

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

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

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

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

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

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

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

Vista la legge 5 maggio 2009, n. 42;

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

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

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

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

Emana

il seguente decreto legislativo:

TITOLO I

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

ART. 1

(Definizioni fondamentali)

1. Ai fini del presente decreto:

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

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

ART. 2

(Oggetto e destinatari)

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

ART. 3

(Finalità e ambito di applicazione)

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

TITOLO II

Piano dei conti integrato

ART. 4

(Piano dei conti integrato)

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

riconducibilità delle predette voci alle aggregazioni previste dal piano dei conti di cui ai commi 3 e 5.

ART. 5

(Finalità del piano dei conti)

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

ART. 6

(Sistema integrato di scritturazione contabile)

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

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

ART. 7

(Piano dei conti e struttura dei documenti contabili)

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

ART. 8

(Definizione della transazione elementare e sua codificazione)

1. Ogni atto gestionale posto in essere dal funzionario responsabile per realizzare le finalità nell'ambito del programma, definito secondo gli articoli 10 e 11, genera una transazione elementare.
2. Ciascuna transazione elementare deve essere caratterizzata da un codice e deve consentire di tracciare le operazioni contabili movimentando allo stesso tempo i piani dei conti finanziario, economico e patrimoniale.
3. In mancanza di una codifica univoca e completa che identifichi la transazione elementare nelle varie fasi dell'entrata e della spesa i sistemi contabili non possono dare **esecuzione** alle relative transazioni.
4. Le transazioni elementari devono consentire di tracciare tutte le operazioni contabili e movimentare le relative voci elementari di bilancio, come definite nel precedente articolo 7, comma 2; la movimentazione delle unità elementari di bilancio, per la parte della spesa, deve essere contenuta entro i limiti delle risorse finanziarie ivi appostate.
5. Ciascuna transazione elementare deve contenere le seguenti informazioni:
 - a) Codice identificativo della missione, per le spese;

- b) Codice identificativo del programma, per le spese;
 - c) Codice identificativo della classificazione COFOG al secondo livello, per le spese;
 - d) Codice identificativo del centro di responsabilità;
 - e) Codice identificativo del centro di costo cui la transazione fa riferimento, per le spese;
 - f) Codice della voce del piano dei conti, rispettivamente per entrate e spese, costi e oneri e ricavi e proventi;
 - g) Codici identificativi del soggetto erogatore e del destinatario del trasferimento (transazione) ove la transazione intervenga tra due amministrazioni pubbliche, di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196;
 - h) Codice che identifica le entrate ricorrenti e non ricorrenti;
 - i) Codice identificativo delle transazioni con l'Unione europea;
 - l) Codice unico di progetto, identificativo del progetto d'investimento pubblico realizzato dall'amministrazione.
6. In mancanza di uno dei codici di cui al comma 5, le relative transazioni non possono essere eseguite.

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

TITOLO III

Classificazione delle spese per missioni e programmi

ART. 9

(Omogeneità della classificazione delle spese)

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

ART. 10

(Definizione del contenuto di missione e programma)

1. La rappresentazione della spesa per missioni e programmi, definiti ai sensi dell'articolo 21, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, integra il sistema di regole contabili di cui al presente decreto. Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni pubbliche utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate. I programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire le finalità individuate nell'ambito delle missioni.

ART. 11

(Criteri per la specificazione e classificazione delle spese)

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

da rendere entro trenta giorni dalla trasmissione. Decorso tale termine, il decreto può comunque essere adottato.

5. Le amministrazioni pubbliche, entro centottanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, adottano una specifica regolamentazione interna adeguando, ove necessario, i regolamenti di amministrazione e contabilità e conformano gli schemi di bilancio, relativi alla previsione, all'asestamento e al rendiconto consuntivo, a quanto previsto dal comma 1.

ART. 12

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

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

ART. 13

(Società ed enti con bilancio civilistico)

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

ART. 14

(Codifica dei provvedimenti di spesa)

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

TITOLO IV
Amministrazioni pubbliche in regime di contabilità civilistica

ART. 15

(Destinatari e finalità)

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

ART. 16

(Tassonomia degli enti in contabilità civilistica)

1. Al fine di consentire l'elaborazione dei conti di cassa consolidati delle amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera a), in raccordo con le regole contabili di cui al presente decreto, conformemente a quanto stabilito dall'articolo 2, comma 2, lettera b), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 15, comma 1, del presente decreto assicurano, in sede di bilancio d'esercizio la trasformazione dei dati economico-patrimoniali in dati di natura finanziaria predisponendo un conto consuntivo avente natura finanziaria con le regole di riclassificazione di cui al comma 2, in coerenza con quanto stabilito in materia di piano dei conti dal Titolo II del presente decreto.
2. Fino all'adozione delle codifiche SIOPE di cui al comma 3, le predette amministrazioni sono tenute a redigere il suddetto documento conformandosi alle regole di riclassificazione ed in termini di cassa stabilite in materia di piano dei conti nel Titolo II, articolo 1, comma 3, del presente decreto. Il conto consuntivo dovrà essere, nelle risultanze, coerente con il rendiconto finanziario di cui all'articolo 15, comma 3. Il conto consuntivo, unitamente alle note di commento, è trasmesso, con modalità definite con decreto dirigenziale del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, al Ministero dell'economia e delle finanze per la confluenza nella banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n.196.
3. In relazione alle esigenze di controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, le società e gli enti di cui all'articolo 15 riclassificano i propri dati contabili attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'articolo 14, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Con l'estensione della rilevazione SIOPE ai soggetti di cui all'articolo 15, non sono tenuti agli adempimenti relativi alla trasmissione dei conti consuntivi, secondo le modalità di cui al comma 2. Ai sensi del comma 11 dell'articolo 77-quater del decreto-legge 25 giugno 2008, n.112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, i prospetti dei dati SIOPE costituiscono un allegato obbligatorio del bilancio di esercizio. I soggetti di cui all'articolo 15

- assicurano la coerenza dei dati SIOPE con le risultanze del rendiconto finanziario di cui all'articolo 15, comma 3, anche attraverso operazioni di riconciliazione.
4. I collegi sindacali e di revisione vigilano sull'attuazione di quanto previsto dal comma 2 attestando tale adempimento nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile o nella relazione di cui all'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97.

TITOLO V

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

ART. 17

(Principi generali)

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

ART. 18

(Pubblicità del sistema di indicatori)

1. Il Piano è parte integrante dei documenti di bilancio di ciascuna amministrazione. Esso viene divulgato attraverso pubblicazione sul sito internet istituzionale dell'amministrazione stessa nella sezione accessibile dalla pagina principale (*home page*): trasparenza, valutazione e merito.
2. Gli enti vigilati e le unità locali di cui all'articolo 17, comma 4, trasmettono il Piano annualmente, unitamente al documento di previsione e al bilancio consuntivo, al Ministero vigilante per il consolidamento ed il monitoraggio degli obiettivi connessi all'azione pubblica, nonché alla Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche ai fini del coordinamento con il piano delle performance previsto dall'articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150.

ART. 19

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

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

ART. 20

(Monitoraggio degli obiettivi e indicatori)

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

ART. 21

(Ulteriori disposizioni)

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

di bilancio. Con il medesimo decreto sono individuate le modalità per eventuali aggiornamenti delle stesse linee guida generali.

TITOLO VI
Disposizioni finali

ART. 22

(Termini di approvazione dei bilanci)

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

ART. 23

(Entrata in vigore)

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

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

Principi contabili generali

1. Principio della Annualità

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

2. Principio dell'Unità

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

3. Principio della Universalità

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

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

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

4. Principio della Integrità

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

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

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

5. Principio della veridicità

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

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

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

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

6. Principio della Attendibilità

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

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

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

7. Principio della Correttezza

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

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

8. Principio della Chiarezza o comprensibilità

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

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

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

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

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

9. Principio della Trasparenza

Il principio della trasparenza è rafforzativo del principio della chiarezza.

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

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

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

10. Principio della Significatività e rilevanza

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

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

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

11. Principio della Flessibilità

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

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

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

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

12. Principio della Congruità

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

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

13. Principio della Prudenza

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

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

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

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

14. Principio della Coerenza

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

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

15. Principio della Continuità

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

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

16. Principio della Costanza

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

17. Principio della Comparabilità

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

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

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

18. Principio della Verificabilità

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

19. Principio della Imparzialità (Neutralità)

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

20. Principio della Pubblicità

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

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

21. Principio degli equilibri di bilancio

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

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

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

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

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

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

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

22. Principio della Competenza finanziaria

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

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

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

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

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

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

Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:

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

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

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

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

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

23. Principio della Competenza economica

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

24. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

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

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

(di cui all'articolo 11, comma 1)

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

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

L'articolo 2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 , “legge di contabilità e finanza pubblica”, al fine di consentire il perseguimento del principio dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica, ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, dei loro enti ed organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale che rientrano nell'ambito della delega di cui all'articolo 2, della legge 5 maggio 2009, n. 42, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica, prevedendo, inoltre, il necessario raccordo della nuova normativa con quella adottata in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi.

All'articolo 2, comma 2, la stessa legge stabilisce i criteri ed i principi direttivi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, e prevede lo svolgimento del processo di armonizzazione attraverso l'individuazione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato, la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, l'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, l'affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria, di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale, la definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni.

In particolare, l'articolato processo di armonizzazione dei principi contabili generali e delle procedure contabili, connesse ai diversi sistemi contabili e di bilancio, persegue gli obiettivi di rappresentare correttamente le scelte di programmazione e di produzione amministrativa, di coordinare i principi contabili generali con i principi relativi al consolidamento dei conti pubblici, di consentire ai gestori dei sistemi contabili e di bilancio l'applicazione corretta ed efficace delle norme, di coadiuvare gli organi di controllo nella verifica della conformità del sistema dei bilanci alla normativa vigenti ed alle condizioni di efficienza e di efficacia ricercate, e di assistere gli utilizzatori del sistema dei bilanci pubblici nell'interpretazione delle informazioni in essi contenute.

