessari per procedere all'iscrizione dei fondi rischi ed oneri ed al relativo utilizzo;
 - h) le somme di parte corrente assegnate alle regioni e province autonome, a titolo di finanziamento ordinario del Servizio sanitario nazionale, tramite atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale standard e delle relative fonti di finanziamento, sono iscritte, ove sussista la gestione di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione nella propria contabilità generale, come credito e contestualmente come passività per finanziamenti da allocare. Ai fini della contabilizzazione della mobilità sanitaria extraregionale attiva e passiva, si prende a riferimento la matrice della mobilità extraregionale approvata dal Presidente della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome ed inserita nell'atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale standard e delle relative fonti di finanziamento dell'anno di riferimento;
 - i) ove sussista la gestione di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), per la parte di finanziamento assegnata dalla regione o dalla provincia agli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19, mensilmente il responsabile della gestione sanitaria accentrata

presso la regione storna la passività per finanziamenti da allocare in ragione di un dodicesimo dell'intero importo, iscrivendo parimenti debiti verso le singole aziende in dodicesimi. Gli enti di cui alla predetta lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 contestualmente rilevano un credito verso la regione o provincia autonoma e un ricavo sempre in ragione di un dodicesimo. Per la parte di finanziamento assegnata agli enti di cui alla all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), limitatamente alla quota riferita alla spesa sanitaria direttamente gestita, dal momento dell'assegnazione il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione storna la passività per finanziamenti da allocare, iscrivendo proventi in ragione di un dodicesimo per ogni mese. Al termine dell'esercizio, eventuali quote non assegnate né agli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), né agli enti di cui alla predetta lettera c) si intendono attribuite alla gestione sanitaria accentrata presso la regione e, conseguentemente, stornate da passività per finanziamenti da allocare a proventi della stessa gestione sanitaria accentrata. Il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione impartisce disposizioni agli enti di cui alla predetta lettera c) sulla rilevazione dei proventi e dei costi per mobilità extraregionale, al fine di garantire la corrispondenza dei dati aziendali con quanto disposto nell'ultimo periodo della lettera h);

- j) con modalità analoghe a quelle previste per le somme di parte corrente, di cui al primo periodo della lettera h), ove sussista la gestione di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione iscrive nella propria contabilità generale le altre entrate regionali per l'assistenza sanitaria e ne definisce l'assegnazione alle aziende sanitarie. Tali assegnazioni sono rilevate dalle aziende con le modalità stabilite alla lettera i) se destinate al finanziamento di parte corrente; sono invece rilevate con le modalità stabilite alle lettere c) e d) se destinate rispettivamente al finanziamento degli investimenti o al ripiano delle perdite. In tutti i casi va garantita la corrispondenza tra i crediti verso regione iscritti nei bilanci degli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 del presente titolo e i debiti verso aziende iscritti nel bilancio della gestione sanitaria accentrata presso la regione;
- k) alle disposizioni recate dalle lettere h), i) e j), qualora le singole regioni e province autonome non esercitino la scelta di gestire direttamente presso la regione o la provincia autonoma una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario, provvedono le singole aziende di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c), per quanto di loro competenza, sulla base delle assegnazioni del finanziamento del servizio sanitario regionale effettuate dalla regione in loro favore a seguito di atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale

standard e delle relative fonti di finanziamento. In tutti i casi va garantita la corrispondenza fra il finanziamento complessivo del servizio sanitario regionale e la somma dei finanziamenti registrati dalle aziende di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c).

Art. 30

(Destinazione del risultato d'esercizio degli enti del SSN)

1. L'eventuale risultato positivo di esercizio degli enti di cui alle lettere b), punto i), c) e d) del comma 2 dell'articolo 19 è portato a ripiano delle eventuali perdite di esercizi precedenti. L'eventuale eccedenza è accantonata a riserva ovvero, limitatamente agli enti di cui alle lettere b) punto i), e c) del comma 2 dell'articolo 19, è reso disponibile per il ripiano delle perdite del servizio sanitario regionale. Resta fermo quanto stabilito dall'articolo 1, comma 6, dell'Intesa Stato-Regioni in materia sanitaria per il triennio 2010-2013, sancita nella riunione della conferenza permanente per i rapporti fra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano del 3 dicembre 2009.

Art. 31

(Adozione del bilancio d'esercizio)

1. Il bilancio di esercizio è adottato entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento dal direttore generale per gli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19, e dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione per gli enti di cui alla lettera b), punto i), del comma 2 dell'articolo 19, ed è corredato dalla relazione del collegio sindacale. Gli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 provvedono, altresì, a trasmettere al responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione il bilancio di esercizio e la relazione del collegio sindacale ai fini della predisposizione delle necessarie operazioni di consolidamento, di cui all'articolo 32.
2. Entro la medesima data del 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento, gli enti di cui alla lettera d) del comma 2 dell'articolo 19 devono trasmettere al Ministero della Salute il bilancio di esercizio corredato dalla relazione del collegio dei revisori.

Art. 32

(Bilancio consolidato del Servizio Sanitario Regionale)

