



*Presidenza  
del Consiglio dei Ministri*

CONFERENZA UNIFICATA

Intesa sullo schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti e organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42

*Intesa, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, della legge 5 maggio 2009, n. 42*

Repertorio atti n. 22 /C.U del 3 marzo 2011

## LA CONFERENZA UNIFICATA

Nella odierna seduta del 3 marzo 2011:

**VISTO** l'articolo 2, comma 1, della legge 5 maggio 2009, n. 42 il quale ha attribuito al Governo la delega ad adottare, entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore della legge medesima, uno o più decreti legislativi aventi ad oggetto l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, al fine di assicurare, attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione, l'autonomia finanziaria di comuni, province, città metropolitane e regioni nonché al fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica;

**VISTO** il successivo comma 3 il quale ha disposto che i decreti legislativi di cui al precedente comma 1 sono adottati su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, del Ministro per le riforme per il federalismo, del Ministro per la semplificazione normativa, del Ministro per i rapporti con le regioni e del Ministro per le politiche europee, di concerto con il Ministro dell'interno, con il Ministro per la pubblica amministrazione e l'innovazione e con gli altri Ministri volta a volta competenti nelle materie oggetto di tali decreti. Gli schemi di decreto legislativo, previa intesa da sancire in sede di Conferenza unificata ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, sono trasmessi alle Camere, ciascuno corredato di relazione tecnica che evidenzia gli effetti delle disposizioni recate dal medesimo schema di decreto sul saldo netto da finanziare, sull'indebitamento netto delle amministrazioni pubbliche e sul fabbisogno del settore pubblico, perché su di essi sia espresso il parere della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e delle Commissioni parlamentari competenti per le conseguenze di carattere finanziario, entro sessanta giorni dalla trasmissione. In mancanza di intesa nel termine di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, il Consiglio dei ministri delibera, approvando una relazione che è trasmessa alle Camere. Nella relazione sono indicate le specifiche motivazioni per cui l'intesa non è stata raggiunta;

**VISTA** la nota n. 9343 DAGL/050163/10.3.44 del 24 dicembre 2010, con la quale la Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento per gli affari giuridici e legislativi, ha trasmesso lo schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti e organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42, approvato, in via preliminare, dal Consiglio dei Ministri, nella seduta del 22 dicembre 2010, provvedimento che è stato inviato, il 28 dicembre 2010, alle Regioni ed agli Enti locali;

**CONSIDERATO** che, per l'esame del provvedimento in questione è stata convocata una riunione, a livello tecnico, il 13 gennaio 2011, durante la quale i rappresentanti delle Regioni e degli Enti locali hanno illustrato alcuni elementi di criticità sullo schema di decreto in esame;





*Presidenza  
del Consiglio dei Ministri*

CONFERENZA UNIFICATA

**CONSIDERATO** che, a conclusione della citata riunione, si è concordato di tenere un ulteriore incontro il 18 gennaio 2011 al fine di esaminare le puntuali proposte emendative formulate dalle Regioni, dall'ANCI e dall'UPI;

**CONSIDERATO** che, nel corso di detto incontro, si è proceduto all'esame di dette proposte in ordine alle quali i rappresentanti delle Amministrazioni statali hanno fornito una risposta, a livello tecnico, circa il loro possibile accoglimento;

**CONSIDERATO** che l'argomento è stato iscritto, quindi, all'ordine del giorno della seduta di questa Conferenza del 20 gennaio 2011 e rinviato alla successiva seduta straordinaria del 25 gennaio 2011 nel corso della quale, pur essendo state accolte una serie di proposte delle Regioni e degli Enti locali, è stata registrata la mancata intesa con decorrenza dei termini; nella riunione politica tenutasi prima di quest'ultima seduta, sono state fornite indicazioni per una ulteriore riunione, a livello tecnico, in merito a taluni punti del provvedimento in ordine ai quali non si era trovata una condivisione;

**CONSIDERATO**, pertanto, che è stata convocata una ulteriore riunione, a livello tecnico, il 2 febbraio 2011 nel corso della quale sono stati definiti numerosi punti e discussi alcuni residui elementi di criticità riferiti in particolare all'istituzione da parte delle Regioni delle missioni a carattere strumentale per le spese per il personale e alla formulazione dell'articolo 35-bis relativo alle disposizioni concernenti le Regioni a Statuto speciale e le Province autonome di Trento e di Bolzano;

**CONSIDERATO** che il punto è stato nuovamente iscritto all'ordine del giorno della seduta del 10 febbraio 2011 nel corso della quale le Regioni hanno consegnato un documento contenente proposte di modifica relative ai punti non ancora risolti, chiedendo, quindi, di definire l'argomento nella odierna seduta del 3 marzo 2011,

**CONSIDERATO** che, di conseguenza, si è tenuta una riunione, a livello tecnico, il 17 febbraio 2011 nel corso della quale sono stati definiti e concordati i residui elementi di criticità sopra evidenziati riferiti in particolare alle missioni a carattere strumentale per le spese per il personale e alla formulazione dell'articolo 35-bis relativo alle Regioni a Statuto speciale ed alle Province autonome di Trento e di Bolzano, così come presentata dalle Regioni nella richiamata seduta del 25 gennaio 2011;

**CONSIDERATO** che, nel corso della odierna seduta di questa Conferenza, in merito al provvedimento in esame, così come risultante dalle modifiche concordate in sede tecnica:

- le Regioni hanno espresso avviso favorevole all'intesa con la raccomandazione che la fase sperimentale di gestione accentrata venga applicata anche in ambito sanitario;
- l'ANCI ha espresso avviso favorevole all'intesa consegnando un documento (All.A) che chiarisce ulteriormente la propria posizione;
- l'UPI e l'UNCEM hanno espresso avviso favorevole all'intesa;





*Presidenza  
del Consiglio dei Ministri*  
CONFERENZA UNIFICATA

**CONSIDERATO** che il Governo ha preso atto favorevolmente della sollecitazione formulata dalle Regioni;

**SANCISCE INTESA**

nei termini di cui in premessa, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, della legge 5 maggio 2009, n. 42 sullo schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti e organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42, approvato, in via preliminare, dal Consiglio dei Ministri, nella seduta del 22 dicembre 2010 e trasmesso con nota n. 9343 DAGL/050163/10.3.44 dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri con le modifiche contenute nell'allegato B che costituisce parte integrante del presente atto.