Il Comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche, di cui all'articolo 2, comma 5, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, istituito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 4 maggio 2010, per la predisposizione dei decreti legislativi attuativi della delega

previste dal predetto articolo 2 in materia di adeguamento dei sistemi contabili, ha definito le basi sulle quali effettuare la redazione delle disposizioni dei decreti legislativi

I lavori sono stati svolti da gruppi di lavoro costituiti distintamente per principio di delega. In particolare sono stati costituiti:

- 1) Gruppo per la definizione dei principi generali e del nomenclatore, nonché dei principi specifici comuni a diversi aggregati.
- 2) Gruppo per la definizione del piano dei conti integrato (classificazione economica) che presuppone: codifica della transazione elementare, definizioni, criteri, tempistica di registrazione per i diversi aggregati e per operazioni specifiche.
- 3) Gruppo per la definizione dei comuni schemi di bilancio per missioni (in raccordo con la COFOG) e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale (matrici di raccordo).
- 4) Gruppo per la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati delle amministrazioni pubbliche "tenute al regime di contabilità civilistica";
- 5) Gruppo per l'adozione di un bilancio consolidato con le aziende e gli organismi controllati dalle amministrazioni pubbliche;
- 6) Gruppo per la definizione di un sistema di indicatori di risultato;
- 7) Gruppo per l'armonizzazione dei termini di presentazione e approvazione dei bilanci, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica.

Nell'ambito delle definizioni dei principi contabili generali elaborati dal primo Gruppo e fatti propri dal Comitato nel suo complesso, si precisa che la qualificazione del principio di competenza finanziaria è stata definita in conformità alla legislazione vigente in tema di accertamenti ed impegni rispettivamente sul versante entrata e spesa.

Le definizioni di competenza finanziaria adottate dalla COPAFF e tradotte nello schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e loro organismi, attualmente all'esame del Parlamento (Atto n. 339) e dal Comitato pur non sovrapponibili permetteranno comunque di conseguire le finalità di armonizzazione e consolidamento dei conti del settore pubblico, poiché con una puntuale declinazione dei predetti principi contabili, nell'ambito dei principi contabili applicati che saranno adottati con le modalità di cui all'articolo 4, comma 3, del presente provvedimento, verrà garantita la raccordabilità con quelli adottati in ambito europeo, con particolare riguardo al versante delle spese (correnti ed in conto capitale).

All'**articolo 1** vengono elencate alcune definizioni fondamentali per l'attuazione della normativa. Tali definizioni, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono raccordabili con quelle adottate in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi.

Il **comma 1, lettera "a"**, circoscrive il concetto di "amministrazioni pubbliche" nello stesso ambito individuato dall'art. 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, escludendo le amministrazioni di cui all'art. 1, comma 1, della legge 5 maggio 2009, n. 42. La **lettera "b"** definisce come "unità locali delle amministrazioni pubbliche" le articolazioni organizzative delle amministrazioni, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, individuate con propri provvedimenti dalle amministrazioni di cui alla lett. a), distinte dalla lista di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e ivi recepite. La **lettera "c"** fornisce una definizione ampia di "utilizzatori del sistema di bilancio", individuando in tale categoria i cittadini, gli organi di *governante* interna ed esterna, gli amministratori pubblici, gli organi di controllo, gli organismi internazionali competenti per materia ed ogni altro organismo strumentale alla gestione dei servizi pubblici, ed altri soggetti che utilizzano il sistema dei bilanci per soddisfare esigenze informative al fine di sviluppare la propria attività decisoria di tipo istituzionale.

All'**articolo 2** vengono specificati l'oggetto ed i destinatari della normativa. In particolare, al **comma 1**, si stabilisce l'obiettivo di disciplinare l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. Il **comma 2** prevede, nei confronti delle pubbliche amministrazioni, l'obbligo di conformare i propri ordinamenti finanziari e contabili ai principi contabili generali descritti dall'**Allegato 1**, ed ai principi definiti con le modalità dell'art. 4, comma 3, del decreto medesimo, nonché l'obbligo di uniformare l'esercizio delle funzioni di programmazione, rilevazione, rendicontazione e controllo ai principi contabili generali, classificando questi ultimi come "regole fondamentali di carattere generale". Al **comma 3**, la norma evidenzia che rimane inalterato quanto previsto dall'art. 52, comma 4, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

All'**articolo 3, comma 1**, vengono elencati gli obiettivi perseguiti dalle pubbliche amministrazioni nel dare piena attuazione ai principi contabili generali. A riguardo, il dispositivo proposto intende evidenziare la necessità di promuovere l'armonizzazione delle procedure contabili, perseguendo le finalità di rappresentare in maniera veritiera e corretta le scelte di programmazione e di produzione

amministrativa (**lettera “a”**), di coordinare i principi contabili generali con quelli per il consolidamento dei conti pubblici di ogni amministrazione pubblica (**lettera “b”**), di consentire ai gestori dei sistemi contabili e di bilancio, nonché ai responsabili del servizio finanziario l’applicazione corretta ed efficace delle norme (**lettera “c”**), di coadiuvare i revisori ed i controllori nel verificare che il sistema dei bilanci e le relative informazioni contabili pubbliche risultino conformi alle leggi ed alle condizioni di efficienza e di efficacia ricercate (**lettera “d”**), e di assistere gli utilizzatori del sistema dei bilanci pubblici ad interpretare le informazioni in essi contenute (**lettera “e”**).

Al **comma 2**, si collega la concreta applicazione dei principi contabili generali agli indirizzi ed alle indicazioni contenute nei documenti emanati dall’International Public Sector Accounting Standards Board, dall’International Accounting Standards Boards, dall’Organismo Italiano di Contabilità, e dall’Osservatorio per i principi contabili degli enti locali, in quanto compatibili con le nuove norme sulla contabilità e la finanza pubblica di cui alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, e con il Regolamento CE n. 2223 del Consiglio del 25 giugno 1996 (SEC95). Tale previsione conferisce un carattere di flessibilità all’interpretazione dei principi contabili, al fine di renderli direttamente adattabili alla loro evoluzione ermeneutica.

Il **comma 3** dispone, inoltre, che il regolamento di contabilità di ciascuna amministrazione pubblica debba essere coerente con le finalità del sistema contabile di bilancio, e debba dare piena attuazione ai principi contabili ivi definiti.

oooooooooooo

La lettera a) del comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, prevede l’adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato che viene disciplinato nel Titolo II del presente decreto. Il piano dei conti integrato deve consentire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche.

Il Gruppo per la definizione del piano dei conti integrato (classificazione economica) ha svolto le sue attività per la redazione di un piano dei conti comune a tutte le amministrazioni, finalizzato a consentire l’iscrizione delle voci di bilancio delle amministrazioni nel piano finanziario e contestualmente nel piano economico-patrimoniale e, di conseguenza, rappresentare l’esposizione delle variazioni patrimoniali e il raccordo con i flussi economici e finanziari che le hanno prodotte. Il piano dei conti consente, inoltre, la raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche di cui

all'elenco ISTAT con il sistema europeo di conti, e strumento di base per la rappresentazione di tutti i documenti contabili nei quali le registrazioni devono essere effettuate in applicazione di regole contabili predefinite.

La scelta di optare per un sistema di contabilità integrato che veda al suo interno una completa elaborazione sia del sistema di contabilità finanziaria sia del sistema di contabilità economico-patrimoniale che si avvalga di un unico ed integrato piano dei conti consente di avere informazioni complete e registrate automaticamente per tutti i fatti della gestione (impatto finanziario, economico e patrimoniale) e di rappresentare l'esposizione delle variazioni patrimoniali e il raccordo con i flussi economici e finanziari che le hanno prodotte. Utile anche ai fini delle analisi da parte della Commissione europea che si concentra oggi, anche sul raccordo tra stock e flussi quale indicatore di qualità dei dati della finanza pubblica.

Tale innovazione richiede un forte impegno da parte dei soggetti interessati per cui è stata prevista una fase di transizione con il passaggio definitivo al sistema integrato di scritturazione contabile all'esercizio finanziario 2014.

Si è evidenzia, poi, l'esigenza di ottemperare anche all'adeguamento e abrogazione delle disposizioni di rango secondario contrastanti con la nuova disciplina che sarà dettata dal decreto legislativo con particolare riferimento alla rivisitazione normativa del Regolamento concernente l'amministrazione e contabilità degli enti pubblici di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70 (DPR 27 febbraio 2003, n. 97) che sarà effettuata ai sensi dell'articolo 4, comma 3, del presente decreto.

Il comune piano dei conti integrato deve costituire lo strumento di base per la rappresentazione di tutti i documenti contabili nei quali le registrazioni devono essere effettuate con l'adozione di regole contabili uniformi. Esso deve consentire l'iscrizione delle voci di bilancio delle amministrazioni nel piano finanziario e contestualmente nel piano economico-patrimoniale e, di conseguenza, rappresentare l'esposizione delle variazioni patrimoniali e il raccordo con i flussi economici e finanziari che le hanno prodotte. L'adozione di regole contabili comuni richiede, inoltre, che vi siano uniformi criteri di registrazione delle transazioni.

Questo sistema risponde, tra l'altro, alla richiesta, avanzata dagli organismi internazionali, di una maggiore trasparenza e affidabilità dei dati della finanza pubblica. A riguardo, si ricorda che l'ufficio statistico della Commissione Europea - Eurostat - in base al regolamento (CE) n. 679/2010 - che modifica il che modifica il regolamento (CE) n. 479/2009 per quanto riguarda la qualità dei dati statistici nel contesto della procedura per i disavanzi eccessivi potrà richiedere l'accesso ai microdati usati per la produzione dei quadri della finanza pubblica, attraverso, anche, delle visite

svolte non solo presso le sedi del Ministero dell'Economia e dell'Istituto Nazionale di Statistica, ma anche di singoli enti.

L'articolato predisposto rappresenta il primo passo necessario alla realizzazione di un piano dei conti integrato: esso, infatti, fornisce le principali definizioni e indicazioni cui le amministrazioni pubbliche dovranno ottemperare, circoscrive l'ambito applicativo e rinvia a successivi decreti ministeriale di natura regolamentare per la definizione puntuale delle voci del piano dei conti. A tal fine, è ancora attivo il gruppo di lavoro costituito in seno al Comitato principi contabili che ha il compito di redigere il piano dei conti integrato in raccordo con l'analogo gruppo nell'ambito COPAFF.