1. La gestione sanitaria accentrata presso la regione predispone e sottopone all'approvazione della giunta regionale sia il bilancio preventivo economico annuale consolidato del Servizio Sanitario Regionale, di cui al comma 5, sia il bilancio d'esercizio consolidato del Servizio Sanitario Regionale, di cui al comma 7.
2. Per la redazione dei bilanci consolidati di cui al comma 1 si applicano le disposizioni del D.Lgs. 127/91, fatto salvo quanto disposto dal presente titolo.
3. L'area di consolidamento comprende tutti gli enti di cui alle lettere b), punto i), e c) del comma 2 dell'articolo 19 ed esclude soggetti eventualmente partecipati da questi ultimi. Il patrimonio netto consolidato è determinato dalla somma dei valori di patrimonio netto degli enti consolidati. Con il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui all'articolo 35, comma 2, sono definite le modalità di sperimentazione riguardanti la previsione di un ulteriore bilancio consolidato che comprenda i soggetti controllati dagli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettere b), punto i), e c).
4. Il bilancio preventivo economico annuale consolidato si compone ed è corredato dagli stessi documenti che compongono e corredano il bilancio preventivo economico annuale dei singoli enti di cui all'articolo 25. La relazione del direttore generale è sostituita da una relazione del responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione. Salvi gli adeguamenti necessari, la struttura e il contenuto dei documenti che compongono e corredano il bilancio preventivo economico annuale consolidato sono quelli prescritti per il bilancio preventivo economico annuale dei singoli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettere b), punto i), e c) del presente titolo.
5. La giunta regionale approva i bilanci preventivi economici annuali degli enti di cui alle lettere b), punto i), e c) del comma 2 dell'articolo 19 e il bilancio preventivo economico annuale consolidato di cui al comma 4 entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello cui i bilanci economici preventivi si riferiscono. Entro sessanta giorni dalla data di approvazione, i bilanci in oggetto sono pubblicati integralmente sul sito internet della regione.
6. Il bilancio d'esercizio consolidato si compone ed è corredato dagli stessi documenti che compongono e corredano il bilancio d'esercizio dei singoli enti di cui all'articolo 26. La relazione del direttore generale è sostituita da una relazione del responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione. Salvi gli adeguamenti necessari, la struttura e il contenuto dei documenti che compongono e corredano il bilancio d'esercizio consolidato sono quelli prescritti per il bilancio d'esercizio dei singoli enti di cui all'articolo 19, comma

- 2, lettere b), punto i), e c). I modelli SP e CE di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i., da inserire nella nota integrativa del bilancio d'esercizio consolidato, ed il modello LA di cui al decreto di cui al decreto ministeriale 18 giugno 2004 e s.m.i., da inserire nella relazione sulla gestione, sono quelli relativi al codice 999. La nota integrativa al bilancio consolidato deve in ogni caso contenere: (a) il prospetto di cui all'articolo 22, comma 3, lettera c), che illustri l'integrale raccordo tra le poste iscritte nel bilancio d'esercizio consolidato e quelle iscritte nel rendiconto di contabilità finanziaria; (b) un prospetto che, per ogni eventuale partecipazione detenuta dalle aziende di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 presso altri soggetti, indichi denominazione, sede, importo totale dell'attivo, importo del patrimonio netto, utile o perdita dell'ultimo esercizio, quota posseduta da ciascuna azienda del servizio sanitario regionale ed eventualmente dalla regione, valore attribuito nel bilancio consolidato e criterio di valutazione adottato; (c) un prospetto che, per ogni altra società partecipata o ente dipendente della regione che riceva a qualsiasi titolo una quota delle risorse destinate al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard o delle ulteriori risorse destinate al finanziamento del servizio sanitario regionale, indichi denominazione, sede, importo totale dell'attivo, importo del patrimonio netto, utile o perdita dell'ultimo esercizio, quota posseduta dalla regione.
7. La giunta regionale approva i bilanci d'esercizio degli enti di cui alle lettere b), punto i), e c) del comma 2 dell'articolo 19 entro il termine del 31 maggio dell'anno successivo a quello di riferimento e il bilancio consolidato nel termine del 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento. Entro sessanta giorni dalla data di approvazione, i bilanci in oggetto sono pubblicati integralmente sul sito internet della regione.
 8. Per favorire la compatibilità e l'uniformità dei bilanci da consolidare, il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione può stabilire specifici obblighi informativi a carico degli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 e prescrivere trattamenti contabili omogenei, nei limiti di quanto stabilito dagli articoli 28 e 29.

Art. 33

(Tassonomia per gli enti in contabilità civilista)

1. Al fine di consentire l'elaborazione dei conti di cassa consolidati delle amministrazioni pubbliche, la riclassificazione dei dati contabili degli enti di cui all'articolo 19, lettere c) e d), è operata attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'articolo 14, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

2. Con il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui all'articolo 35, comma 2, è definito lo schema di transcodifica delle voci dei modelli LA, CE ed SP di cui rispettivamente al decreto ministeriale 18 giugno 2004 e s.m.i. e al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i. necessarie per la predisposizione dell'articolazione della spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello, di cui all'articolo 17, comma 3. 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.

Art.34

(Aggiornamento schemi tecnici)

1. In funzione di eventuali emergenti fabbisogni informativi, anche in conseguenza dell'attività di monitoraggio dei conti sanitari e dell'erogazione dei livelli di assistenza, ovvero di aggiornamento dei livelli essenziali di assistenza, nonché della definizione del livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'articolo 35, comma 2, i relativi necessari aggiornamenti degli schemi allegati al presente decreto legislativo, di cui agli articoli 26 e 32 nonché la tabella di cui all'articolo 29, comma 1, lettera b) sono effettuati con decreto del Ministro della Salute, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano.

TITOLO III– DISPOSIZIONI FINALI E TRANSITORIE

Art. 35

(Sperimentazione)

1. Al fine di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile definito dal presente decreto alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e per individuare eventuali criticità del sistema e le conseguenti modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia, a decorrere del 2012 è avviata una sperimentazione, della durata di due esercizi

finanziari, riguardante l'attuazione delle disposizioni di cui al titolo I, con particolare riguardo all'adozione del bilancio di previsione finanziario annuale di competenza e di cassa, e della classificazione per missioni e programmi di cui all'articolo 33.

2. Ai fini della sperimentazione, entro 90 giorni dall'emanazione del presente decreto legislativo, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno, il Ministro delle riforme per il federalismo, il Ministro per i rapporti con le regioni e per la coesione territoriale e il Ministro per la semplificazione normativa d'intesa con la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, sono definiti le modalità della sperimentazione, anche in deroga alle vigenti discipline contabili, i principi contabili applicati di cui all'articolo 3, il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato comune e del piano dei conti integrato di ciascun comparto di cui all'articolo 4, la codifica della transazione elementare di cui all'articolo 6, gli schemi di bilancio di cui agli articoli 11 e 12, i criteri di individuazione dei Programmi sottostanti le Missioni, le metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio e le modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi di cui all'articolo 17 e le eventuali ulteriori modifiche e integrazioni alle disposizioni concernenti il sistema contabile delle amministrazioni coinvolte nella sperimentazione di cui al comma 1. Per i comuni con popolazione inferiore a 5000 abitanti possono essere sperimentati sistemi di contabilità e schemi di bilancio semplificati.
3. Entro 120 giorni dall'emanazione del presente decreto legislativo, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno e con il Ministro per i rapporti con le regioni e per la coesione territoriale, d'intesa con la Conferenza unificata ai sensi dell'art. 3 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, sono individuate le amministrazioni coinvolte nella sperimentazione, secondo criteri che tengano conto della collocazione geografica e della dimensione demografica.
4. In considerazione degli esiti della sperimentazione, con i decreti legislativi di cui all'articolo 2, comma 7, della legge 5 maggio 2009 n. 42, sono definiti i principi contabili applicati di cui all'articolo 3, il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato comune e del piano dei conti integrato di ciascun comparto di cui all'articolo 4, la codifica della transazione elementare di cui all'articolo 6, gli schemi di bilancio di cui agli articoli 11 e 12, i criteri di individuazione dei Programmi sottostanti le Missioni, le metodologie comuni ai

diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, le modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi di cui all' articolo 17 e le eventuali ulteriori modifiche e integrazioni al presente decreto legislativo.

Art. 36

(Disposizioni finali ed entrata in vigore)

1. Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore a decorrere dal 2014 con l'esclusione del titolo secondo, le cui disposizioni si applicano a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in vigore del presente decreto legislativo, e dell'articolo 35 che si applica a decorrere dal 1° gennaio 2012.
2. Per quanto non diversamente disposto dal titolo secondo del presente decreto, restano confermate le disposizioni di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni ed integrazioni.

Principi generali o postulati

1. Principio dell'annualità
2. Principio dell'unità
3. Principio dell'universalità
4. Principio dell'integrità
5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza, e comprensibilità
6. Principio della significatività e rilevanza
7. Principio della flessibilità
8. Principio della congruità
9. Principio della prudenza
10. Principio della coerenza
11. Principio della continuità e della costanza
12. Principio della comparabilità e della verificabilità
13. Principio della neutralità
14. Principio della pubblicità
15. Principio dell'equilibrio di bilancio
16. Principio della competenza finanziaria
17. Principio della competenza economica
18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

1. Principio della annualità

I documenti del sistema di bilancio, sia di previsione sia di rendicontazione, sono predisposti con cadenza annuale e si riferiscono ad un periodo di gestione che coincide con l'anno solare.

2. Principio dell'unità

La singola amministrazione pubblica è una entità giuridica unica e unitaria. E' unico e unitario il suo bilancio di previsione, il suo rendiconto e bilancio d'esercizio.

Il complesso unitario delle entrate finanzia l'amministrazione pubblica e sostiene la totalità delle sue spese durante la gestione.

I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa.

3. Principio della universalità

Il sistema di bilancio ricomprende 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 e degli andamenti dell'amministrazione, anche nell'ottica degli equilibri economico – finanziari del sistema di bilancio.

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 abbiano autonomia gestionale – che non

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

4. Principio della integrità

Nel bilancio di previsione e nei documenti di rendicontazione le entrate sono iscritte al lordo delle spese sostenute per la riscossione e di altre eventuali spese ad esse connesse e, parimenti, le spese sono iscritte al lordo delle correlate entrate, senza compensazioni di partite.

Lo stesso principio si applica a tutti i valori del sistema di bilancio, ivi compresi i valori economici e le grandezze patrimoniali contenute nel conto economico e nel conto del patrimonio.

5. Principio della veridicità attendibilità, correttezza e comprensibilità

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

Il principio della veridicità si applica ai documenti di rendicontazione e alla gestione nonché ai documenti di previsione nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari (eventualmente anche economici) generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento. Sono da evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste che sono valutate, invece, secondo una rigorosa analisi di controllo.

Una corretta interpretazione del principio della veridicità richiede altresì l'enunciazione degli altri postulati di bilancio (attendibilità, correttezza e

comprensibilità). Il principio di veridicità è quindi da considerarsi un obiettivo a cui tendono i postulati e i principi contabili generali.

Le previsioni e, in generale, tutte le valutazioni a contenuto economico – finanziario e patrimoniale, sono sostenute, inoltre, 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 al fine di rendere *attendibili* i documenti predisposti (*principio dell'attendibilità*). Tale principio è applicabile ai documenti contabili di programmazione e previsione nonché al rendiconto e al bilancio d'esercizio, per la redazione dei quali occorre un processo di valutazione. Il principio in argomento è esteso 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 e, a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla realtà con un maggior grado di approssimazione.

Il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili di programmazione e previsione, di gestione e controllo e di rendicontazione caratterizza inoltre la formazione dei citati documenti (*principio della correttezza*). Infatti, il principio della correttezza è esteso anche ai principi contabili generali e applicati che costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui è informato l'intero sistema di bilancio, anche non previste da norme giuridiche, ma che ispirano il buon andamento dei sistemi contabili adottati da ogni amministrazione pubblica. Il principio della correttezza è applicato altresì alle comunicazioni e ai dati oggetto del monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica.

Infine, il sistema di bilancio è improntato alla chiarezza e perciò presenta una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali (*principio della chiarezza o comprensibilità*). Il principio della chiarezza o comprensibilità è rafforzativo del principio base della veridicità. Al fine di consentire una rappresentazione chiara dell'attività svolta, le registrazioni contabili ed i documenti di bilancio adottano il sistema di classificazione previsto dall'ordinamento contabile e finanziario, uniformandosi alle istruzioni dei relativi glossari. L'articolazione del sistema di bilancio, tra l'altro, mira a facilitarne la comprensione e permetterne la consultazione rendendo evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione in esso contenute. Il sistema di bilancio è corredato da una informativa supplementare che faciliti la comprensione e l'intelligibilità dei documenti. 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 coordinamento e controllo della finanza pubblica.

Costituisce una qualità essenziale delle informazioni contenute nel sistema di bilancio l'essere prontamente comprensibili dagli utilizzatori ed essere in grado 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, al fine di ottenere, dagli elementi quantitativi e qualitativi disponibili, chiare e trasparenti informazioni.

I documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità e gli altri principi allo stesso collegati, non acquisiscono il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo e alla revisione contabile.

6. 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, del rendiconto e del bilancio d'esercizio.

Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari.

L'effetto è valutato, altresì, ai fini degli equilibri finanziari ed economici del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio.