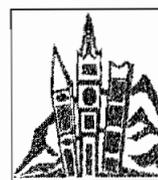
Il Segretario  
Cons. Ermenegilda Siniscalchi



Il Presidente  
On.le Dott. Raffaele Fitto



ASSOCIAZIONE  
NAZIONALE  
COMUNI  
ITALIANI



Unione  
nazionale  
comuni comunità  
enti  
montani

CONFERENZA UNIFICATA  
3 marzo 2011

CONSEGNATO NELLA SEDUTA  
DEL ... 3. MAR. 2011 ...

Punto 2) Intesa sullo schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti e organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della Legge 5 maggio 2009, n. 42

Si esprime Intesa

Lo Schema di decreto all'ordine del giorno è finalizzato a dare attuazione all'articolo 2, comma 1, lettera h, della legge n. 42 del 2009, il cui obiettivo è armonizzare i bilanci degli enti territoriali per renderli maggiormente confrontabili sulla base di determinati principi e criteri direttivi.

In dettaglio, il decreto si compone di due sezioni: la prima riguarda i principi contabili generali e applicati per le Regioni a statuto ordinario e gli Enti locali, la seconda reca le norme dirette a dare attuazione alla delega di cui alla legge 5 maggio 2009, n. 42 in materia di federalismo fiscale, per la parte relativa all'armonizzazione dei sistemi contabili del settore sanitario.

Nel corso dell'istruttoria del testo del provvedimento i punti di maggiore interesse per gli Enti locali sui quali è stata posta particolare attenzione sono:

- la disciplina da dare agli enti strumentali agli Enti locali;
- il piano integrato dei conti;
- la contabilità economica;
- i criteri di specificazione e classificazione delle spese;

- i principi contabili generali e, all'interno degli stessi, quello della contabilità finanziaria.

A tal proposito, sono state recepite tutte le osservazioni proposte in sede tecnica, tra cui in particolare:

- l'**affiancamento** a fini conoscitivi del sistema di contabilità economico-patrimoniale;
- la durata per due esercizi finanziari della sperimentazione delle nuove disposizioni;
- la specificazione, nella nuova formulazione del principio della competenza finanziaria, della **piena copertura finanziaria** degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario di imputazione.



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

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

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

Vista la legge 5 maggio 2009, n. 42, recante delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, e in particolare l'articolo 2, comma 1 e comma 2, lettera h) nonché l'articolo 27;

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

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 22 dicembre 2010.

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

Visti il parere della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale di cui all'articolo 3 della legge 5 maggio 2009, n. 42 e i pareri delle Commissioni parlamentari competenti per le conseguenze di carattere finanziario della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica;

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

Su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, del Ministro per le riforme per il federalismo, del Ministro per la semplificazione normativa, del Ministro per i rapporti con le regioni e per la coesione territoriale e del Ministro per le politiche europee, di concerto con il Ministro dell'interno, con il Ministro della Salute e con il Ministro per la pubblica amministrazione e l'innovazione;



Emana

il seguente decreto legislativo:

## TITOLO I

### **Principi contabili generali e applicati per le regioni a statuto ordinario, le province autonome e gli enti locali**

#### Art. 1

*(Oggetto e ambito di applicazione)*

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



Servizio sanitario nazionale, come individuati all'articolo 19, si applicano le disposizioni recate dal Titolo II.

## Art. 2

*(Adozione di sistemi contabili omogenei)*

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

## Art. 3

*(Principi contabili generali e applicati)*

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, conformano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1, parte integrante al presente decreto, ed ai principi contabili applicati definiti con le modalità di cui all'articolo 35, comma 4.



2. Gli enti strumentali delle amministrazioni di cui all'articolo 2, comma 1, che adottano la contabilità economico-patrimoniale conformano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 e ai principi del codice civile.

#### Art. 4

##### *(Piano dei conti integrato)*

1. Al fine di consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali nell'ambito delle rappresentazioni contabili, le amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, adottano un comune piano dei conti integrato definito con le modalità di cui all'articolo 35, comma 4.
2. Il piano dei conti integrato, ispirato a comuni criteri di contabilizzazione, è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali, definito in modo da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.
3. L'elenco dei conti economico-patrimoniali comprende i conti necessari per le operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento, effettuate secondo le modalità e i tempi necessari alle esigenze conoscitive della finanza pubblica.
4. Il piano dei conti di ciascun comparto di enti può essere articolato in considerazione alla specificità dell'attività svolta, fermo restando la riconducibilità delle predette voci alle aggregazioni previste dal piano dei conti integrato comune di cui al comma 1.
5. Il livello del piano dei conti integrato comune rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche.
6. Al fine di facilitare il monitoraggio e il confronto delle grandezze di finanza pubblica rispetto al contabile, le amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, allegano al bilancio annuale di previsione un documento consociativo concernente le previsioni relative agli aggregati corrispondenti alle voci articolate secondo la struttura del piano dei conti integrato di cui al comma 1.



15. Al fine di fornire supporto all'analisi degli scostamenti in sede di consuntivo rispetto alle previsioni, la nota integrativa al rendiconto che espone i risultati della gestione deve essere corredata di un allegato conoscitivo che esponga le risultanze degli aggregati corrispondenti alle voci articolate secondo la struttura del piano dei conti integrato. In sede di sperimentazione si individuano i tempi e le modalità per esporre le risultanze degli aggregati corrispondenti alle voci articolate secondo la struttura del piano dei conti integrato.

#### Art. 5

##### *(Definizione della transazione elementare)*

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

#### Art. 6

##### *(Struttura della codifica della transazione elementare)*

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

#### Art. 7

##### *(Modalità di codificazione delle transazioni elementari)*

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

#### Art. 8



*(Adeguamento SIOPE)*

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

Art. 9

*(Il sistema di bilancio)*

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

Art. 10

*(Bilanci di previsione finanziari)*

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

Art. 11

*(Schemi di bilancio)*



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

#### Art. 12

*(Omogeneità della classificazione delle spese)*

1. Allo scopo di assicurare maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti il processo di allocazione delle risorse pubbliche e la destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, e al fine di consentire la confrontabilità dei dati di bilancio in coerenza con le classificazioni economiche e funzionali individuate dai regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, adottano uno schema di bilancio articolato per missioni e programmi che evidenzia le finalità della spesa.

#### Art. 13

*(Definizione del contenuto di missione e programma)*

1. La rappresentazione della spesa per missioni e programmi costituisce uno dei fondamentali principi contabili di cui all'articolo 3. Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate. I programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni.
2. L'unità di voto per l'approvazione del dei bilancio di previsione delle amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, è costituita almeno dai programmi, fatte salve le Regioni ed i propri enti strumentali, dotati di contabilità finanziaria che individuano l'unità di voto, il cui livello si pone almeno uguale alle missioni, a seguito della sperimentazione di cui all'articolo 35.