L'**articolo 4** definisce il piano dei conti integrato. Al **comma 1**, si richiamano le finalità che si intendono perseguire con l'adozione del piano dei conti, in particolare qualità, trasparenza e miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche. Si specifica, inoltre, che le amministrazioni definite coerentemente con l'ambito applicativo della legge 196/2009, art. 1, comma 2, dovranno adottare un "comune piano dei conti integrato", attraverso un sistema di contabilità integrato che consenta di rilevare entrate e spese contestualmente, sia in termini di contabilità finanziaria sia di contabilità economico-patrimoniale, consentendo alle amministrazioni di classificare le operazioni sulla base di regole comuni di contabilizzazione. Il **comma 2** specifica che le voci del piano dei conti verranno definite sulla base dei principi generali di cui al titolo I del presente decreto legislativo, nonché degli standard internazionali e che garantiranno il rispetto del Regolamento n. 479/2009 e successive modifiche in materia di qualità dei dati statistici nell'ambito della procedura sui deficit eccessivi. Il **comma 3** rinvia a decreti di natura regolamentare del Ministero dell'economia e delle finanze (MEF) l'individuazione puntuale di comuni schemi di bilancio, delle voci del piano dei conti e del loro contenuto, nonché la definizione di regole contabili uniformi. Eventuali e successivi aggiornamenti del piano dei conti saranno sempre approvati con decreti di natura regolamentare del MEF e in quanto predisposti dal Dipartimento della ragioneria generale dello Stato, verranno pubblicati sul suo sito internet. Il comma si chiude ricordando che ai sensi dell'art. 14, comma 8 della legge 196/2009 anche le codifiche della banca dati SIOPE saranno definite sulla base della struttura del piano dei conti.

I commi successivi sono volti a definire a grandi linee l'impianto generale del piano dei conti. Al **comma 4** si specifica che verranno definiti i livelli di dettaglio sulla base di una struttura gerarchica che sia in grado di garantire per tutte le amministrazioni incluse nell'ambito applicativo del decreto una compagine minima comune. Sarà, tuttavia, possibile dettagliare maggiormente il piano dei conti: al **comma 5**, si prevede, infatti, che con decreto MEF di natura regolamentare si

definiscano, per gruppi di enti, omogenei per tipologia di attività, e sentite le amministrazioni vigilanti, la possibilità di definire ulteriori livelli gerarchici di dettaglio attraverso cui rilevare operazioni specifiche dell'attività svolta dagli enti e comuni agli enti medesimi. Nel definire questi ulteriori livelli di dettaglio si dovrà sempre garantire coerenza e uniformità nelle codifiche dei vari comparti. Analogamente, il **comma 6** stabilisce che anche le amministrazioni pubbliche incluse nell'ambito applicativo del presente decreto potranno provvedere a dettagliare maggiormente il piano dei conti al fine di rendere le rilevazioni contabili rispondenti a specificità della propria attività istituzionale. Tuttavia, le voci di dettaglio individuate dalle amministrazioni devono essere sempre riconducibili alle aggregazioni previste dal comune piano dei conti.

Definito il piano dei conti e l'organizzazione generale della sua struttura, l'**articolo 5** ne individua le finalità. In primo luogo, il piano risponde all'esigenza di armonizzazione dei sistemi contabili che rappresenta l'obiettivo principale cui tende il presente decreto legislativo e che impregna tutti i titoli che lo compongono (**comma 1, lettera a**)). Successivamente, si fa riferimento all'integrazione e coerenza tra le rilevazioni contabili di natura finanziaria con quelle di natura economico-patrimoniale garantite dal sistema integrato di scritturazione contabile (**lettera b**)); alla garanzia del consolidamento dei conti delle amministrazioni pubbliche, anche per sottosettore, nelle fasi previsive, di gestione e rendicontazione di entrate e spese, di costi e ricavi, nonché del monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica di cui all'art. 14, comma 1 della legge 196/2009 (**lettera c**)); a una maggiore tracciabilità delle informazioni contabili che possono essere colte sotto diversi profili, quello finanziario, economico e patrimoniale, nonché di cassa (**lettera d**)). L'impianto contabile, così come prefigurato dovrebbe, infine, garantire una maggiore attendibilità e trasparenza dei dati contabili (**lettera e**)). Come illustrato nella relazione al titolo III, articolo 3, punto c), vi è la necessità di creare un collegamento tra piano dei conti e i bilanci delle amministrazioni. Tale collegamento verrà garantito, in base al **comma 2**, mediante i macroaggregati (così come definiti per il bilancio dello stato all'articolo 25, comma 2, lettera b) della legge 196/2009) attraverso cui si espone la dimensione economica della spesa associata ai programmi del bilancio e che dovranno essere determinati dalle amministrazioni coerentemente rispetto alle voci del piano dei conti.

All'**articolo 6** sono presentati i criteri fondamentali su cui si costruisce un sistema di scritturazione contabile definito "integrato" in quanto, come specificato al **comma 1**, consente di registrare automaticamente per ciascuna operazione gestionale gli effetti finanziari, economici e di variazione della consistenza patrimoniale. In tal modo si garantisce integrità e coerenza tra le rilevazioni di natura finanziaria con quelle di carattere economico. Per tutte quelle operazioni

economico-patrimoniali che non hanno immediata corrispondenza nei conti finanziari (come è il caso, per esempio, dell'ammortamento degli investimenti), il **comma 2** prevede il ricorso a tutte le operazioni di registrazione tipiche della contabilità economico-patrimoniale, ovvero di integrazione, rettifica e ammortamento da redigere sulla base delle modalità e dei tempi stabiliti dalla finanza pubblica. Il sistema integrato così concepito risponde non solo alle esigenze delineate all'art. 2, comma 1, lettere c) e d), ma anche alla specifica necessità di dotare ciascuna amministrazione di un set informativo contabile esaustivo che rappresenti uno strumento valido anche per le valutazioni di efficacia, efficienza ed economicità dell'attività amministrativa oramai richieste, su più fronti, dal quadro legislativo vigente (**comma 3, lettera a**)). Dal punto di vista della finanza pubblica, un sistema integrato di scritture contabili facilita il consolidamento dei conti e il monitoraggio in corso d'anno in vista degli impegni assunti in sede europea e consente di rispondere prontamente alle molteplici richieste di informazione da parte di organismi europei e internazionali (**lettera b**)). L'implementazione di un sistema di contabilità integrata richiede per ciascun ente una fase di adeguamento, anche informatico, del proprio sistema contabile al disegno della nuova struttura e pertanto, il comma 4 stabilisce che le disposizioni del presente articolo si applicano a partire dal 2014.

L'**articolo 7** inizia sancendo il ruolo cardine del piano dei conti. Il piano dei conti diviene il punto di riferimento per la struttura dei documenti contabili delle amministrazioni pubbliche e di conseguenza, per la predisposizione dei documenti di finanza pubblica (**comma 1**). Il piano si compone di "voci" e ciascuna voce corrisponde a sua volta a un'unità elementare di bilancio finanziario. Qualora non vi sia una corrispondenza univoca tra voce e unità elementare, quest'ultima dovrà essere rappresentata in modo tale da consentire comunque l'elaborazione degli allegati (di cui al comma 2) ai documenti contabili e degli stessi schemi contabili con il dettaglio necessario ai fini del monitoraggio e del consolidamento dei dati di finanza pubblica (**comma 1, secondo capoverso**). Il piano dei conti, disaggregato per voci, diviene il contenuto essenziale anche di un apposito allegato conoscitivo sia del bilancio annuale di previsione sia del rendiconto annuale al fine di contribuire all'evidenziazione e all'analisi degli scostamenti rilevati tra le previsioni elaborate e i dati di consuntivo (**comma 2**). Al di là dei documenti ufficiali predisposti dalle amministrazioni, tutte le altre informazioni e gli schemi contabili messi a punto dalle amministrazioni ai fini del monitoraggio e del consolidamento dei dati di finanza pubblica, dovranno essere strutturati sulla base dell'articolazione del piano dei conti (**comma 3**).

L'**articolo 8** fornisce i criteri base di registrazione e codificazione delle transazioni elementari. Al **primo comma** si specifica come si genera una transazione elementare: ciascuna

operazione gestionale/contabile realizzata dal funzionario responsabile al fine di attuare uno specifico programma o finalità rappresenta una transazione elementare. La transazione, al momento della rilevazione e registrazione contabile, deve essere individuata con un apposito codice (**comma 2**). E' attraverso la codifica della transazione che è possibile consentire la tracciabilità delle informazioni, nonché la loro rappresentazione in termini di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale. La codifica rende altresì possibile richiedere all'operatore di inserire ulteriori informazioni necessarie al perseguimento delle finalità del piano, come descritte all'articolo 2. Le informazioni (i codici) contenute nella codifica e relative a ciascuna transazione sono specificate al **comma 5**. Il **comma 3** prevede, inoltre, che la mancanza di un codifica univoca e in grado di consentire una registrazione esaustiva della transazione nelle varie fasi dell'entrata e della spesa, in termini di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale, rende ineseguibile, da parte del funzionario responsabile, la relativa transazione. Il **comma 6** pone un vincolo ancora più stringente in quanto specifica che la sola mancanza di uno dei codici/informazioni contenute nella codifica complessiva può non dar luogo all'esecuzione della transazione stessa. Le transazioni elementari consentono non solo la tracciabilità delle informazioni, ma consentono anche di movimentare le relative unità elementari di bilancio entro i limiti, per la parte relativa alla spesa, delle risorse finanziarie ivi stanziare. L'articolo si chiude con indicazione al 2014 dell'entrata in vigore del sistema della codifica (**comma 7**).

oooooooooooooooooooo

La lettera c) del comma 2 dell'articolo 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, prevedendo l'adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi pone un particolare accento sulla necessità di fornire un'adeguata rappresentazione della spesa attraverso schemi che riflettano le finalità delle politiche pubbliche, mettendo l'attenzione sulla dimensione della spesa stessa secondo le finalità e le funzioni, anche in coerenza con le analoghe rappresentazioni, sia economica che funzionale, adottate nelle statistiche comunitarie.