L'informazione è rilevante qualora la sua omissione o errata presentazione influenza le decisioni degli utilizzatori assunte sulla base del sistema di bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa della posta, valutata comparativamente con i valori complessivi del sistema di bilancio, e dall'errore giudicato nelle specifiche circostanze di omissione o errata presentazione.

7. Principio della Flessibilità

Nel sistema del bilancio di previsione i documenti non sono da interpretarsi come imm modificabili in quanto ciò determina una rigidità nella gestione che può rivelarsi controproducente.

Il principio di flessibilità è volto a trovare all'interno dei documenti contabili di programmazione e previsione di bilancio il sistema per 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.

A tale scopo, la legge disciplina l'utilizzo di strumenti ordinari, come il fondo di riserva, destinati a garantire le risorse da impiegare a copertura delle spese relative a eventi prevedibili e straordinari.

Un eccessivo ricorso agli altri strumenti di flessibilità, quali le variazioni di bilancio, è considerato negativamente, in quanto inficia l'attendibilità del processo di programmazione e rende non credibile il complesso del sistema di bilancio.

Differente funzione ha la flessibilità dei bilanci in sede gestionale, volta a consentire variazioni compensative tra le missioni e tra i programmi conseguenti a provvedimenti di trasferimenti del personale all'interno di ciascuna amministrazione e la rimodulazione delle dotazioni finanziarie interne a ogni programma. Non è consentito l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare spese correnti.

Il principio di flessibilità si applica ai valori finanziari contenuti nel bilancio di previsione su cui transita la funzione autorizzatoria nonché ai documenti di programmazione sui quali si fonda la gestione ed il relativo controllo interno.

La relazione illustrativa delle risultanze di esercizio fornisce adeguata informazione sul numero, sull'entità e sulle ragioni che hanno determinato variazioni di bilancio in applicazione del principio in parola. Tale relazione fornisce, altresì, adeguata informazione in merito all'utilizzo degli strumenti ordinari di flessibilità previsti nel bilancio di previsione.

8. Principio della congruità

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

La congruità delle entrate e delle spese è valutata in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali che sono coerentemente rappresentati nel sistema di bilancio nelle fasi di previsione e programmazione, di gestione e rendicontazione.

9. Principio della prudenza

Il principio della prudenza è applicato nei documenti contabili di programmazione e del bilancio di previsione nonché nel rendiconto e bilancio d'esercizio.

Nel bilancio di previsione, più precisamente nei documenti sia finanziari sia economici, sono iscritte solo le componenti positive che ragionevolmente saranno

disponibili nel periodo amministrativo considerato, mentre le componenti negative sono limitate alle sole voci degli impegni sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste.

Nei documenti contabili di rendicontazione il principio della prudenza comporta che le componenti positive non realizzate non sono contabilizzate, mentre tutte le componenti negative sono contabilizzate e quindi rendicontate, anche se non sono definitivamente realizzate.

Il principio della prudenza così definito rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo formativo delle valutazioni presenti nei documenti contabili del sistema di bilancio. I suoi eccessi devono essere evitati in quanto sono pregiudizievoli al rispetto della rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche e degli andamenti effettivi della gestione rendendo il sistema di bilancio inattendibile.

Il principio della prudenza non deve condurre all'arbitraria e immotivata riduzione delle previsioni di entrata, proventi e valutazioni del patrimonio, bensì esprimere qualità di giudizi a cui deve informarsi un procedimento valutativo e di formazione dei documenti del sistema di bilancio che risulti veritiero e corretto. Ciò soprattutto nella ponderazione dei rischi e delle incertezze connessi agli andamenti operativi degli enti e nella logica di assicurare ragionevoli stanziamenti per la continuità dell'amministrazione.

10. 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 queste stesse funzioni ed i documenti contabili e non, ad esse collegati, siano

strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi. Il nesso logico infatti deve collegare tutti gli atti contabili preventivi, gestionali 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 implica:

- in sede preventiva, che gli strumenti di programmazione pluriennale e annuale siano conseguenti alla pianificazione dell'ente;
- in sede di gestione, che le decisioni e gli atti non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati negli strumenti di programmazione pluriennale e annuale e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici;
- in sede di rendicontazione, che sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.

La coerenza interna del sistema di bilancio riguarda anche i criteri particolari di valutazione delle singole poste in conformità ai postulati ed ai principi generali e concerne le strutture e le classificazioni dei conti nel bilancio di previsione, nel rendiconto e nel bilancio d'esercizio. 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 di contenuto dei fenomeni esaminati.

La coerenza esterna comporta una connessione fra il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione dell'amministrazione pubblica, le direttive e le scelte strategiche di altri livelli di governo del sistema pubblico anche secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica.

11. Principio della continuità e della costanza

La valutazione delle poste contabili di bilancio è fatta nella prospettiva della continuazione delle attività istituzionali per le quali l'amministrazione pubblica è costituita. Il principio della continuità si fonda sulla considerazione che ogni sistema aziendale, sia pubblico sia privato, risponde alla preliminare caratteristica di essere atto a perdurare nel tempo. Pertanto le valutazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio devono rispondere al requisito di essere fondate su criteri tecnici e di stima in grado di continuare ad essere validi nel tempo, se le condizioni gestionali non saranno tali da evidenziare chiari e significativi cambiamenti. Il principio si applica anche al fine di salvaguardare gli equilibri economico – finanziari e permettere loro di perdurare nel tempo. Il principio della continuità riguarda anche i dati contabili che nella successione del tempo sono rilevati e rappresentati con correttezza nelle situazioni contabili di chiusura e di riapertura dei conti e in tutti i documenti contabili.

Inoltre, la costanza di applicazione dei principi contabili generali e di quelli particolari di valutazione rappresenta uno dei cardini delle determinazioni finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci di previsione, della gestione, del rendiconto e bilancio d'esercizio (*principio della costanza*). Infatti, il principio della continuità e quello della costanza dei criteri applicati introducono le condizioni essenziali per la comparabilità delle valutazioni tra i documenti contabili del bilancio di previsione e della rendicontazione e delle singole e sintetiche valutazioni nel tempo, anche connesse con i processi gestionali. L'eventuale cambiamento dei criteri particolari di valutazione adottati rappresenta un'eccezione e richiede un'opportuna descrizione e documentazione in apposite relazioni nel contesto del sistema di bilancio. Il principio della costanza, insieme agli altri postulati, risponde alla logica unitaria di rappresentare nel sistema di bilancio, mediante i diversi valori contabili di tipo finanziario, economico e patrimoniale, la

coerenza, la chiarezza e la significatività delle scelte di programmazione, della gestione e delle risultanze finali di esercizio.