#### Art. 14

##### *(Criteri per la specificazione e classificazione delle spese)*

1. Unitamente alle rilevazioni contabili in termini finanziari, economici e patrimoniali, i documenti di bilancio previsivi e consuntivi delle Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, in attuazione di quanto previsto dall'articolo 13 ripartiscono le spese in:
- a) missioni, come definite all'articolo 13, comma 1, secondo periodo. Le missioni sono definite in relazione al riparto di competenza di cui agli articoli 117 e 118 della Costituzione. Al fine di assicurare un più agevole consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, le missioni sono definite anche tenendo conto di quelle individuate per il bilancio dello Stato;
  - b) programmi, come definiti all'articolo 13, comma 1, terzo periodo. In attuazione dell'articolo 12, ferma restando l'autonomia delle amministrazioni nella individuazione dei programmi di propria pertinenza, al fine di permettere l'analisi coordinata dei risultati dell'azione amministrativa nel quadro delle politiche pubbliche settoriali e una maggiore effettività del consolidamento funzionale dei dati contabili, i programmi andranno individuati nel rispetto dei criteri e metodologie individuate nell'articolo 35 comma 4. Il programma è inoltre, ricordato alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi). Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e classificazione COFOG di secondo livello (Gruppi), vanno individuate due o più funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse;
  - c) macroaggregati, che costituiscono un'articolazione dei programmi, secondo la natura economica della spesa. Per il titolo I - spesa corrente - si considerano i seguenti macroaggregati: a) spese di personale; b) acquisto di beni e utilizzo di beni di terzi; c) prestazioni di servizi; d) trasferimenti correnti ad amministrazioni pubbliche; e) trasferimenti correnti ad altri soggetti; f) imposte e tasse; g) oneri finanziari; h) oneri straordinari della gestione corrente; i) altre spese correnti. Per il titolo II - spesa in conto capitale - si considerano i seguenti macroaggregati: a) acquisizione di beni immobili; b) altri investimenti; c) trasferimenti in conto capitale ad amministrazioni pubbliche; d) trasferimenti in conto capitale ad altri soggetti; e) oneri straordinari della gestione in conto capitale; f) partecipazioni azionarie e conferimenti di capitali; g) concessioni di crediti; h) altre spese in conto capitale. Relativamente al titolo III - spesa rimborso prestiti e titolo IV - partite di giro/servizi per conto terzi - si prevede l'adozione di specifiche missioni per ciascuno di essi, la cui articolazione in programmi viene definita in relazione agli esiti della sperimentazione di cui all'articolo 35. I macroaggregati si raggruppano in titoli e, ai fini



della gestione sono ripartiti in capitoli ed, eventualmente, i quali costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e possono essere ripartiti in articoli. I capitoli e gli articoli, ove previsti, si raccordano con il livello minimo comune di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'articolo 4.

2. La realizzazione di ciascun programma è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa. Per ciascun programma di cui all'articolo 13 comma 1, è individuato un responsabile del programma che rende conto dei risultati conseguiti.

#### Art. 15

*(Criteri per la specificazione e la classificazione delle entrate)*

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

#### Art 16

*(Flessibilità degli stanziamenti di bilancio)*

1. Al fine di migliorare l'utilizzo delle risorse pubbliche, anche in termini di riqualificazione della spesa, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, possono effettuare, in sede di gestione:
  - a. variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione,
  - b. variazioni tra le dotazioni finanziarie interne a ciascun programma. Resta precluso l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare spese correnti.
2. A seguito della sperimentazione di cui all'articolo 35 sono individuati ulteriori strumenti idonei a garantire flessibilità degli stanziamenti di bilancio.



## Art. 17

### *(Tassonomia per gli enti in contabilità civilistica)*

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 3, comma 2, predispongono un budget economico.
- 1.1. Le amministrazioni di cui al comma 1, sono tenute alla redazione di un rendiconto finanziario in termini di cassa predisposto ai sensi dell'articolo 2428, comma 2 del codice civile.
2. Al fine di consentire il consolidamento dei propri dati di cassa con quelli delle altre amministrazioni pubbliche, gli enti di cui all'articolo 3, comma 2, individuati dall'ISTAT ai sensi dell'articolo 1, commi 2 e 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, riclassificano i propri dati contabili attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'articolo 14, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.
3. Al fine di fornire informazioni in merito alla classificazione della propria spesa complessiva in missioni e programmi, come definiti dall'articolo 14 del presente decreto, le amministrazioni pubbliche di cui al comma 2, elaborano un apposito prospetto concernente la ripartizione della propria spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello. Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e funzioni COFOG di secondo livello, vanno individuate due o più funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse.
4. Tale prospetto, definito secondo le modalità di cui all'articolo 35, comma 4, è allegato al budget e al bilancio di esercizio in coerenza con i risultati della tassonomia effettuata attraverso la rilevazione SIOPE.
5. La relazione sulla gestione attesta - nell'ambito del quadro di riferimento in cui operano i soggetti di cui al comma 1, a corredo delle informazioni, e in coerenza con la missione - le attività riferite a ciascun programma di spesa.
6. Gli organi interni di controllo vigilano sull'attuazione di quanto previsto dai precedenti commi, attestando tale adempimento nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile.

## Art. 18

### *(Termini di approvazione dei bilanci)*



1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 3, approvano:
  - a. il bilancio di previsione o il budget economico entro il 31 dicembre dell'anno precedente;
  - b. il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile dell'anno successivo. Le regioni approvano il rendiconto entro il 31 luglio dell'anno successivo;
  - c. il bilancio consolidato entro il 30 giugno dell'anno successivo. Le Regioni approvano il bilancio consolidato entro il 30 settembre dell'anno successivo.
2. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1 trasmettono i loro bilanci preventivi, le relative variazioni ed i bilanci consuntivi alla Banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche, secondo gli schemi e le modalità previste dall'articolo 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

## TITOLO II

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

#### Articolo 19

*(Oggetto e ambito di applicazione)*

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



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

#### Art. 20

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

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



garantire, sia nella sezione dell'entrata che nella sezione della spesa, ivi compresa l'eventuale movimentazione di partite di giro, separata evidenza delle seguenti grandezze:

A) Entrate:

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

B) Spesa:

- a) spesa sanitaria corrente per il finanziamento dei LEA, ivi compresa la mobilità passiva programmata per l'esercizio e il pay back;
  - b) spesa sanitaria aggiuntiva per il finanziamento di livelli di assistenza sanitaria superiori ai LEA;
  - c) spesa sanitaria per il finanziamento di disavanzo sanitario pregresso
  - d) spesa per investimenti in ambito sanitario, con separata evidenza degli interventi per l'edilizia sanitaria finanziati ai sensi dell'articolo 20, della legge n. 67/1988.
2. Per garantire effettività al finanziamento dei livelli di assistenza sanitaria, ~~le regioni~~ regioni a statuto ordinario ~~e le Province autonome di Trento e di Bolzano:~~



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

#### Art. 21

##### *(Accensione di conti di tesoreria intestati alla sanità)*

1. ~~Fermo restando quanto previsto alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 7 della legge 5 maggio 2009, n. 42, ai fini della tracciabilità e per~~ ~~Per~~ garantire trasparenza e confrontabilità dei flussi di cassa relativi al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard:
- a) le risorse destinate al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard che affluiscono nei conti di tesoreria unica intestati alle singole ~~regioni a statuto ordinario e Province autonome di Trento e di Bolzano~~ a titolo di trasferimento dal Bilancio dello Stato e di anticipazione mensile di tesoreria sono versate in conti di tesoreria unica appositamente istituiti per il finanziamento del servizio sanitario



nazionale e funzionanti secondo le modalità di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279;

b) le ulteriori risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario nazionale sono versate in appositi conti correnti intestati alla sanità presso i tesoriери delle ~~regioni~~ regioni a statuto ordinario e ~~delle Province autonome di Trento e di Bolzano,~~ secondo le modalità previste dall'articolo 77-quater, comma 2, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

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

#### Art.22

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

1. Le ~~regioni~~ regioni a statuto ordinario e ~~le province autonome di Trento e di Bolzano~~ che esercitano la scelta di gestire direttamente presso la regione o ~~la provincia~~ una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), individuano nella propria struttura organizzativa uno specifico centro di responsabilità, d'ora in poi denominato gestione sanitaria accentrata presso la regione, deputato all'implementazione ed alla tenuta di una contabilità di tipo economico-patrimoniale atta a rilevare, in maniera sistematica e continuativa, i rapporti economici, patrimoniali e finanziari intercorrenti fra la singola ~~regione/provincia autonoma~~ e lo Stato, le altre ~~regioni/province autonome~~, le aziende sanitarie, gli altri enti pubblici ed i terzi vari, inerenti le operazioni finanziate con risorse destinate ai rispettivi servizi sanitari regionali.
2. Il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione registra i fatti gestionali nel libro giornale e li imputa ai conti relativi a singole categorie di valori omogenei, provvedendo alla rilevazione dei costi, dei ricavi e delle variazioni negli elementi attivi e passivi del patrimonio, in modo da darne rappresentazione nel bilancio di esercizio.



3. ~~Le regioni a statuto ordinario~~ individuano il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione che è tenuto:
- a) all'elaborazione e all'adozione del bilancio di esercizio della gestione sanitaria accentrata presso la regione;
  - b) alla coerente compilazione, con il bilancio di esercizio della gestione sanitaria accentrata presso la regione, dei modelli ministeriali CE e SP di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i., e relativi all'ente ivi identificato con il codice "000";
  - c) alla redazione del bilancio sanitario consolidato mediante il consolidamento dei conti della gestione accentrata stessa e dei conti degli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c), secondo le modalità definite nell'articolo 32. In sede di consolidamento, il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione garantisce la coerenza del bilancio sanitario consolidato con le risultanze dei modelli ministeriali CE e SP di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i. e relative all'ente ivi identificato con il codice "999". In sede di consolidamento, il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione ed il responsabile della predisposizione del bilancio regionale, assicurano l'integrale raccordo e riconciliazione tra le poste iscritte e contabilizzate in termini di contabilità economico-patrimoniale e quelle iscritte in termini di contabilità finanziaria. Tale riconciliazione è obbligatoriamente riportata nella nota integrativa di cui all'articolo 32.
- ~~d) Presso il centro di responsabilità regionale, con riferimento alla sola gestione sanitaria accentrata presso la regione di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), opera un collegio sindacale composto da tre membri designati rispettivamente dal Ministero dell'economia e delle finanze e dal Ministero della salute e dalla Conferenza delle regioni e delle province autonome. Le regioni individuano un responsabile regionale che certifichi, con riferimento alla gestione sanitaria accentrata presso la regione:~~
- ~~i. in sede di rendicontazione trimestrale, la regolare tenuta dei libri contabili e della contabilità, la riconciliazione dei dati della gestione accentrata con le risultanze del bilancio finanziario, la riconciliazione dei dati di cassa, la coerenza dei dati inseriti nei modelli ministeriali di rilevazione dei conti con le risultanze della contabilità;~~
  - ~~ii. in sede di rendicontazione annuale, quanto indicato al punto i), nonché la corrispondenza del bilancio alle risultanze della contabilità.~~

Art.23



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

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

#### Art. 24

*(Libri obbligatori della gestione sanitaria accentrata presso la regione)*

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



gestione sanitaria accentrata presso la regione. All'aggiornamento del libro degli inventari si provvede al termine dell'esercizio.

#### Art.25

##### *(Bilancio preventivo economico annuale)*

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



preventivo economico annuale deve essere corredato dalla relazione del collegio dei revisori. Con delibera del direttore generale, il bilancio preventivo economico annuale, corredato dalla nota illustrativa, dal piano triennale degli investimenti e dalla relazione del collegio dei revisori, viene sottoposto al Consiglio di amministrazione dell'ente per l'approvazione.

#### Art. 26

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

1. Il bilancio d'esercizio è redatto con riferimento all'anno solare. Si compone dello stato patrimoniale, del conto economico, del rendiconto finanziario e della nota integrativa ed è corredato da una relazione sulla gestione sottoscritta dal direttore generale, per gli enti di cui alle lettere c) e d) del comma 2 dell'articolo 19, e dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione, per gli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste.
2. Il bilancio di esercizio predisposto dagli enti di cui alla lettera d), comma 2, dell'articolo 19 viene sottoposto al Consiglio di amministrazione dell'ente per l'approvazione.
3. Per conferire struttura uniforme alle voci del bilancio preventivo economico annuale e del bilancio d'esercizio, nonché omogeneità ai valori inseriti in tali voci, gli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste redigono il bilancio di esercizio secondo gli appositi schemi di cui all'allegato n. 2, che costituiscono parte integrante del presente decreto legislativo. Gli enti di cui alla lettera d), comma 2, dell'articolo 19 adottano i medesimi schemi di bilancio, adattando la nota integrativa e la relazione sulla gestione alle specificità del proprio ambito operativo.
4. Per gli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, la nota integrativa deve contenere anche i modelli CE ed SP per l'esercizio in chiusura e per l'esercizio precedente e la relazione sulla gestione deve contenere anche il modello di rilevazione LA, di cui al decreto ministeriale 18 giugno 2004 e s.m.i., per l'esercizio in chiusura e per l'esercizio precedente, nonché un'analisi dei costi



sostenuti per l'erogazione dei servizi sanitari, distinti per ciascun livello essenziale di assistenza.