La stesura dell'articolato relativo al Titolo III si è basata su una sperimentazione con le amministrazioni della Difesa, del Lavoro, dell'Istruzione, Università e ricerca e con le agenzie fiscali rappresentate in seno al Comitato per i principi contabili volta ad approfondire le modalità con cui applicare all'universo dei soggetti destinatari della normativa in questione la fattibilità dei richiesti schemi di bilancio articolati per missioni e programmi. Il lavoro svolto in collaborazione con le amministrazioni vigilanti ha permesso di individuare gli enti e/o gli organismi da esse vigilati

che rientrano nell'ambito di applicazione del presente decreto legislativo. Attraverso l'analisi dell'attività di questi enti, dei loro statuti e atti organizzativi, della tipologia di vigilanza esercitata dalle amministrazioni vigilanti, nonché delle missioni e dei programmi delle stesse, il gruppo di lavoro è pervenuto all'individuazione delle informazioni rilevanti all'individuazione delle missioni e dei programmi di loro pertinenza. La procedura seguita ha utilizzato lo schema per missioni e programmi adottato per il bilancio dello Stato, corredato dall'indicazione delle missioni e dei programmi dell'amministrazione vigilante, prevedendo la concreta possibilità di individuare specifici e nuovi programmi rappresentativi dell'attività degli enti e/o organismi oggetto di approfondimento. A tal fine è stata predisposta una scheda per raccogliere le informazioni rilevanti per l'individuazione delle missioni, dei programmi e della corrispondente classificazione COFOG, contenente, inoltre, elementi utili anche per la classificazione degli enti stessi all'interno del settore che costituisce l'ambito di riferimento della legge 31 dicembre 2009, n.196. La scheda informativa e la guida alla sua compilazione sono allegate alla presente relazione illustrativa.

L'articolato predisposto presenta una serie di regole e schemi di riferimenti per l'adozione della rappresentazione per missioni e programmi, in coerenza con quanto già avviene per il bilancio dello Stato, in maniera distinta per quanto concerne le amministrazioni che adottano la contabilità finanziaria da quelle che adottano, invece, la contabilità di tipo civilistico con il fine di assicurare per entrambe le tipologie una rappresentazione utile al consolidamento della spesa complessiva delle amministrazioni pubbliche, come definite dall'articolo 2, comma 1, secondo le finalità della spesa stessa in coerenza con gli schemi adottati in ambito comunitario.

All'**articolo 9, comma 1**, viene previsto l'obbligo per le amministrazioni pubbliche di adottare un sistema di bilanci che esponga i valori contabili secondo missioni e programmi, teso ad assicurare una maggiore trasparenza del processo di allocazione delle risorse pubbliche alle politiche pubbliche di settore attraverso l'adozione di una omogenea classificazione delle stesse, precisando, al **comma 2**, che sono escluse dall'ambito di applicazione di questa norma le regioni, gli enti locali e gli enti del servizio sanitario nazionale – peraltro regolati da un analogo decreto sviluppato in ambito COPAFF. La **lettera b) del comma 2**, richiama la definizione delle unità locali delle amministrazioni pubbliche definite come le loro articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, in coerenza con l'ambito applicativo della legge 196/2009, come definito all'articolo 1, comma 2.

L'**articolo 10**, prevedendo la definizione del contenuto di missione e programma, derivata da quella adottata per il bilancio dello Stato, secondo l'articolo 21 della legge 196/2009, definisce la dimensione funzionale, cioè secondo la finalità della spesa per missioni e programmi,

del sistema di rappresentazione contabile individuato attraverso i principi contabili generali e il piano dei conti, definiti rispettivamente ai Titoli I e II del presente decreto. Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni pubbliche utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate; i programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire le finalità individuate nell'ambito delle missioni.

All'articolo 11 sono presentati i criteri per la specificazione e classificazione delle spese che devono essere rappresentati nei documenti di bilancio previsivi e consuntivi. A tal fine viene fornito uno schema, allegato A, che presenta una rappresentazione del bilancio secondo l'articolazione per missioni, programmi (a cui è associata la corrispondente classificazione COFOG di secondo livello), centri di responsabilità, macroaggregati, distinguendo le spese tra non rimodulabili e rimodulabili. Il **punto a) del comma 1** espone i principali riferimenti che devono servire da guida alle amministrazioni per individuare le missioni e i programmi di propria pertinenza, costituiti dalle specifiche funzioni politico-istituzionali perseguite con le risorse a disposizione. Per assicurare il raggiungimento di un risultato coerente tra tutte le amministrazioni tenute all'obbligo di cui alla presente disposizione, tale da assicurare il consolidamento dei conti pubblici dal punto di vista delle finalità della spesa, è prevista la definizione di linee-guida per le missioni attraverso un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti i ministeri vigilanti. Il quadro di riferimento per l'individuazione delle missioni stesse è rappresentato dalle missioni individuate per il bilancio dello Stato ai sensi dell'articolo 21, comma 2, della legge 196/2009. Il **punto b) del comma 1** espone i programmi quali articolazioni delle missioni e unità di rappresentazione del bilancio, che raccolgono le risorse dedicate al perseguimento delle finalità individuate dalle singole missioni. Il **punto c) successivo**, attraverso i macroaggregati, espone la dimensione economica della spesa che fornisce la chiave attraverso cui operare il collegamento con il piano dei conti di cui al Titolo II del presente decreto. Come per le missioni e i programmi, anche per i macroaggregati il riferimento è costituito dalla definizione adottata per il bilancio dello Stato ai sensi dell'articolo 25, comma 2, lettera b) della legge 196/2009. La prosecuzione dei lavori relativi al Piano dei conti, di cui all'articolo 2, comma 2, lettera a), la necessità di assicurare la coerenza con il Piano dei conti da applicarsi alle regioni, agli enti locali e agli enti del servizio sanitario nazionale, di cui all'articolo 2, comma 6, nonché l'esercizio della delega di cui all'articolo 40, comma 2, lettera e), potrebbero determinare in un prossimo futuro la revisione dei macroaggregati per assicurare la coerenza con il quadro contabile complessivo per l'intero settore delle Amministrazioni pubbliche. Il **punto d)**, infine, richiama la flessibilità di bilancio attraverso le spese non rimodulabili e spese rimodulabili,

definita nell'ambito dei principi generali indicati nell'allegato previsto nel titolo I del presente provvedimento. Il **comma 2**, dello stesso articolo 3, prevede, in analogia a quanto stabilito per il bilancio dello Stato dall'articolo 21 della legge 196/2009, l'attribuzione di ciascun programma ad un unico centro di responsabilità amministrativa, che viene individuato in conformità con i regolamenti di organizzazione, nonché con altri idonei provvedimenti adottati delle singole amministrazioni pubbliche. Il **comma 3** individua nella corrispondenza tra i programmi e il secondo livello della classificazione COFOG, la modalità attraverso cui ottenere dati contabili consolidabili secondo l'aspetto funzionale, dato che è nella scelte delle amministrazioni individuare i programmi più idonei a rappresentare le proprie attività per cui non sarebbe possibile effettuare il consolidamento attraverso la struttura per programmi. Al fine del consolidamento nella rappresentazione delle spese di bilancio per finalità è previsto che, accanto all'indicazione del programma, sia indicato, nello schema di bilancio, anche il secondo livello della classificazione COFOG corrispondente, secondo una struttura di corrispondenza a fini conoscitivi, il cui aggiornamento è disposto con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato da pubblicare nel sito internet del medesimo Ministero. Il **comma 4** prevede la modalità con cui viene adottato il decreto per l'individuazione delle missioni: entro sessanta giorni dalla data in vigore del presente decreto, previo parere delle commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari da rendere entro trenta giorni dalla trasmissione, decorsi i quali, il decreto può comunque essere adottato. Il **comma 5** finale stabilisce in centottanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo i termini entro cui le amministrazioni pubbliche devono adottare la propria regolamentazione interna e, se necessario i regolamenti di amministrazione e di contabilità allo scopo di assicurare la rappresentazione in bilancio secondo le missioni, i programmi e i macroaggregati, per il bilancio di previsione, per l'assestamento e per il rendiconto consuntivo. L'**articolo 12** fornisce indicazioni affinché la classificazione per missioni e programmi sia adottata anche dagli organismi qualificati come unità locali delle amministrazioni pubbliche attraverso un decreto, adottato di concerto tra le amministrazioni interessate e il Ministero dell'economia e delle finanze, da trasmettere alle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari per l'espressione del parere da rendere entro i termini di legge. Le prescrizioni di tale articolo mirano ad assicurare la piena esaustività all'universo delle amministrazioni pubbliche nell'applicazione del dettato dell'articolo 2, comma 2 della legge 196/2009, garantendo allo stesso tempo che, nel caso degli organismi che sono qualificati come unità istituzionali, l'applicazione della norma venga di fatto demandata all'amministrazione che costituisce l'unità istituzionale, cui le unità locali fanno capo. Il

decreto di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze mira a garantire la confrontabilità degli schemi di bilancio con il resto delle amministrazioni pubbliche.

La presenza all'interno del settore delle amministrazioni pubbliche di unità istituzionali che adottano il bilancio civilistico ha richiesto che venisse effettuata una specifica previsione per l'applicazione ad esse di schemi articolati per missioni e programmi. A tal fine l'**articolo 13** fornisce indicazioni al **comma 1** affinché, attraverso un apposito prospetto, tali società ed enti presentino un prospetto che riporta la spesa complessiva riferita a ciascuna delle attività svolte secondo un'aggregazione per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello. Il **comma 2** specifica che tale rappresentazione va assicurata nei documenti contabili previsionali -siano essi rappresentati dal budget, ove previsto, o altri documenti secondo le specifiche disposizioni di legge o statutarie delle società e degli enti in oggetto- e che essa deve essere conforme con la rappresentazione di tipo economico, che mira ad assicurare l'effettiva del consolidamento dei dati contabili, con la riclassificazione effettuata attraverso la tassonomia individuata ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera b), della legge 31 dicembre 2009, n. 196. I successivi due commi stabiliscono le regole che mirano ad assicurare la correttezza dell'applicazione di tali schemi per missioni e programmi individuando, al **comma 3**, nella relazione sulla gestione il documento contabile che attesta le attività riferite a ciascun programma di spesa e, nel **comma 4**, affidando agli organi di controllo la vigilanza sull'attuazione della corretta applicazione delle prescrizioni di questo articolo 5, attraverso attestazione nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile.