12. Principio della comparabilità e verificabilità

Gli utilizzatori delle informazioni di bilancio devono essere in grado di comparare nel tempo le informazioni, analitiche e sintetiche di singole o complessive poste economiche, finanziarie e patrimoniali del sistema di bilancio, al fine di identificarne gli andamenti tendenziali. Gli utilizzatori, inoltre, devono poter comparare le informazioni di bilancio anche tra enti pubblici diversi, e dello stesso settore, al fine di valutarne le diverse potenzialità gestionali, gli orientamenti strategici e le qualità di una sana e buona amministrazione. Deve essere consentita anche la valutazione delle situazioni patrimoniali, degli andamenti economici e finanziari, nonché delle relative modificazioni.

Il costante e continuo rispetto dei principi contabili è condizione necessaria per la comparabilità spazio-temporale dei documenti del sistema di bilancio sia per gli organi di governance interna ed esterna alla singola amministrazione pubblica a cui ci si riferisce, sia per ogni categoria di portatori di interesse che vuole ottenere informazioni sulla gestione pubblica.

Rappresenta un'importante implicazione della caratteristica qualitativa della comparabilità in fatto che gli utilizzatori siano informati dei principi contabili impiegati nella preparazione dei documenti e dei dati che compongono il sistema di bilancio, di qualsiasi cambiamento nell'applicazione di tali principi e degli effetti di tali cambiamenti.

Il requisito di comparabilità non costituisce 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.

Nell'ambito della stessa amministrazione pubblica la comparabilità dei bilanci in periodi diversi è possibile se sussistono le seguenti condizioni:

- la forma di presentazione è costante, cioè il modo di esposizione delle voci è uguale o almeno comparabile;
- i criteri di valutazione adottati sono mantenuti costanti. L'eventuale cambiamento deve essere giustificato da una circostanza eccezionale per frequenza e natura. In ogni caso, l'effetto del cambiamento dei criteri di valutazione sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto deve essere adeguatamente illustrato e motivato;
- i mutamenti strutturali nell'organizzazione e gli eventi di natura straordinaria sono chiaramente evidenziati.

Inoltre, l'informazione patrimoniale, economica e finanziaria, e tutte le altre fornite dal sistema di bilancio di ogni amministrazione pubblica, devono essere verificabili attraverso la ricostruzione del procedimento valutativo seguito. A tale scopo le amministrazioni pubbliche conservano la necessaria documentazione probatoria (*principio della Verificabilità*). La verificabilità delle informazioni non riguarda solo la gestione e la rendicontazione ma anche il processo di programmazione e di bilancio per ricostruire adeguatamente e documentalmente il procedimento di valutazione che ha condotto alla formulazione delle previsioni e dei contenuti della programmazione e dei relativi obiettivi.

13. Principio di neutralità o imparzialità

La redazione dei documenti contabili si fonda su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari evitando di favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi. La neutralità o imparzialità sussiste in tutto il procedimento formativo del sistema di bilancio, sia di programmazione e previsione, sia di gestione e di rendicontazione, soprattutto con riguardo agli 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 e delle metodologie di ragioneria a cui la preparazione dei documenti contabili deve informarsi e richiedono due requisiti essenziali, la competenza e la correttezza tecnica. L'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente e tecnicamente corretta del processo di formazione dei documenti contabili, del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio, che richiede discernimento, oculatezza e giudizio per quanto concerne gli elementi soggettivi.

14. Principio della pubblicità

Il sistema di bilancio 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, del rendiconto e del bilancio d'esercizio, comprensivi dei rispettivi allegati, anche integrando le pubblicazioni obbligatorie.

Affinché i documenti contabili di previsione e di rendicontazione assumano a pieno la loro valenza politica, giuridica, economica e sociale devono essere resi pubblici secondo le norme vigenti.

Il rispetto del principio della pubblicità presuppone un ruolo attivo dell'amministrazione pubblica nel contesto della comunità amministrata, garantendo trasparenza e divulgazione alle scelte di programmazione contenute nei documenti previsionali ed ai risultati della gestione descritti in modo veritiero e corretto nei documenti di rendicontazione; ciò è fondamentale per la fruibilità delle informazioni finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio.

15. Principio dell'equilibrio di bilancio

Le norme di contabilità pubblica pongono come vincolo del bilancio di previsione il pareggio finanziario.

L'osservanza di tale principio riguarda il pareggio complessivo di competenza e di cassa attraverso una rigorosa valutazione di tutti i flussi di entrata e di spesa.

Il rispetto del principio di pareggio finanziario invero non è sufficiente a soddisfare il principio generale dell'equilibrio del sistema di bilancio di ogni pubblica amministrazione.

Il pareggio finanziario nel bilancio di previsione infatti comporta anche la corretta applicazione di tutti gli altri equilibri finanziari, economici e patrimoniali che sono da verificare non solo in sede di previsione, ma anche durante la gestione in modo concomitante con lo svolgersi delle operazioni di esercizio, e quindi nei risultati complessivi dell'esercizio che si riflettono nei documenti contabili di rendicontazione.

Nel sistema di bilancio di un'amministrazione pubblica, gli equilibri stabiliti in bilancio sono rispettati considerando non solo la fase di previsione, ma anche la fase di rendicontazione come prima forma del controllo interno, concernente tutti i flussi finanziari generati dalla produzione, diretta o indiretta e quindi effettuata anche attraverso le altre forme di gestione dei servizi erogati e di altre attività svolte.

Il principio dell'equilibrio di bilancio quindi è più ampio del normato principio del pareggio finanziario di competenza nel bilancio di previsione autorizzatorio. Anche la realizzazione dell'equilibrio economico (sia nei documenti contabili di programmazione e previsione e quindi con riferimento al budget ed al preventivo economico sia nei documenti contabili di rendicontazione e quindi nel conto economico di fine esercizio) è garanzia della capacità di perseguire le finalità istituzionali ed innovative di un'amministrazione pubblica in un mercato dinamico.