#### Art. 27

##### *(Piano dei conti)*

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

#### Art. 28

##### *(Norme generali di riferimento)*

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

#### Art. 29



*(Principi di valutazione specifici del settore sanitario)*

1. Al fine di soddisfare il principio generale di chiarezza e di rappresentazione veritiera e corretta, nonché di garantire l'omogeneità, la confrontabilità ed il consolidamento dei bilanci dei servizi sanitari regionali, sono individuate le modalità di rappresentazione, da parte degli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, delle seguenti fattispecie:
- a) il costo delle rimanenze di beni fungibili è calcolato con il metodo della media ponderata;
  - b) l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali si effettua per quote costanti, secondo le aliquote indicate nella tabella di cui all'allegato n. 3, che costituisce parte integrante del presente decreto legislativo. E' fatta salva la possibilità per la Regione di autorizzare l'utilizzo di aliquote più elevate; in tal caso, gli enti devono darne evidenza in nota integrativa. Nell'esercizio di acquisizione dell'immobilizzazione l'aliquota di ammortamento è rapportata alla frazione d'anno di effettivo utilizzo del cespite. E' alternativamente consentito applicare forfettariamente la metà dell'aliquota normale. I cespiti di valore inferiore a € 516,46 possono essere ammortizzati integralmente nell'esercizio in cui divengono disponibili e pronti per l'uso, ad eccezione di quelli che fanno parte di un'universalità ai sensi dell'art. 816 del codice civile. I cespiti acquistati utilizzando contributi in conto esercizio, indipendentemente dal loro valore, devono essere interamente ammortizzati nell'esercizio di acquisizione. Sono fatti salvi gli ammortamenti effettuati fino all'esercizio precedente a quello di applicazione delle disposizioni di cui al presente titolo;
  - c) i contributi in conto capitale da regione o ~~provincia autonoma~~ sono rilevati sulla base del provvedimento di assegnazione. I contributi sono iscritti in un'apposita voce di patrimonio netto, con contestuale rilevazione di un credito verso regione o ~~provincia autonoma~~. Laddove siano impiegati per l'acquisizione di cespiti ammortizzabili, i contributi vengono successivamente stornati a proventi con un criterio sistematico, commisurato all'ammortamento dei cespiti cui si riferiscono, producendo la sterilizzazione dell'ammortamento stesso. Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale con generazione di minusvalenza, viene stornata a provento una quota di contributo commisurata alla minusvalenza. La quota di contributo residua resta iscritta nell'apposita voce di patrimonio netto ed è utilizzata per sterilizzare l'ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dismissione. Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite



contributi in conto capitale con generazione di plusvalenza, la plusvalenza viene direttamente iscritta in una riserva del patrimonio netto, senza influenzare il risultato economico dell'esercizio. La quota di contributo residua resta iscritta nell'apposita voce di patrimonio netto ed è utilizzata, unitamente alla riserva derivante dalla plusvalenza, per sterilizzare l'ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dismissione. Le presenti disposizioni si applicano anche ai contributi in conto capitale dallo Stato e da altri enti pubblici, a lasciti e donazioni vincolati all'acquisto di immobilizzazioni, nonché a conferimenti, lasciti e donazioni di immobilizzazioni da parte dello Stato, della regione o ~~provincia autonoma~~, di altri soggetti pubblici o privati;

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



per finanziamenti da allocare. Ai fini della contabilizzazione della mobilità sanitaria extraregionale attiva e passiva, si prende a riferimento la matrice della mobilità extraregionale approvata dal Presidente della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome ed inserita nell'atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale standard e delle relative fonti di finanziamento dell'anno di riferimento;

- i) ove sussista la gestione di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), per la parte di finanziamento assegnata dalla regione ~~e dalla provincia~~ agli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19, mensilmente il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione storna la passività per finanziamenti da allocare in ragione di un dodicesimo dell'intero importo, iscrivendo parimenti debiti verso le singole aziende in dodicesimi. Gli enti di cui alla predetta lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 contestualmente rilevano un credito verso la regione ~~e provincia autonoma~~ e un ricavo sempre in ragione di un dodicesimo. Per la parte di finanziamento assegnata agli enti di cui alla all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), limitatamente alla quota riferita alla spesa sanitaria direttamente gestita, dal momento dell'assegnazione il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione storna la passività per finanziamenti da allocare, iscrivendo proventi in ragione di un dodicesimo per ogni mese. Al termine dell'esercizio, eventuali quote non assegnate né agli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), né agli enti di cui alla predetta lettera c) si intendono attribuite alla gestione sanitaria accentrata presso la regione e, conseguentemente, stornate da passività per finanziamenti da allocare a proventi della stessa gestione sanitaria accentrata. Il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione impartisce disposizioni agli enti di cui alla predetta lettera c) sulla rilevazione dei proventi e dei costi per mobilità extraregionale, al fine di garantire la corrispondenza dei dati aziendali con quanto disposto nell'ultimo periodo della lettera h):
- j) con modalità analoghe a quelle previste per le somme di parte corrente, di cui al primo periodo della lettera h), ove sussista la gestione di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione iscrive nella propria contabilità generale le altre entrate regionali per l'assistenza sanitaria e ne definisce l'assegnazione alle aziende sanitarie. Tali assegnazioni sono rilevate dalle aziende con le modalità stabilite alla lettera i) se destinate al finanziamento di parte corrente; sono invece rilevate con le modalità stabilite alle lettere c) e d) se destinate rispettivamente al finanziamento degli investimenti o al ripiano delle perdite. In tutti i casi va garantita la



corrispondenza tra i crediti verso regione iscritti nei bilanci degli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 del presente titolo e i debiti verso aziende iscritti nel bilancio della gestione sanitaria accentrata presso la regione;

k)                      alle disposizioni recate dalle lettere h), i) e j), qualora le singole regioni e ~~province autonome~~ non esercitino la scelta di gestire direttamente presso la regione ~~e la~~ ~~provincia autonoma~~ una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario, provvedono le singole aziende di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c), per quanto di loro competenza, sulla base delle assegnazioni del finanziamento del servizio sanitario regionale effettuate dalla regione in loro favore a seguito di atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale standard e delle relative fonti di finanziamento. In tutti i casi va garantita la corrispondenza fra il finanziamento complessivo del servizio sanitario regionale e la somma dei finanziamenti registrati dalle aziende di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c);

l)                      il valore delle ferie maturate e non godute dà luogo ad accantonamento in coerenza con le specificità dei contratti del comparto.