L'**articolo 14** fornisce indicazioni in merito alla codifica dei provvedimenti di spesa delle amministrazioni pubbliche, stabilendo che esse devono apporre in maniera uniforme un codice ai provvedimenti di spesa assunti durante la fase di gestione del bilancio. Il **comma 1**, in questo senso, cala nella realtà gestionale del bilancio le indicazioni dell'articolo 3 sulla rappresentazione del bilancio secondo le missioni e i programmi di spesa, rendendo la dimensione della finalità della spesa stessa una caratteristica gestionale e non semplicemente una rappresentazione extra-contabile da allegare al bilancio di previsione e a quello consuntivo. Lo strumento attraverso cui individuare i criteri e le modalità per attuare quanto sopra è individuato, al **comma 2**, in un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da adottare entro novanta giorni dall'entrata in vigore del decreto legislativo complessivo sull'armonizzazione dei sistemi contabili.

oooooooooooooooooooooooooooo

La lettera b) del comma 2 dell' articolo 2 della legge n.196/09, richiede la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi stabilite per l'intero settore. In particolare deve essere garantito il raccordo con il piano dei conti integrato che la lettera a) del medesimo comma introduce per la totalità delle amministrazioni pubbliche.

Gli obiettivi sopra citati, ai sensi della 196/09, devono essere perseguiti in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche. L' articolato proposto introduce pertanto strumenti e regole contabili che consentano il raggiungimento di tali obiettivi con un percorso che prevede una fase transitoria e una situazione a regime.

Il Gruppo per la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati delle amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ha elaborato un modello già sottoposto a sperimentazione, che consente di riconciliare i dati economici a quelli finanziari. Nel testo, peraltro, si prevede, in linea con disposizioni analoghe contenute nello schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e loro organismi, un passaggio alle rilevazioni di tali dati con le modalità SIOPE al momento della sua realizzazione. Ciò posto, tenuto conto della necessità di usufruire in ogni caso nel più breve termine anche dei dati contabili concernenti soggetti a contabilità civilistica e del fatto che la rilevazione SIOPE non è ancora stata estesa a tutte le amministrazioni pubbliche, si adotta un sistema transitorio da parte degli enti ancora non oggetto della rilevazione SIOPE, in grado di fornire le informazioni complessive necessarie per il consolidamento dei conti dei tre sottosettori – centrale, locale e previdenziale – per i quali la stessa legge n. 196/2009 ha previsto l'indicazione dei livelli di deficit, fabbisogno e debito.

L'articolo 15 prevede, al comma 1, l'obbligo per le società e gli altri enti ed organismi inseriti nell'elenco delle amministrazioni pubbliche che adottano la contabilità di tipo civilistico della redazione di un budget previsionale, avente natura conoscitiva e non autorizzatoria. Il comma 2 prevede che tale documento sia compilato secondo criteri che saranno definiti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da adottarsi entro 90 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto. Tali criteri dovranno consentire di disporre, per quelle amministrazioni pubbliche tenute alla contabilità civilistica, che non sono sottoposte all'obbligo di redazione di un "bilancio preventivo" (o anche "budget"), di informazioni in fase di previsione, raccordabili con quelle prodotte dalle altre amministrazioni pubbliche in sede di redazione del proprio bilancio di previsione.

Il medesimo articolo prevede altresì, al **comma 3**, la redazione di un rendiconto finanziario in termini di liquidità predisposto secondo quanto stabilito dai principi contabili nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC). La finalità dell'introduzione di tale obbligo è quella di consentire alle amministrazioni di disporre di uno strumento informativo sulla gestione di cassa che fornisca informazioni pienamente coerenti con quelle riportate nel proprio bilancio di esercizio. Tale strumento rappresenta un riferimento essenziale per la verifica della affidabilità delle informazioni fornite con gli strumenti introdotti nell'articolo successivo, in attuazione della lettera b) del citato articolo 2, comma 2, della legge 196/09.

L'**articolo 16** introduce la tassonomia prevedendo, al **comma 1**, la compilazione, da parte delle singole amministrazioni, di un conto finanziario coerente con l'articolazione del piano dei conti integrato comune a tutte le amministrazioni prevista dal Titolo II del presente decreto.

Il conto finanziario è costruito da ciascuna amministrazione sulla base delle informazioni riportate nel bilancio di esercizio, in quanto il ricorso al bilancio consolidato avrebbe potuto dare origine a duplicazioni di poste, ed è redatto imputando le operazioni secondo la manifestazione numeraria (cassa). La scelta del solo riferimento alla cassa, deriva dalla oggettiva impossibilità della ricostruzione dei flussi degli enti secondo i concetti di accertamento e impegno previsti, nell'ambito della contabilità finanziaria, dalla registrazione secondo la competenza giuridica. A ciò si aggiunge il fatto che la rappresentazione più adeguata ai fini dell'applicazione del criterio "accrual" adottato dai regolamenti internazionali di contabilità nazionale, è quella riportata dal bilancio di esercizio.

La soluzione a regime, ripresa nel **comma 3**, consiste nell'adozione del sistema SIOPE da parte della totalità delle amministrazioni tenute al sistema di contabilità civilistica. Tale sistema consente la rilevazione telematica in tempo reale degli incassi e dei pagamenti effettuati dai tesoriери delle amministrazioni pubbliche e la rappresentazione degli stessi secondo codifiche per categoria economica uniformi per gruppi di enti. Tale sistema permette quindi di registrare i flussi finanziari generati dagli enti non solo in fase di rendicontazione ma anche in fase di gestione. La coerenza delle classificazioni SIOPE con i sistemi e gli schemi contabili uniformi introdotti dalla legge 196/2009 è assicurata dal previsto adeguamento delle stesse alla struttura del piano dei conti integrato, introdotta dal Titolo II del presente decreto.

Nelle more dell'adozione generalizzata del sistema SIOPE, il **comma 2** affida la costruzione del conto finanziario alla applicazione, da parte di ciascun ente, di un sistema di regole di riclassificazione volte a specificare le modalità di trasformazione dei dati del bilancio di esercizio in dati di natura finanziaria coerenti con le modalità previste dal piano dei conti integrato di cui al

Titolo II del presente decreto. Le regole di riclassificazione, essendo applicate al bilancio di esercizio, sono attuate esclusivamente in fase di consuntivo. Tali regole saranno stabilite in sede di definizione puntuale della struttura del piano dei conti integrato.

Il **comma 4** prevede infine che i collegi sindacali e di revisione vigilino sull'attuazione di quanto previsto dal comma 2 attestando tale adempimento nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile o nella relazione di cui all'articolo 47 del D.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97

oooooooooooooooooooooooooooo

L'articolo 2, comma 2 alla f), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, prevede la definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi dei bilanci delle pubbliche amministrazioni.

Seguendo un approccio riconducibile alle pratiche di *performance budgeting* in uso in diversi altri paesi, sono stati specificati gli usi del sistema di indicatori adottato e i requisiti minimi a cui si deve rispondere tenendo in conto le seguenti considerazioni:

- la definizione di obiettivi misurabili e il monitoraggio del loro andamento nel corso del tempo serve a chiarire le finalità ultime perseguite con la spesa di ciascuna amministrazione e il livello di intervento previsto e poi effettivamente raggiunto. In tal senso, il sistema di indicatori non è direttamente desumibile dalle attività di controllo di gestione (né utilizzabile per tale scopo) e deve riferirsi ad aggregazioni funzionali (i programmi o altre aggregazioni nel caso in cui i programmi non siano ancora stati definiti);
- numerose disposizioni legislative susseguitesi nel corso degli anni nello stesso ambito sono state nella maggiore parte dei casi disattese o attuate in maniera insoddisfacente e appare utile, nel caso delle amministrazioni centrali, semplificare e coordinare la mole di adempimenti sovrapposti;
- si rende necessario un coordinamento con le disposizioni che derivano dall'attuazione del piano delle performance per tutte le amministrazioni pubbliche e del monitoraggio della convergenza agli obiettivi di servizio previsti nell'ambito del federalismo fiscale nel caso delle amministrazioni regionali, provinciali e comunali;
- i requisiti minimi imposti dovrebbero essere coerenti con la metodologia già indicata per la compilazione delle Note Integrative al bilancio dello Stato delle Amministrazioni.

L'articolo 17 fissa il perimetro di applicazione della norma, descrive il principale documento denominato "Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio" e ne stabilisce il

raccordo con i sistemi di misurazione delle performance previsti dalla legge 4 marzo 2009, n. 15, e dei successivi decreti attuativi (D.leg.vo n. 150/2009).

L'articolo 18 indica le modalità relative alla pubblicità del Piano nonché i soggetti istituzionali ai quali tale Piano deve essere trasmesso ai fini del consolidamento e del monitoraggio degli obiettivi.

L'articolo 19 elenca i requisiti minimi necessari per la redazione del Piano con particolare riferimento alle informazioni essenziali che il Piano deve illustrare per ciascun programma e per ciascun indicatore utilizzato.

L'articolo 20 stabilisce le modalità per il monitoraggio degli obiettivi e dei relativi indicatori nonché quelle per il loro aggiornamento.

L'articolo 21 rinvia all'adozione di un successivo Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, da adottare entro il 31 dicembre 2011, che dovrà definire le Linee guida generali per l'individuazione di criteri e metodologie per la costruzione del Piano.

oooooooooooooooooooooooooooo

Con l'articolo 22 vengono individuati i termini per l'approvazione del bilancio.

L'articolo 23 stabilisce l'entrata in vigore del provvedimento. Essa decorre a partire dal primo giorno del mese successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.