L'equilibrio finanziario del bilancio non comporta necessariamente una stabilità anche di carattere economico e patrimoniale.

Il principio dell'equilibrio di bilancio quindi va inteso in una versione complessiva ed analitica del pareggio economico, finanziario e patrimoniale che ogni amministrazione pubblica pone strategicamente da dover realizzare nel suo continuo operare nella comunità amministrata.

16. 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 pubblica amministrazione che adotta la contabilità finanziaria, e attua il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione.

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

Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, sono registrate nelle scritture contabili imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.

L'accertamento costituisce la fase dell'entrata con la quale si perfeziona un diritto di credito relativo ad una riscossione da realizzare ed è imputato contabilmente all'esercizio finanziario nel quale il diritto di credito viene a scadenza.

L'accertamento presuppone 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 a 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.

Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate per le quali non sia venuto a scadere nello stesso esercizio finanziario il diritto di credito. Non è consentito procedere ad accertamento attuale di entrate future in

quanto ciò darebbe luogo ad un'anticipazione di impieghi (ed ai relativi oneri) in attesa dell'effettivo maturare della scadenza del titolo giuridico dell'entrata futura, con la conseguenza di alterare gli equilibri finanziari dell'esercizio finanziario.

L'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata e relativa ad un pagamento da effettuare, con imputazione all'esercizio finanziario in cui l'obbligazione passiva viene a scadenza.

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.

Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica.

In ogni caso, per l'attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, occorre dare specificamente atto - al momento dell'attivazione del primo impegno - di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento, anche se la forma di copertura è stata già indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche di cui all'articolo 128 del decreto legislativo n. 163 del 2006.

Inoltre, 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.

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

Gli incassi ed ai pagamenti risultanti dai mandati versati all'entrata del bilancio dell'amministrazione pubblica stessa a seguito di regolazioni contabili (che non danno luogo ad effettivi incassi e pagamenti) sono imputati all'esercizio cui fanno riferimento i titoli di entrata e di spesa.

E' prevista la coesistenza di documenti contabili finanziari ed economici, in quanto una rappresentazione veritiera della gestione non può prescindere dall'esame di entrambi gli aspetti.

17. Principio della competenza economica

Il principio della competenza economica rappresenta il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle diverse operazioni ed attività amministrative che la singola amministrazione pubblica svolge durante ogni esercizio 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 va 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 pubblica amministrazione implica un procedimento contabile di identificazione, di misurazione e di correlazione tra le entrate e le uscite dei documenti finanziari e tra i proventi ed i costi e le spese dei documenti economici del bilancio di previsione e di rendicontazione. Il risultato economico d'esercizio implica un procedimento di

analisi della competenza economica e delle componenti economiche positive e negative relative all'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

Il presente principio della competenza economica è riferibile ai soli prospetti di natura economica e patrimoniale facenti parte di ogni sistema di bilancio; in particolare, si fa riferimento al budget economico e/o preventivo economico, al conto economico ed al conto del patrimonio nel rendiconto della gestione.

La rilevazione contabile dell'aspetto economico della gestione è necessaria in considerazione degli obiettivi che l'ordinamento assegna al sistema informativo obbligatorio.

I documenti di programmazione e di previsione esprimono la dimensione finanziaria di fatti economici complessivamente valutati in via preventiva.

Il rendiconto deve rappresentare la dimensione finanziaria, economica e patrimoniale dei fatti amministrativi che la singola amministrazione pubblica ha realizzato nell'esercizio.

L'analisi economica dei fatti amministrativi di una singola amministrazione pubblica richiede una distinzione tra fatti gestionali direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) che danno luogo a costi o ricavi, e fatti gestionali 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, mentre nel secondo caso, e quindi per la maggior parte delle attività amministrative pubbliche, occorre fare riferimento alla competenza economica delle componenti positive e negative della gestione direttamente collegate al processo erogativo delle prestazioni e servizi

offerti alla comunità amministrata e quindi alle diverse categorie di portatori di interesse.

Nel secondo caso quindi, i ricavi, come regola generale, sono imputati all'esercizio nel quale si verificano le seguenti due condizioni:

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

Le risorse finanziarie rese disponibili per le attività istituzionali dell'amministrazione, come i diversi proventi o trasferimenti correnti di natura tributaria o non, sono imputati all'esercizio nel quale si è verificata la manifestazione finanziaria e qualora tali risorse risultino impiegate per la copertura dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate. Fanno eccezione i trasferimenti a destinazione vincolata, siano questi 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 sono correlati con i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare 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 ed oneri, siano essi certi che presunti. Tale correlazione si realizza:

- per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione o cessione del prodotto o servizio realizzato. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
- per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dall'ammortamento;

➤ per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio o 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 al processo produttivo o la ripartizione delle utilità del costo a cui ci si riferisce su base razionale e sistematica non risulti più di sostanziale rilevanza.

I componenti economici positivi quindi sono correlati ai componenti economici negativi o costi o spese dell'esercizio. Tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali caratterizzanti l'attività amministrativa di ogni amministrazione pubblica.

18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

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 secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva e quindi alla realtà economica che li ha generati e ai contenuti della stessa, e non solamente secondo le regole e le norme vigenti che ne disciplinano la contabilizzazione formale.

La sostanza economica, finanziaria e patrimoniale delle operazioni pubbliche della gestione di ogni amministrazione rappresenta l'elemento prevalente per la contabilizzazione, valutazione ed esposizione nella rappresentazione dei fatti amministrativi nei documenti del sistema di bilancio.

La prevalenza della sostanza sulla forma è quindi un principio da rispettare fino a quando non vi siano norme che ne limitino l'impiego.

Gli ambiti prevalenti di questo principio sono evidenziabili nelle operazioni concernenti i contratti di leasing, il riconoscimento dei ricavi di competenza, ed altre operazioni che rilevano condizioni di rischio operativo e per il mantenimento degli equilibri duraturi nel tempo.