#### Art. 30

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

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



Art. 31

*(Adozione del bilancio d'esercizio)*

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

Art. 32

*(Bilancio consolidato del Servizio Sanitario Regionale)*

1. La gestione sanitaria accentrata presso la regione predispone e sottopone all'approvazione della giunta regionale sia il bilancio preventivo economico annuale consolidato del Servizio Sanitario Regionale, di cui al comma 5, sia il bilancio d'esercizio consolidato del Servizio Sanitario Regionale, di cui al comma 7.
2. Per la redazione dei bilanci consolidati di cui al comma 1 si applicano le disposizioni del D.Lgs. 127/91, fatto salvo quanto disposto dal presente titolo.
3. L'area di consolidamento comprende tutti gli enti di cui alle lettere b), punto i), e c) del comma 2 dell'articolo 19 ed esclude soggetti eventualmente partecipati da questi ultimi. Il patrimonio netto consolidato è determinato dalla somma dei valori di patrimonio netto degli enti consolidati. Con il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui all'articolo 35, comma 2, sono definite le modalità di sperimentazione riguardanti la previsione di un ulteriore bilancio consolidato che comprenda i soggetti controllati dagli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettere b), punto i), e c).



4. Il bilancio preventivo economico annuale consolidato si compone ed è corredato dagli stessi documenti che compongono e corredano il bilancio preventivo economico annuale dei singoli enti di cui all'articolo 25. La relazione del direttore generale è sostituita da una relazione del responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione. Salvi gli adeguamenti necessari, la struttura e il contenuto dei documenti che compongono e corredano il bilancio preventivo economico annuale consolidato sono quelli prescritti per il bilancio preventivo economico annuale dei singoli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettere b), punto i), e c) del presente titolo.
5. La giunta regionale approva i bilanci preventivi economici annuali degli enti di cui alle lettere b), punto i), e c) del comma 2 dell'articolo 19 e il bilancio preventivo economico annuale consolidato di cui al comma 4 entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello cui i bilanci economici preventivi si riferiscono. Entro sessanta giorni dalla data di approvazione, i bilanci in oggetto sono pubblicati integralmente sul sito internet della regione.
6. Il bilancio d'esercizio consolidato si compone ed è corredato dagli stessi documenti che compongono e corredano il bilancio d'esercizio dei singoli enti di cui all'articolo 26. La relazione del direttore generale è sostituita da una relazione del responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione. Salvi gli adeguamenti necessari, la struttura e il contenuto dei documenti che compongono e corredano il bilancio d'esercizio consolidato sono quelli prescritti per il bilancio d'esercizio dei singoli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettere b), punto i), e c). I modelli SP e CE di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i., da inserire nella nota integrativa del bilancio d'esercizio consolidato, ed il modello LA di cui al decreto di cui al decreto ministeriale 18 giugno 2004 e s.m.i., da inserire nella relazione sulla gestione, sono quelli relativi al codice 999. La nota integrativa al bilancio consolidato deve in ogni caso contenere: (a) il prospetto di cui all'articolo 22, comma 3, lettera c), che illustri l'integrale raccordo tra le poste iscritte nel bilancio d'esercizio consolidato e quelle iscritte nel rendiconto di contabilità finanziaria; (b) un prospetto che, per ogni eventuale partecipazione detenuta dalle aziende di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 presso altri soggetti, indichi denominazione, sede, importo totale dell'attivo, importo del patrimonio netto, utile o perdita dell'ultimo esercizio, quota posseduta da ciascuna azienda del servizio sanitario regionale ed eventualmente dalla regione, valore attribuito nel bilancio consolidato e criterio di valutazione adottato; (c) un prospetto che, per ogni altra società partecipata o ente dipendente della regione che riceva a



qualsiasi titolo una quota delle risorse destinate al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard o delle ulteriori risorse destinate al finanziamento del servizio sanitario regionale, indichi denominazione, sede, importo totale dell'attivo, importo del patrimonio netto, utile o perdita dell'ultimo esercizio, quota posseduta dalla regione.

7. La giunta regionale approva i bilanci d'esercizio degli enti di cui alle lettere b), punto i), e c) del comma 2 dell'articolo 19 entro il termine del 31 maggio dell'anno successivo a quello di riferimento e il bilancio consolidato nel termine del 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento. Entro sessanta giorni dalla data di approvazione, i bilanci in oggetto sono pubblicati integralmente sul sito internet della regione.
8. Per favorire la compatibilità e l'uniformità dei bilanci da consolidare, il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione può stabilire specifici obblighi informativi a carico degli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 e prescrivere trattamenti contabili omogenei, nei limiti di quanto stabilito dagli articoli 28 e 29.

#### Art. 33

##### *(Tassonomia per gli enti in contabilità civilista)*

1. Al fine di consentire l'elaborazione dei conti di cassa consolidati delle amministrazioni pubbliche, la riclassificazione dei dati contabili degli enti di cui all'articolo 19, lettere c) e d), è operata attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'articolo 14, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.
2. Con il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui all'articolo 35, comma 2, è definito lo schema di transcodifica delle voci dei modelli LA, CE ed SP di cui rispettivamente al decreto ministeriale 18 giugno 2004 e s.m.i. e al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i. necessarie per la predisposizione dell'articolazione della spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello, di cui all'articolo 17, comma 3. Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e funzioni COFOG di secondo livello, vanno individuate due o più funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse.