L'**allegato 1** contiene **24 punti** che evidenziano rispettivamente il contenuto dei principi contabili generali di veridicità, correttezza, neutralità o imparzialità, attendibilità, significatività e rilevanza, chiarezza o comprensibilità, trasparenza, pubblicità, coerenza, congruità, annualità, continuità, prudenza, costanza, unità, universalità, integrità, comparabilità, flessibilità, verificabilità, prevalenza della sostanza sulla forma, competenza finanziaria, competenza economica, equilibrio di bilancio.

Il **punto n. 1**, nel descrivere il principio di **annualità**, afferma che i documenti del sistema di bilancio, sia di previsione che di rendicontazione, debbano essere predisposti a cadenza annuale, in relazione ad un periodo di gestione coincidente con l'anno solare. In ogni caso, questo principio non incide sulla possibilità che le amministrazioni pubbliche abbiano l'obbligo di fornire anche i documenti contabili con cadenza inferiore all'anno.

Al **punto n. 2** viene descritto il principio dell'**unità**, che si riferisce sia al bilancio di previsione che al rendiconto ed al bilancio d'esercizio di ogni singola amministrazione. Secondo tale principio, il complesso unitario delle entrate finanzia l'amministrazione pubblica e sostiene la totalità delle spese realizzate durante la gestione. Il principio prevede che, di conseguenza, i documenti contabili non destinino alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione di legge.

Il **punto n. 3** descrive il principio dell'**universalità**, attraverso il quale il sistema di bilancio ricomprende tutte le finalità e tutti gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili ad ogni singola amministrazione pubblica, in modo da fornire una rappresentazione veritiera e corretta della complessa attività amministrativa svolta durante l'esercizio e degli andamenti dell'amministrazione, anche nell'ottica degli equilibri economico-finanziari del sistema di bilancio. A tal fine, non sono ammesse le gestioni fuori bilancio, e le contabilità separate, ove ammesse dalla normativa, devono obbligatoriamente essere ricondotte al sistema di bilancio dell'amministrazione entro i termini dell'esercizio.

Il **punto n. 4** prevede il principio dell'**integrità**, la cui applicazione pratica implica che, nel bilancio di previsione e nei documenti di rendicontazione, le entrate debbano essere iscritte al lordo delle spese sostenute per la riscossione e di altre spese, e le spese al lordo delle correlate entrate, senza compensazioni di partite, salvi i casi previsti espressamente dalla legge. Tale principio si applica a tutti i valori del sistema di bilancio.

Il **punto n. 5** descrive il principio di **veridicità**, che fa riferimento al *true and fair view*, prevedendo che i documenti contabili di previsione, gestione e rendicontazione delle pubbliche amministrazioni

debbano riportare dati esatti e veritieri, riferibili alle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio. Il dispositivo proposto impone, inoltre, una valutazione oculata dei bilanci di previsione, dei flussi finanziari ed economici e delle singole poste, al fine di evitare sottovalutazioni o sopravvalutazioni. Nel caso in cui non siano rispettati tali presupposti, si prevede l'impossibilità, per gli organi preposti al controllo ed alla revisione contabile, di procedere all'approvazione dei relativi bilanci.

Il **punto n. 6**, nel descrivere il principio di **attendibilità**, stabilisce che le previsioni e le valutazioni contenute nei documenti contabili di previsione e di rendicontazione, nonché nei relativi documenti descrittivi ed accompagnatori, debbano essere sostenute da accurate analisi di tipo storico e programmatico, oppure da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse. Conseguentemente, al fine di soddisfare le esigenze informative, i dati contabili non devono contenere errori o distorsioni rilevanti, e devono riportare dati affidabili e completi.

Il **punto n. 7** descrive il principio di **correttezza**, e stabilisce che i documenti contabili di programmazione e previsione, e di rendicontazione debbano rispettare le norme ed i principi vigenti, sia sotto il profilo formale che sostanziale. Tale principio si applica anche alle comunicazioni e ai dati oggetto di monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica.

Il **punto n. 8** descrive il principio di **chiarezza o comprensibilità**, prevedendo che l'intero sistema di bilancio debba essere disposto in base ad una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali. Il dispositivo proposto evidenzia, altresì, che l'adozione di una corretta classificazione dei documenti contabili costituisce una condizione necessaria per garantire il corretto monitoraggio ed il consolidamento dei conti pubblici da parte delle Istituzioni preposte al controllo della finanza pubblica. Sul punto, al fine di valutare la comprensibilità da parte degli utilizzatori delle informazioni contenute nel sistema di bilancio, si utilizza il criterio della "normale diligenza". Per quanto riguarda, invece, la classificazione delle singole operazioni gestionali, si prevede il criterio della prevalenza della sostanza sulla forma. Infine, onde consentire la piena attuazione del principio di chiarezza, si vietano l'imputazione provvisoria di operazioni di partite di giro e l'assunzione di impegni sui fondi di riserva.

Al **punto n. 9** viene descritto il principio della **trasparenza**. Al fine di rendere effettivo tale principio in ambito contabile, le risorse stanziare sono collegate agli obiettivi perseguiti dall'azione pubblica attraverso la classificazione funzionale per missioni e programmi. A tal fine, le missioni di

cui all'art. 21 della 31 dicembre 2009, n. 196, contenute nei bilanci delle amministrazioni, rappresentano le fondamentali finalità dell'azione pubblica, ed i programmi, che costituiscono aggregati diretti al perseguimento degli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni, sono definiti da ciascuna amministrazione nel rispetto dei criteri e dei principi di base condivisi.

Il **punto n. 10** descrive il principio di **significatività e rilevanza**, secondo il quale le informazioni contenute nei documenti contabili devono essere significative e funzionali alle esigenze informative. Per quanto riguarda i criteri di valutazione della correttezza dei dati nel procedimento di formazione del sistema di bilancio, si prevede la necessità di prendere in considerazione non solo la loro esattezza aritmetica, ma anche la ragionevolezza e l'applicazione oculata e corretta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio di previsione e del rendiconto. Per quanto riguarda il principio della rilevanza viene fatto riferimento alle informazioni la cui omissione o errata presentazione può influenzare le decisioni degli utilizzatori prese sulla base del sistema dei bilanci.

Il **punto n. 11** descrive il principio della **flessibilità**, che riguarda il sistema del bilancio di previsione i cui documenti non debbono essere interpretati come imm modificabili determinando in tal modo una controproducente rigidità nella gestione. Infatti, il principio di flessibilità è volto a trovare nei documenti contabili di programmazione e previsione e di budget la possibilità di fronteggiare gli effetti derivanti da circostanze imprevedibili e straordinarie che possono manifestarsi durante la gestione, modificando i valori approvati dagli organi di governance. Le norme di contabilità pubblica (in particolare la legge 196/2009, art. 18 e seguenti) prevedono varie modalità di intervento in coerenza al principio di flessibilità relativamente alla predisposizione di appositi fondi (di riserva) nei documenti contabili di previsione sottoposti all'approvazione degli organi di governo, a particolari modalità di intervento durante la gestione al verificarsi di eventi eccezionali per i quali non è stato approvato uno specifico fondo di riserva, alla possibilità di effettuare variazioni compensative tra le dotazioni finanziarie interne a ogni programma relative a capitoli in materia di spesa rimodulabile e con il bilancio di previsione anche tra programmi diversi nell'ambito di ciascuna missione.

Il **punto n. 12**, nel prevedere il principio di **congruità**, diretto a verificare l'adeguatezza dei mezzi disponibili, stabilisce che la congruità delle entrate e delle spese sia valutata in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali, coerentemente rappresentati nel sistema dei bilancio nelle fasi di previsione e programmazione, di gestione e di rendicontazione.

Il **punto n. 13** prevede il principio della **prudenza** che, tradotto in termini contabili, consiste nella possibilità di iscrizione, nei bilanci di previsione e nei relativi documenti finanziari ed economici, delle sole componenti positive delle entrate che risultino effettivamente disponibili nel periodo amministrativo considerato. Le componenti negative, invece, devono essere limitate alle sole voci degli impegni sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste. Per ciò che riguarda i documenti contabili di rendicontazione, si dispone che le componenti positive non realizzate non vadano contabilizzate, e che tutte le componenti negative debbano essere contabilizzate e rendicontate, anche se non definitivamente realizzate.

Il **punto n. 14** prevede il principio di **coerenza**, attraverso il quale le funzioni di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione generale devono essere coerenti, collegate e strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi, e gli strumenti di programmazione pluriennale e annuale devono essere conseguenti alla relativa pianificazione dell'ente. D'altra parte, le decisioni e gli atti di gestione non possono essere in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati negli strumenti di programmazione pluriennale e annuale, e, in sede di rendicontazione, lo scostamento fra i risultati attesi e quelli ottenuti deve essere dimostrato e motivato. Completa la descrizione del principio di coerenza il necessario collegamento tra le scelte di indirizzo politico e le fasi di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione dell'amministrazione pubblica.

Il **punto n. 15** descrive il principio della **continuità**, il cui contenuto impone la valutazione delle poste contabili nella prospettiva della continuazione delle attività istituzionali di ogni singola amministrazione. Il dispositivo prevede che le valutazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci devono essere fondate su criteri tecnici e di stima che consentano la possibilità di continuare ad essere validi nel tempo.

Il **punto n. 16** descrive il contenuto del principio della **costanza**, che impone l'applicazione costante dei principi contabili generali, onde consentire la comparabilità delle valutazioni dei bilanci di previsione e di rendicontazione, e delle singole e sintetiche valutazioni nel tempo. Inoltre, secondo tale principio, che completa quello della continuità, l'eventuale cambiamento dei criteri di valutazione rappresenta un'eccezione, e va opportunamente motivato e documentato in apposite relazioni nel contesto del sistema di bilancio.

Il **punto n. 17** prevede il principio di **comparabilità**, la cui applicazione in termini contabili si traduce nella comparabilità spazio-temporale dei valori riportati nei relativi documenti contabili, e richiede il costante e continuo rispetto dei principi contabili. Il principio della comparabilità si lega fortemente al principio della costanza e continuità dei criteri di valutazione del sistema dei bilanci,

condizione necessaria per la comparabilità spazio-temporale dei valori riportati nei documenti dei bilanci. Il requisito di comparabilità non deve essere un impedimento all'introduzione dei principi contabili applicativi più adeguati alla specifica operazione. Non è appropriato che un'amministrazione pubblica continui a contabilizzare nel medesimo modo un'operazione od un evento se il criterio adottato non è conforme al disposto normativo ed ai principi contabili.