SCHEMA DI CONTO ECONOMICO	ANNO T	ANNO T-1
A) Valore della produzione		
A1) Contributi in conto esercizio		
A.1.a) Contributi in conto esercizio - da Regione e Prov. Aut. per quota F.S. regionale		
A.1.b) Contributi in conto esercizio - da Regione e Prov. Aut extra fondo		
A.1.c) Contributi in conto esercizio - da Asl/Ao/Irccs/Polclinici (extra fondo)		
A.1.d) Contributi in conto esercizio - per ricerca		
A.1.d.1) da Ministero della Salute per ricerca corrente		
A.1.d.2) da Ministero della Salute per ricerca finalizzata		
A.1.d.3) da Ministero della Salute - altro		
A.1.d.4) da Regione e altri enti pubblici		
A.1.d.5) da privati		
A.1.e) Contributi in conto esercizio - altro		
A2) Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie		
A.2.a) Ricavi per prestazioni sanitarie e socio san - ad altre aziende sanitarie pubbliche della regione		
A.2.b) Ricavi per prestazioni sanitarie e socio san - ad altre aziende sanitarie pubbliche extra regione		
A.2.c) Ricavi per prestazioni sanitarie e socio san - intramoenia		
A.2.d) Ricavi per prestazioni sanitarie e socio san - altro		
A3) Concorsi, recuperi e rimborsi		
A4) Compartecipazione alla spesa per prestazioni sanitarie (ticket)		
A5) Quota contributi in conto capitale imputata all'esercizio		
A6) Costi capitalizzati per costi sostenuti in economia		
A7) Altri ricavi e proventi		
TOTALE A)		
B) Costi della produzione		
B1) Acquisti di beni		
B.1.a) Acquisti di beni sanitari		
B.1.b) Acquisti di beni non sanitari		
B2) Acquisti di servizi		
B.2.a) Acquisto servizi sanitari - Medicina di base		
B.2.b) Acquisto servizi sanitari - Farmaceutica		
B.2.c) Acquisto servizi sanitari - Mobilità passiva infraregionale verso az san pubbl		
B.2.d) Acquisto servizi sanitari da altri soggetti pubblici della Regione		
B.2.e) Acquisto servizi sanitari - Mobilità passiva extraregionale verso az san pubbl		
B.2.f) Acquisto servizi sanitari - Mobilità passiva verso privato intra ed extraregionale		
B.2.g) Acquisto servizi sanitari - Mobilità verso privato regionale di cittadini non residenti		
B.2.h) Acquisto servizi sanitari - Intramoenia		
B.2.i) Acquisto servizi sanitari - Altro		
B.2.j) Acquisto servizi non sanitari		
B.2.k) Consulenze, collaborazioni, interinale, altre prestazioni di lavoro		
B3) Godimento di beni di terzi		
B4) Costi del personale		
B.4.a) Personale dirigente medico		
B.4.b) Personale dirigente ruolo sanitario non medico		
B.4.c) Personale comparto ruolo sanitario		
B.4.d) Personale dirigente altri ruoli		
B.4.e) Personale comparto altri ruoli		
B5) Ammortamenti		
B.5.a) Ammortamento immobilizzazioni immateriali		
B.5.b) Ammortamento fabbricati		
B.5.c) Ammortamento altre immobilizzazioni materiali		
B6) Svalutazione dei crediti		
B.6) Svalutazione dei crediti		
B7) Variazione delle rimanenze		
B.7.a) Variazione rimanenze sanitarie		
B.7.b) Variazione rimanenze non sanitarie		
B8) Accantonamenti		
B.8.a) Accantonamenti per rischi		
B.8.b) Accantonamenti per premio operosità		
B.8.c) Accantonamenti per quote inutilizzate contributi finalizzati da FSN e per ricerca		
B.8.d) Altri accantonamenti		
B9) Oneri diversi di gestione		
TOTALE B)		
Differenza tra valore e costi della produzione		

SCHEMA DI CONTO ECONOMICO	ANNO T	ANNO T-1
C) Proventi e oneri finanziari		
C1) Interessi attivi e altri proventi finanziari		
C2) Interessi passivi e altri oneri finanziari		
TOTALE C)		
D) Rettifiche di valore di attività finanziarie		
D1) Rivalutazioni		
D2) Svalutazioni		
TOTALE D)		
E) Proventi e oneri straordinari		
E1) Proventi straordinari		
E.1.a) Plusvalenze		
E.1.b) Proventi da donazioni e liberalità diverse		
E.1.c) Altri proventi straordinari		
E2) Oneri straordinari		
E.2.a) Minusvalenze		
E.2.b) Altri oneri straordinari		
TOTALE E)		
Risultato prima delle imposte		
Y) Imposte sul reddito dell'esercizio		
Y1) IRAP		
Y.1.a) IRAP relativa a personale dipendente		
Y.1.b) IRAP relativa a collaboratori e personale assimilato a lavoro dipendente		
Y.1.c) IRAP relativa ad attività di libera professione (intramoenia)		
Y.1.d) IRAP relativa ad attività commerciali		
Y2) IRES		
Y3) Accantonamento a F.do Imposte (Accertamenti, condoni, ecc.)		
TOTALE Y)		
Utile (perdita) dell'esercizio		