Art.34

*(Aggiornamento schemi tecnici)*

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

**TITOLO III- DISPOSIZIONI FINALI E TRANSITORIE**

Art. 35

*(Sperimentazione)*

1. Al fine di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile definito dal presente decreto alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e per individuare eventuali criticità del sistema e le conseguenti modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia, a decorrere del 2012 è avviata una sperimentazione, della durata di due esercizi finanziari, riguardante l'attuazione delle disposizioni di cui al titolo I, con particolare riguardo all'adozione del bilancio di previsione finanziario annuale di competenza e di cassa, e della classificazione per missioni e programmi di cui all'articolo 33.
2. Ai fini della sperimentazione, entro 90 giorni dall'emanazione del presente decreto legislativo, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno, il Ministro delle riforme per il federalismo, il Ministro per i rapporti con le regioni e per la coesione territoriale e il Ministro per la semplificazione normativa d'intesa con la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, sono definiti le modalità della sperimentazione, anche in deroga alle vigenti discipline contabili, i principi contabili applicati di cui all'articolo 3, il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato comune e del piano dei conti integrato di ciascun comparto di cui all'articolo 4, la codifica della transazione elementare di cui all'articolo 6, gli schemi di bilancio di cui agli



articoli 11 e 12, i criteri di individuazione dei Programmi sottostanti le Missioni, le metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio e le modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi di cui all' articolo 17 e le eventuali ulteriori modifiche e integrazioni alle disposizioni concernenti il sistema contabile delle amministrazioni coinvolte nella sperimentazione di cui al comma 1. Per i comuni con popolazione inferiore a 5000 abitanti possono essere sperimentati sistemi di contabilità e schemi di bilancio semplificati. Per le regioni, in via sperimentale, può essere verificata la possibilità di individuare apposite missioni anche a carattere strumentale in relazione alle specifiche competenze ad esse attribuite e nel rispetto dei principi di omogeneità di classificazione delle spese di cui all'articolo 12 della presente legge.

3. Entro 120 giorni dall'emanazione del presente decreto legislativo, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno e con il Ministro per i rapporti con le regioni e per la coesione territoriale, d'intesa con la Conferenza unificata ai sensi dell'art. 3 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, sono individuate le amministrazioni coinvolte nella sperimentazione, secondo criteri che tengano conto della collocazione geografica e della dimensione demografica.
4. In considerazione degli esiti della sperimentazione, con i decreti legislativi di cui all'articolo 2, comma 7, della legge 5 maggio 2009 n. 42, sono definiti i principi contabili applicati di cui all'articolo 3, il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato comune e del piano dei conti integrato di ciascun comparto di cui all'articolo 4, la codifica della transazione elementare di cui all'articolo 6, gli schemi di bilancio di cui agli articoli 11 e 12, i criteri di individuazione dei Programmi sottostanti le Missioni, le metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, le modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi di cui all' articolo 17 e le eventuali ulteriori modifiche e integrazioni al presente decreto legislativo.
5. Il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui al comma 2 individua un sistema premiante, senza oneri per la finanza pubblica, a favore delle amministrazioni pubbliche che partecipano alla sperimentazione.

#### Art. 35-bis



*( Disposizioni concernenti le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano)*

~~La decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni di cui al presente decreto legislativo nei confronti delle Regioni a statuto speciali e delle province autonome di Trento e di Bolzano, nonché nei confronti degli enti locali ubicati nelle medesime Regioni speciali e province autonome, sono stabilite, in conformità con i relativi statuti, con le procedure previste dall'articolo 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42, ove decorrono inizialmente i termini previsti dall'articolo 27 della legge n. 42 del 2009. Le Regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e di Bolzano provvedono comunque a quanto disposto nel presente decreto ai sensi dei propri Statuti di autonomia e delle relative norme di attuazione.~~

1. Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, anche nei confronti degli enti locali ubicati nelle medesime Regioni a statuto speciale e province autonome, laddove la finanza locale rientri nelle loro competenze, ad adeguare i propri ordinamenti contabili ai principi di cui al presente decreto legislativo ai sensi dei propri statuti di autonomia e delle relative norme di attuazione.

Art. 36

*( Disposizioni finali ed entrata in vigore)*

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



## Principi generali o postulati

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



### **1. Principio della annualità**

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

### **2. Principio dell'unità**

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

E' il complesso unitario delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e quindi sostiene così la totalità delle sue spese durante la gestione.

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

### **3. Principio della universalità**

Il sistema di bilancio ricomprende tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili alla singola amministrazione pubblica, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della complessa attività amministrativa svolta nell'esercizio e degli andamenti dell'amministrazione, anche nell'ottica degli equilibri economico – finanziari del sistema di bilancio.

Sono incompatibili con il principio dell'universalità le gestioni fuori bilancio, consistenti in gestioni poste in essere dalla singola amministrazione o da sue articolazioni organizzative – che non abbiano autonomia gestionale – che non



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

#### **4. Principio della integrità**

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

Lo stesso principio si applica a tutti i valori del sistema 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 attendibilità, correttezza, e comprensibilità**

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

Il principio della veridicità non si applica solo ai documenti di rendicontazione e alla gestione, ma anche ai documenti di previsione nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari (e nel caso anche economici) generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo 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.

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



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

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

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



Infine, il sistema di bilancio deve essere comprensibile e deve perciò presentare una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali (*principio della chiarezza o comprensibilità*). Il principio della chiarezza o comprensibilità è rafforzativo del principio base della veridicità. Al fine di consentire una rappresentazione chiara dell'attività svolta, le registrazioni contabili ed i documenti di bilancio adottano il sistema di classificazione previsto dall'ordinamento contabile e finanziario, uniformandosi alle istruzioni dei relativi glossari. L'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da facilitarne – tra l'altro – la comprensione e permetterne la consultazione rendendo evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione in esso contenute. Il sistema di bilancio deve essere corredato da una informativa supplementare che faciliti la comprensione e l'intelligibilità dei documenti. L'adozione di una corretta classificazione dei documenti contabili costituisce una condizione necessaria per garantire il corretto monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici da parte delle istituzioni preposte al coordinamento e controllo della finanza pubblica.

Una qualità essenziale delle informazioni contenute nel sistema di bilancio 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, al fine di ottenere, dagli elementi quantitativi e qualitativi disponibili, chiare e trasparenti informazioni.

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



## 6. Principio della significatività e rilevanza

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

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

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

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

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



## 7. Principio della Flessibilità

Nel sistema del bilancio di previsione i documenti non debbono essere interpretati come imm modificabili, perché questo comporterebbe una rigidità nella gestione che può rivelarsi controproducente.

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

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

Un eccessivo ricorso agli altri strumenti di flessibilità, quali le variazioni di bilancio, va visto come fatto negativo, in quanto inficia l'attendibilità del processo di programmazione e rende non credibile il complesso del sistema di bilancio.