Il **punto n. 18** descrive il principio di **verificabilità**, secondo il quale l'informazione patrimoniale, economica, finanziaria e tutte le altre tipologie di informazioni fornite dal sistema dei bilanci delle pubbliche amministrazioni devono essere verificabili attraverso l'analisi del procedimento valutativo adottato. A tal fine, le amministrazioni pubbliche sono tenute a custodire la documentazione probatoria relativa alle attività di programmazione, gestione e rendicontazione.

Il **punto n. 19**, nel prevedere il principio di **neutralità o imparzialità**, prescrive che la redazione dei documenti contabili debba fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, onde non favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi. Si prevede, inoltre, che il procedimento formativo del sistema di bilancio debba svolgersi con imparzialità, anche in relazione agli elementi soggettivi. A tal fine, la norma proposta impone alle amministrazioni l'obbligo di garantire l'applicazione competente e tecnicamente corretta del processo di formazione dei documenti contabili, del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio, con discernimento, oculatezza e giudizio per quanto riguarda la valutazione degli elementi soggettivi.

Il **punto n. 20** descrive il principio di **pubblicità**, secondo cui le amministrazioni devono rendere pubblici i propri bilanci secondo la normativa vigente ed in maniera adeguata, onde consentire agli utilizzatori l'accesso alle informazioni necessarie allo svolgimento delle loro funzioni. Al fine di attuare il principio di pubblicità, il principio prevede che le amministrazioni pubbliche debbano assicurare ai cittadini, nonché ai diversi organismi sociali e di partecipazione, la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio di previsione e di rendicontazione, comprensivi dei rispettivi allegati, anche integrando le pubblicazioni obbligatorie.

Il **punto n. 21** stabilisce il principio dell'**equilibrio di bilancio**, la cui applicazione pratica determina che il pareggio finanziario si applichi sia in fase di previsione che di rendicontazione. Al fine della verificabilità dei documenti contabili, la norma prevede che le singole voci del bilancio di rendicontazione debbano necessariamente essere comparabili a quelle del bilancio di previsione, quale conseguenza dell'applicazione dei principi di chiarezza e di comparabilità. Si prevede, di conseguenza, che i flussi finanziari effettuati durante l'esercizio siano oggetto di analisi degli equilibri di bilancio e di comparazione con gli equilibri definiti nella fase di programmazione. Si

dispone, infine, che le amministrazioni debbano effettuare anche le operazioni di ammortamento di beni immobili e strumentali e di ogni altra voce economica di competenza quali effettivi valori di fattori della gestione, concorrenti alla configurazione degli equilibri di bilancio.

Il **punto n. 22**, sul principio della **competenza finanziaria**, nel prevedere l'imputazione delle spese nelle scritture contabili all'esercizio in corrispondenza al quale le obbligazioni sono giuridicamente perfezionate, stabilisce che i bilanci di previsione annuale costituiscono un limite agli impegni di spesa, ad eccezione delle partite di giro, dei servizi per conto di terzi, e dei rimborsi delle anticipazioni di cassa. Le entrate e le spese sono imputate al periodo amministrativo in cui sorge il diritto a riscuotere (accertamento) e l'obbligo di pagare (impegno) essendo vietato di conseguenza l'accertamento attuale di entrate future. In relazione alle attività di investimento che comportino impegni di spesa con scadenze in più esercizi finanziari, le amministrazioni dovranno, al momento dell'attivazione del primo impegno, dichiarare espressamente di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa di investimento, anche laddove la relativa forma di copertura risulti indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche, ai sensi dell'art. 128 del decreto legislativo n. 163 del 2006. In relazione agli incassi ed ai pagamenti, si dispone che essi debbano essere imputati all'esercizio in cui le relative operazioni siano state effettuate. Per quanto riguarda, invece, i titoli risultanti da mandati versati all'entrata del bilancio dell'amministrazione pubblica a seguito di regolazioni contabili, essi devono essere imputati all'esercizio cui fanno riferimento i relativi titoli di entrata e di spesa. Inoltre, in relazione al provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e di assestamento generale di bilancio, la norma proposta evidenzia espressamente il necessario rispetto degli equilibri di bilancio nella gestione di competenza e dei residui, nonché dell'equilibrio delle successive annualità contemplate dal bilancio pluriennale.

Il **punto n. 23** stabilisce il principio contabile della **competenza economica**, che prevede che l'effetto delle operazioni e degli altri eventi vada 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. Di conseguenza, i ricavi conseguenti ad operazioni realizzate dalle pubbliche amministrazioni vanno imputati all'esercizio nel quale si sono verificate le relative operazioni, ed i proventi ed i trasferimenti correnti, di natura tributaria o non tributaria, vanno imputati all'esercizio nel quale si è verificata la relativa manifestazione finanziaria. Il dispositivo proposto prevede, inoltre, che qualora le risorse siano state impiegate per la copertura dei costi sostenuti nello stesso esercizio, esse devono essere oggetto di rilevazione in termini di competenza economica, ad eccezione dei trasferimenti a destinazione vincolata, correnti o in conto capitale, i quali devono

essere imputati in ragione del costo o dell'onere di competenza economica alla copertura dei quali sono destinati. Si prevede, infine, la correlazione tra i costi ed i ricavi dell'esercizio.

Il **punto n. 24** descrive il principio di **prevalenza della sostanza sulla forma**. L'applicazione di tale principio prevede che le operazioni avvenute durante un esercizio debbano essere rilevate in conformità con la loro effettiva sostanza. Si afferma, inoltre, che la natura economica, finanziaria e patrimoniale della gestione dell'amministrazione pubblica rappresenta l'elemento prevalente per la contabilizzazione, valutazione ed esposizione nella rappresentazione dei fatti amministrativi nei documenti del sistema di bilancio.

Allegato

Comitato per i principi contabili - Gruppo 3: definizione di comuni schemi di bilancio per missioni, in raccordo con la COFOG, per le amministrazioni pubbliche inserite nel conto consolidato definito secondo gli specifici regolamenti comunitari (SEC95, Reg. 2223/1995), in base a quanto prescritto nel comma 2 dell'art. 1 della legge 196/2009.

Guida alla compilazione della Scheda relativa alla proposta di Missione e Programma per gli enti vigilati dalle Amministrazioni centrali dello Stato

La scheda proposta si articola in una serie di campi, riassumibili in quattro tipologie:

1. **campi compilabili secondo una scelta obbligata**, attraverso un menù a tendina che propone tutte le possibili modalità della variabile in oggetto, di colore rosa.
2. **campi testo**, dove il compilatore deve indicare una proposta, come è l'esempio del campo Proposta di nuovo Programma, o quello in cui l'ente che si sta analizzando non viene definito in maniera esplicita nella lista delle Amministrazioni pubbliche S.13, ma fa parte di un raggruppamento, come avviene ad esempio nel caso delle Università, campo Ente all'interno di un gruppo di enti. Tali campi di testo sono di colore grigio.
3. **campi che si compilano automaticamente** in base alle indicazioni fornite in altri campi precedenti, come è il caso dei campi relativi alla collocazione degli enti all'interno della lista S.13, quale ad esempio il campo Sottosettore della lista Istat S.13, di colore azzurro. Su tali campi il compilatore della scheda non può intervenire.
4. **campi di controllo**, si tratta di due campi che servono a verificare che le distribuzioni percentuali delle entrate secondo la fonte di finanziamento, e secondo la natura dell'entrata sommino ciascuna a 100. In caso di incompleta o errata attribuzione del peso percentuale alle varie modalità appare un messaggio che segnala il problema; si tratta, in questo caso, di celle di colore verde.

Descrizione della scheda, secondo le variabili in cui è articolata, e guida alla compilazione:

1. **Ente / Gruppo di enti:** in questo campo va inserito il nome dell'ente secondo una scelta fornita dal menù a tendina che contiene tutti gli enti e i gruppi di enti, laddove non è prevista l'indicazione nominativa di ciascun ente appartenente al gruppo, individuati come appartenenti al settore istituzionale delle Amministrazioni pubbliche, lista S.13. Il campo è di colore rosa e rientra nel tipo 1, compilabile secondo una scelta obbligata, sopra descritto; la sua compilazione darà luogo alla compilazione automatica dei campi successivi Sottosettore della lista Istat S.13, Codice del Sottosettore della lista Istat S.13, Raggruppamento di enti della lista Istat S.13.
2. **Ente all'interno di un gruppo di enti:** in questo campo va inserito il nome dell'ente qualora l'ente appartenga ad un gruppo di enti, per cui non è prevista l'indicazione nominativa di ciascun ente appartenente al gruppo, come avviene nel caso delle Università. Il campo in esame è un capo testo di colore grigio, e prevede anche che sia stato compilato il campo precedente Ente/Gruppo di enti che permette di avere tutte le informazioni relative alla collocazione dello stesso all'interno della lista S.13.
3. **Codice fiscale:** in questo campo va inserito il codice fiscale dell'ente vigilato. Si tratta di una informazione importante che permette di collegare le informazioni rilevate in questa scheda con le informazioni provenienti da altri archivi anagrafici. Si tratta di un campo testo di colore grigio.
4. **Sottosettore della lista Istat S.13:** si tratta di un campo di colore azzurro a riempimento automatico in base al contenuto del campo 1, sul quale il compilatore non deve effettuare alcuna operazione.
5. **Codice del Sottosettore della lista Istat S.13:** si tratta di un campo di colore azzurro a riempimento automatico in base al contenuto del campo 1, sul quale il compilatore non deve effettuare alcuna operazione.
6. **Raggruppamento di enti della lista Istat S.13:** si tratta di un campo di colore azzurro a riempimento automatico in base al contenuto del campo 1, sul quale il compilatore non deve effettuare alcuna operazione.