SCHEMA DI RENDICONTO FINANZIARIO		ANNO T	ANNO T-1
OPERAZIONI DI GESTIONE REDDITUALE			
(+)	risultato di esercizio		
	- Voci che non hanno effetto sulla liquidità: costi e ricavi non monetari		
(+)	ammortamenti fabbricati		
(+)	ammortamenti altre immobilizzazioni materiali		
(+)	ammortamenti immobilizzazioni immateriali		
Ammortamenti			
(-)	Utilizzo finanziamenti per investimenti		
(-)	Utilizzo fondi riserva: investimenti, incentivi al personale, successioni e donaz., plusvalenze da reinvestire		
utilizzo contributi in c/capitale e fondi riserva			
(+)	accantonamenti SUMAI		
(-)	pagamenti SUMAI		
(+)	accantonamenti TFR		
(-)	pagamenti TFR		
- Premio operosità medici SUMAI + TFR			
(+/-)	Rivalutazioni/svalutazioni di attività finanziarie		
(+)	accantonamenti a fondi svalutazioni		
(-)	utilizzo fondi svalutazioni*		
- Fondi svalutazione di attività			
(+)	accantonamenti a fondi per rischi e oneri		
(-)	utilizzo fondi per rischi e oneri		
- Fondo per rischi ed oneri futuri			
TOTALE Flusso di CCN della gestione corrente			
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti verso regione e provincia autonoma, esclusa la variazione relativa a debiti per acquisto di beni strumentali		
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti verso comune		
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti verso aziende sanitarie pubbliche		
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti verso arpa		
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti verso fornitori		
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti tributari		
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti verso istituti di previdenza		
(+)/(-)	aumento/diminuzione altri debiti		
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti (escl forn di immob e C/C bancari e istituto tesoriere)		
(+)/(-)	aumento/diminuzione ratei e risconti passivi		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/stato quote indistinte		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/stato quote vincolate		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione per gettito addizionali Irpef e Irap		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione per partecipazioni regioni a statuto speciale		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione - vincolate per partecipazioni regioni a statuto speciale		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione -gettito fiscalità regionale		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione - altri contributi extrafondo		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Comune		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Asl-Ao		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/ARPA		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Erario		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Altri		
(+)/(-)	diminuzione/aumento di crediti		
(+)/(-)	diminuzione/aumento del magazzino		
(+)/(-)	diminuzione/aumento di acconti a fornitori per magazzino		
(+)/(-)	diminuzione/aumento rimanenze		
(+)/(-)	diminuzione/aumento ratei e risconti attivi		
A - Totale operazioni di gestione reddituale			
ATTIVITÀ DI INVESTIMENTO			
(-)	Acquisto costi di impianto e di ampliamento		
(-)	Acquisto costi di ricerca e sviluppo		
(-)	Acquisto Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere d'ingegno		
(-)	Acquisto immobilizzazioni immateriali in corso		
(-)	Acquisto altre immobilizzazioni immateriali		
(-)	Acquisto Immobilizzazioni Immateriali		

SCHEMA DI RENDICONTO FINANZIARIO		ANNO T	ANNO T-1
(+)	Valore netto contabile costi di impianto e di ampliamento dismessi		
(+)	Valore netto contabile costi di ricerca e sviluppo dismessi		
(+)	Valore netto contabile Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere d'ingegno dismessi		
(+)	Valore netto contabile immobilizzazioni immateriali in corso dismesse		
(+)	Valore netto contabile altre immobilizzazioni immateriali dismesse		
(+)	Valore netto contabile Immobilizzazioni Immateriali dismesse		
(-)	Acquisto terreni		
(-)	Acquisto fabbricati		
(-)	Acquisto impianti e macchinari		
(-)	Acquisto attrezzature sanitarie e scientifiche		
(-)	Acquisto mobili e arredi		
(-)	Acquisto automezzi		
(-)	Acquisto altri beni materiali		
(-)	Acquisto Immobilizzazioni Materiali		
(+)	Valore netto contabile terreni dismessi		
(+)	Valore netto contabile fabbricati dismessi		
(+)	Valore netto contabile impianti e macchinari dismessi		
(+)	Valore netto contabile attrezzature sanitarie e scientifiche dismesse		
(+)	Valore netto contabile mobili e arredi dismessi		
(+)	Valore netto contabile automezzi dismessi		
(+)	Valore netto contabile altri beni materiali dismessi		
(+)	Valore netto contabile Immobilizzazioni Materiali dismesse		
(-)	Acquisto crediti finanziari		
(-)	Acquisto titoli		
(-)	Acquisto Immobilizzazioni Finanziarie		
(+)	Valore netto contabile crediti finanziari dismessi		
(+)	Valore netto contabile titoli dismessi		
(+)	Valore netto contabile Immobilizzazioni Finanziarie dismesse		
(+/-)	Aumento/Diminuzione debiti v/fornitori di immobilizzazioni		
B - Totale attività di investimento			
ATTIVITÀ DI FINANZIAMENTO			
(+/-)	diminuzione/aumento crediti vs Stato (finanziamenti per investimenti)		
(+/-)	diminuzione/aumento crediti vs Regione (finanziamenti per investimenti)		
(+/-)	diminuzione/aumento crediti vs Regione (aumento fondo di dotazione)		
(+/-)	diminuzione/aumento crediti vs Regione (ripiano perdite)		
(+/-)	diminuzione/aumento crediti vs Regione (copertura debiti al 31.12.2005)		
(+)	aumento fondo di dotazione		
(+)	aumento contributi in c/capitale da regione e da altri		
(+/-)	altri aumenti/diminuzioni al patrimonio netto*		
(+/-)	aumenti/diminuzioni nette contabili al patrimonio netto		
(+/-)	aumento/diminuzione debiti C/C bancari e istituto tesoriere*		
(+)	assunzione nuovi mutui*		
(-)	mutui quota capitale rimborsata		
C - Totale attività di finanziamento			
FLUSSO DI CASSA COMPLESSIVO (A+B+C)			
Delta liquidità tra inizio e fine esercizio (al netto dei conti bancari passivi)			
Squadatura tra il valore delle disponibilità liquide nello SP e il valore del flusso di cassa complessivo			

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI	% ammortamento
TERRENI	--
FABBRICATI:	
Edifici adibiti all'attività istituzionali	3%
Edifici adibiti ad uso civile non istituzionale	3%
Costruzioni leggere	10%
IMPIANTI E MACCHINARI:	
Impianti e macchinari adibiti all'attività istituzionali	12,5%
Impianti e macchinari adibiti ad uso civile non istituzionale	12,5%
IMPIANTI E MACCHINARI - AUDIOVISIVI	20%
IMPIANTI INSERITI STABILMENTE NEL FABBRICATO	3%
ATTREZZATURE SANITARIE E SCIENTIFICHE	20%
MOBILI E ARREDI	12,5%
AUTOMEZZI	25%
ALTRI BENI MATERIALI	20%
IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI IN CORSO E ACCONTI	--
OGGETTI D'ARTE	--

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

COSTI DI IMPIANTO ED AMPLIAMENTO	20%
COSTI DI RICERCA E SVILUPPO	20%
DIRITTI DI BREVETTO E UTILIZZAZIONE OPERE INGEGNO	durata legale del diritto o, in assenza, 20%
DIRITTI DI CONCESSIONE, LICENZE MARCHI E DIRITTI SIMILI	durata legale del diritto o, in assenza, 20%
MIGLIORIE SU BENI DI TERZI	aliquota % maggiore tra bene e durata residua contratto
IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI IN CORSO ED ACCONTI	--
ALTRE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI	20%