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

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



È necessario che nella relazione illustrativa delle risultanze di esercizio si dia adeguata informazione sul numero, sull'entità e sulle ragioni che hanno portato a variazioni di bilancio in applicazione del principio e altresì sull'utilizzo degli strumenti ordinari di flessibilità previsti nel bilancio di previsione.

### **8. Principio della congruità**

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

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

### **9. Principio della prudenza**

Il principio della prudenza si applica sia nei documenti contabili di programmazione e del bilancio di previsione, sia nel rendiconto e bilancio d'esercizio.

Nel bilancio di previsione, più precisamente nei documenti sia finanziari sia economici, devono essere iscritte solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo amministrativo considerato, mentre le componenti



negative saranno limitate alle sole voci degli impegni sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste.

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

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

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

## **10. Principio della coerenza**

Occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale. La coerenza implica che queste stesse funzioni ed i documenti contabili e non, ad esse collegati, siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi. Il nesso logico infatti deve



collegare tutti gli atti contabili preventivi, gestionali e consuntivi, siano essi di carattere strettamente finanziario, o anche economico e patrimoniale, siano essi descrittivi e quantitativi, di indirizzo politico ed amministrativo, di breve o di lungo termine.

La coerenza interna implica:

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

La coerenza interna del sistema di bilancio riguarda anche i criteri particolari di valutazione delle singole poste in conformità ai postulati e principi generali e concerne le strutture e le classificazioni dei conti nel bilancio di previsione, nel rendiconto e nel bilancio d'esercizio. Le strutture dei conti devono essere tra loro comparabili non solo da un punto di vista formale ma anche di omogeneità e correttezza negli oggetti di analisi e negli aspetti di contenuto dei fenomeni esaminati.

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

## 11. Principio della continuità e della costanza



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

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



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

## 12. Principio della comparabilità e verificabilità

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

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

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

Il requisito di comparabilità non 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.



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

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

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

### 13. Principio di neutralità o imparzialità

La redazione dei documenti contabili 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 presente in tutto il procedimento formativo del sistema di bilancio, sia di



programmazione e previsione, sia di gestione e di rendicontazione, 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 e delle metodologie di ragioneria a cui la preparazione dei documenti contabili deve informarsi e richiedono due requisiti essenziali, la competenza e la correttezza tecnica. L'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente e tecnicamente corretta del processo di formazione dei documenti contabili, del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio, che richiede discernimento, oculatezza e giudizio per quanto concerne gli elementi soggettivi.

#### **14. Principio della pubblicità**

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

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

Il rispetto del principio della pubblicità presuppone un ruolo attivo dell'amministrazione pubblica nel contesto della comunità amministrata,



garantendo trasparenza e divulgazione alle scelte di programmazione contenute nei documenti previsionali ed ai risultati della gestione descritti in modo veritiero e corretto nei documenti di rendicontazione; ciò è fondamentale per la fruibilità delle informazioni finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio.

### **15. Principio dell'equilibrio di bilancio**

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

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

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

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

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



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

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

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

## **16. Principio della competenza finanziaria**

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

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

Il bilancio di previsione annuale e il bilancio di previsione pluriennale hanno carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa, fatta eccezione



per le partite di giro/servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa. Gli stanziamenti del bilancio pluriennale sono aggiornati annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione.

Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. E' in ogni caso, fatta salva la piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati.

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

L'accertamento presuppone idonea documentazione, attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto cui è affidata la gestione della relativa entrata, i seguenti requisiti:

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

Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate per le quali non sia venuto a scadere nello stesso esercizio finanziario il diritto di credito. E' esclusa categoricamente la possibilità di accertamento attuale di entrate future in quanto ciò darebbe luogo ad un'anticipazione di impieghi (ed ai relativi oneri) in attesa dell'effettivo maturare della scadenza del titolo giuridico dell'entrata futura, con la conseguenza di alterare gli equilibri finanziari dell'esercizio finanziario.



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

Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:

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

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

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

Inoltre, in sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e anche di provvedimento di assestamento generale di bilancio, è necessario dare atto del rispetto degli equilibri di bilancio non solo per la gestione di competenza e la gestione dei residui, ma altresì dell'equilibrio delle successive annualità contemplate dal bilancio pluriennale.

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



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

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

### **17. Principio della competenza economica**

Il principio della competenza economica rappresenta il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle diverse operazioni ed attività amministrative che la singola amministrazione pubblica svolge durante ogni esercizio e mediante le quali si evidenziano "utilità economiche" cedute e/o acquisite anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari. Per il principio della competenza economica l'effetto delle operazioni e degli altri eventi 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 pubblica amministrazione implica un procedimento contabile di identificazione, di misurazione e di correlazione tra le entrate e le uscite dei documenti finanziari e tra i proventi ed i costi e le spese dei documenti economici del bilancio di previsione e di rendicontazione. Il risultato economico d'esercizio implica un procedimento di analisi della competenza economica e delle componenti economiche positive e negative relative all'esercizio cui il rendiconto si riferisce.



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

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

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

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

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

Nel primo caso la competenza economica dei costi e dei ricavi è riconducibile al principio contabile n. 11 dei Dottori Commercialisti, mentre nel secondo caso, e quindi per la maggior parte delle attività amministrative pubbliche, è necessario fare riferimento alla competenza economica delle componenti positive e negative della gestione direttamente collegate al processo erogativo delle prestazioni e servizi offerti alla comunità amministrata e quindi alle diverse categorie di portatori di interesse.



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

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

Le risorse finanziarie rese disponibili per le attività istituzionali dell'amministrazione, come i diversi proventi o trasferimenti correnti di natura tributaria o non, 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 programmate. Fanno eccezione i trasferimenti a destinazione vincolata, siano questi correnti o in conto capitale, che vengono imputati in ragione del costo o dell'onere di competenza economica alla copertura del quale sono destinati.

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

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

- per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio o perché associati a funzioni istituzionali, o perché associati al tempo, o perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo. In particolare quando:
- a) i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità già nell'esercizio stesso, o non sia identificabile o valutabile la futura utilità;
  - b) viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o la funzionalità dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
  - c) L'associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilità del costo a cui ci si riferisce su base razionale e sistematica non risulti più di sostanziale rilevanza.

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

### **18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma**

Se l'informazione contabile deve rappresentare fedelmente ed in modo veritiero le operazioni ed i fatti che sono accaduti durante l'esercizio, è necessario che essi siano rilevati contabilmente secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva e quindi alla realtà economica che li ha generati e ai contenuti della stessa, e non solamente secondo le regole e le norme vigenti che ne disciplinano la contabilizzazione formale.

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



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

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