7. **Funzioni istituzionali dell'ente:** in questo campo va inserita una breve descrizione delle funzioni istituzionali dell'ente vigilato; si consiglia di prendere come riferimento lo statuto dell'ente stesso. Si tratta di un campo testo di colore grigio.
8. **Ministero vigilante:** in questo campo va inserito il nome dell'ente secondo una scelta fornita dal menù a tendina che contiene tutte le amministrazioni, precedute dal codice numerico identificativo. Il campo è di colore rosa e rientra nel tipo 1, compilabile secondo una scelta obbligata.
9. **Missione del Ministero vigilante (se ne esiste una prevalente):** in questo campo va indicata la missione principale del Ministero vigilante, se ne esiste una prevalente, sia con riferimento alle attività che la compongono che rispetto alle risorse dedicate. La scelta va effettuata attraverso un menù a tendina che propone le 34 Missioni del bilancio dello Stato, a cui viene aggiunta la possibilità di indicare che "Non esiste un'unica Missione principale". Il campo è di colore rosa e rientra nel tipo 1, compilabile secondo una scelta obbligata.
10. **Capitoli di trasferimenti di risorse ricevuti dal Ministero vigilante:** indicare il numero del capitolo o dei capitoli relativi ai trasferimenti ricevuti, a vario titolo, dall'ente provenienti dal bilancio dello Stato. Si tratta di un campo testo di colore grigio.
11. **Note sui finanziamenti:** in questo campo vanno riportate osservazioni relative alle tipologie di trasferimenti ricevuti dall'ente, nel caso in cui esistano più tipologie di trasferimenti ricevuti dall'amministrazione vigilante o da altri soggetti. Il campo in esame è un capo testo di colore grigio.
12. **Categoria economica al 3° livello (descrizione):** in questo campo va indicata la categoria economica dei principali trasferimenti ricevuti dal Ministero vigilante, facendo riferimento in modo particolare ai finanziamenti per il funzionamento dell'ente. La scelta va effettuata attraverso un menù a tendina che propone tutte le categorie economiche del bilancio dello Stato al terzo livello. Il campo è di colore rosa e rientra nel tipo 1, compilabile secondo una scelta obbligata.
13. **Categoria economica al 3° livello (codice):** si tratta di un campo di colore azzurro a riempimento automatico in base al contenuto del campo 12, sul quale il compilatore non deve effettuare alcuna operazione.
14. **Missione relativa ai trasferimenti ricevuti:** in questo campo va indicata la missione relativa ai trasferimenti ricevuti dal Ministero vigilante. La scelta va effettuata attraverso un

menù a tendina che propone le 34 Missioni del bilancio dello Stato, il campo è di colore rosa e rientra nel tipo 1, compilabile secondo una scelta obbligata.

15. **Programma relativo ai trasferimenti ricevuti:** in questo campo va indicata il programma relativo ai trasferimenti ricevuti dal Ministero vigilante. La scelta va effettuata attraverso un menù a tendina che propone i 162 Programmi del bilancio dello Stato secondo la Legge di bilancio 2010, il campo è di colore rosa e rientra nel tipo 1, compilabile secondo una scelta obbligata. La scelta del Programma va effettuata considerando che ciascun programma è identificato da un codice a due posizioni, di cui la prima è rappresentata dal codice della Missione cui il Programma afferisce.
16. **Classificazione funzionale COFOG nel BS, se ne esiste una prevalente:** in questo campo va indicata la funzione COFOG principale relativa ai trasferimenti ricevuti, al terzo livello, del Ministero vigilante, se ne esiste una prevalente. La scelta va effettuata attraverso un menù a tendina che propone le 110 Classi COFOG, a cui viene aggiunta la possibilità di indicare che “Non esiste un’unica classe COFOG di riferimento”. Il campo è di colore rosa e rientra nel tipo 1, compilabile secondo una scelta obbligata.
17. **Proposta di Missione, già presente nel BS:** in questo campo va indicata la missione principale dell’ente vigilato, se ne esiste una prevalente tra le 34 già individuate per il bilancio dello Stato, sia con riferimento alle attività che la compongono che rispetto alle risorse dedicate. Il campo è di colore rosa e rientra nel tipo 1, compilabile secondo una scelta obbligata.
18. **Proposta di Programma, già presente nel BS:** in questo campo va indicata il programma principale relativo all’attività dell’ente vigilato. La scelta va effettuata attraverso un menù a tendina che propone i 162 Programmi del bilancio dello Stato secondo la Legge di bilancio 2010, se l’ente si riconosce in uno di questi programmi. La scelta del Programma va effettuata considerando che ciascun programma è identificato da un codice a due posizioni, di cui la prima è rappresentata dal codice della Missione cui il Programma afferisce. Viene, inoltre, aggiunta la possibilità di indicare che “Non esiste un programma rispondente all’attività dell’ente vigilato” nel caso in cui l’ente non si riconosca nei programmi già esistenti. Il campo è di colore rosa e rientra nel tipo 1, compilabile secondo una scelta obbligata.
19. **Proposta di nuovo Programma:** in questo campo va indicata il programma principale relativo all’attività dell’ente vigilato, laddove l’ente non si riconosca in alcuno dei

programmi già esistenti per il bilancio dello Stato e abbia indicato che “Non esiste un programma rispondente all'attività dell'ente vigilato” al punto precedente. Il campo in esame è un capo testo di colore grigio.

20. **Descrizione delle attività sottostanti il nuovo programma:** in questo campo vanno indicate le attività sottostanti il nuovo programma individuato dall'ente vigilato, laddove l'ente abbia optato per la proposta di un nuovo programma. Il campo in esame è un capo testo di colore grigio.
21. **Note sulla proposta di nuovo Programma:** in questo campo vanno indicate le eventuali osservazioni relative al nuovo programma che si sta individuando; ad esempio, nel caso in cui fosse necessario segnalare più di un nuovo programma, andrebbe utilizzato questo campo. Il campo in esame è un capo testo di colore grigio.
22. **Classificazione funzionale COFOG dell'attività dell'ente, se ne esiste una prevalente:** in questo campo va indicata la funzione COFOG principale, al terzo livello, dell'ente vigilato, se ne esiste una prevalente. La scelta va effettuata attraverso un menù a tendina che propone le 110 Classi COFOG, a cui viene aggiunta la possibilità di indicare che “Non esiste un'unica classe COFOG di riferimento”. Il campo è di colore rosa e rientra nel tipo 1, compilabile secondo una scelta obbligata.
23. **Tipologia di bilancio:** in questo campo va indicata la tipologia di bilancio adottata dall'ente in esame; qualora l'ente abbia una doppia contabilità, attraverso un prospetto di riconciliazione tra le due, occorre indicare la tipologia di contabilità a cui l'ente è tenuto per legge. La scelta va effettuata attraverso un menù a tendina che propone le tre tipologie di contabilità possibili per gli enti in esame: bilancio civilistico, bilancio finanziario, contabilità secondo le indicazioni del D.P.R. 97/2003. Il campo è di colore rosa e rientra nel tipo 1, compilabile secondo una scelta obbligata.
24. **Entrate, in %, secondo la fonte di finanziamento:** l'area riguardante le entrate secondo la fonte di finanziamento richiede di analizzare, in termini percentuali usando numeri interi, il finanziamento dell'ente attraverso i vari settori che possono trasferire risorse all'ente stesso a vario titolo.
25. **Controllo entrate finanziamento:** si tratta di un campo di controllo sulla correttezza della ripartizione delle percentuali relative alle fonti di finanziamento delle entrate dell'ente. In caso di incompleta o errata attribuzione del peso percentuale alle varie modalità appare un

- messaggio che segnala il problema; si tratta, in questo caso, di una cella di colore verde. Il compilatore della scheda non deve intervenire su questo campo, ma deve controllare che la somma sia pari a 100 o verificare il tipo di errore che viene segnalato nella ripartizione delle percentuali.
26. **Entrate, in %, secondo la natura:** l'area riguardante le entrate secondo la natura richiede di fornire, in termini percentuali usando numeri interi, la ripartizione per natura delle entrate a seconda che facciano riferimento a vendita di beni e servizi alle AP, ad altri soggetti e ad altre possibili fonti di entrata.
27. **Controllo entrate natura:** si tratta di un campo di controllo sulla correttezza della ripartizione delle percentuali relative alla natura delle entrate dell'ente. In caso di incompleta o errata attribuzione del peso percentuale alle varie modalità appare un messaggio che segnala il problema; si tratta, in questo caso, di una cella di colore verde. Il compilatore della scheda non deve intervenire su questo campo, ma deve controllare che la somma sia pari a 100 o verificare il tipo di errore che viene segnalato nella ripartizione delle percentuali.
28. **Tipologia di vigilanza:** in questo campo va indicata la tipologia di vigilanza cui l'ente vigilato in esame può essere soggetto; sono state individuate tre tipologie di vigilanza possibili: Presenza negli organi di amministrazione e controllo, Approvazione del bilancio, Approvazione dei regolamenti di organizzazione. Da queste tre tipologie sono stati, poi, individuati i casi di possibile coesistenza di più tipi di vigilanza, determinando ulteriori quattro casi. La scelta va effettuata attraverso un menù a tendina che propone le sette possibili tipologie di vigilanza. Il campo è di colore rosa e rientra nel tipo 1, compilabile secondo una scelta obbligata.
29. **Note:** in questo campo il compilatore può inserire osservazioni relative ad alcune problematiche incontrate nella compilazione del modello. Il campo in esame è un capo testo di colore grigio.
30. **Riferimenti del compilatore:** le informazioni richieste in questa area si rendono necessarie per avere una persona di riferimento da contattare, qualora risultasse necessario avere una interazione con l'esperto dell'ente oggetto di analisi.

RELAZIONE TECNICA

Il presente decreto legislativo reca esclusivamente norme di carattere ordinamentale prive di effetti finanziari per la finanza pubblica. Tale provvedimento, infatti, è sostanzialmente finalizzato a disciplinare i principi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio dei soggetti di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ad esclusione delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 5 maggio 2009, n. 42, ivi compresi gli enti del servizio sanitario nazionale, prevedendo l'adozione di un sistema di contabilità finanziaria, affiancato, ai fini conoscitivi, da un sistema di contabilità economico-patrimoniale, e stabilendo i criteri per la specificazione e la classificazione delle spese e delle entrate.