

DECRETO LEGISLATIVO 31 maggio 2011, n. 91

Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili.

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli articoli 76, 87 e 117 della Costituzione;

Vista la legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni, recante la legge di contabilita' e finanza pubblica;

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

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

Vista la legge 1° ottobre 2010, n.163, di conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 5 agosto 2010, n.125, ed in particolare l'articolo 1, comma 2, che ha individuato il termine per l'adozione dei decreti legislativi nel 31 maggio 2011;

Vista la legge 5 maggio 2009, n. 42;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 15 aprile 2011;

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

Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 31 maggio 2011;

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

Emana

il seguente decreto legislativo:

Art. 1

Definizioni fondamentali

1. Ai fini del presente decreto:

a) per amministrazioni pubbliche si intendono le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ad esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti ed organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale;

b) per unita' locali di amministrazioni pubbliche si intendono le articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, individuate con propri provvedimenti dalle amministrazioni di cui alla lettera a), non indicate autonomamente nell'elenco di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e ivi recepite;

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

Art. 2

Oggetto e destinatari

1. Il presente decreto disciplina l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, al fine di assicurare il coordinamento della finanza pubblica attraverso una disciplina omogenea dei procedimenti di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo.

2. Le amministrazioni pubbliche conformano i propri ordinamenti finanziari e contabili ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 che costituisce parte integrante del presente decreto, e uniformano l'esercizio delle funzioni di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo a tali principi, che costituiscono regole fondamentali, nonche' ai principi contabili applicati definiti con le modalita' di cui all'articolo 4, comma 3.

3. Resta fermo quanto previsto dall'articolo 52, comma 4, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Art. 3

Finalita' e ambito di applicazione

1. Le amministrazioni pubbliche, nel dare piena attuazione ai principi contabili generali di cui all'articolo 2, comma 2, perseguono gli obiettivi di:
 - a) promuovere l'armonizzazione delle procedure contabili, connesse ai diversi sistemi contabili e di bilancio, al fine di rappresentare in maniera veritiera e corretta, attraverso il sistema dei bilanci, le scelte programmatiche, amministrative e gestionali dell'amministrazione;
 - b) coordinare i principi contabili generali con quelli relativi al consolidamento dei conti delle amministrazioni pubbliche;
 - c) consentire ai gestori dei sistemi contabili e di bilancio, nonché ai responsabili dei servizi finanziari, l'applicazione corretta ed efficace delle norme;
 - d) coadiuvare gli organi di revisione e di controllo nel verificare che il sistema dei bilanci e le relative informazioni contabili pubbliche risultino conformi ai principi di efficienza ed efficacia;
 - e) assistere gli utilizzatori del sistema dei bilanci pubblici nell'esame delle informazioni in essi contenute.

Art. 4

Piano dei conti integrato

1. Al fine di perseguire la qualità e la trasparenza dei dati di finanza pubblica, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il sistema europeo dei conti nell'ambito delle rappresentazioni contabili, le amministrazioni pubbliche che utilizzano la contabilità finanziaria, sono tenute ad adottare un comune piano dei conti integrato, costituito da conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali redatto secondo comuni criteri di contabilizzazione.
2. Le voci del piano dei conti sono definite in coerenza con il sistema delle regole contabili di cui all'articolo 2, comma 2, nonché con le regole definite in ambito internazionale dai principali organismi competenti in materia, con modalità finalizzate a garantire il rispetto del regolamento (CE) n. 479/2009, del Consiglio, del 25 maggio 2009, relativo all'applicazione del protocollo sulla procedura per i disavanzi eccessivi, allegato al Trattato che istituisce la Comunità europea, e successive modificazioni.
3. Con uno o più regolamenti da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, sono definiti:
 - a) le voci del piano dei conti ed il contenuto di ciascuna voce;
 - b) la revisione delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97, tenendo conto anche di quanto previsto dal titolo III del presente decreto;
 - c) i principi contabili riguardanti i comuni criteri di contabilizzazione, cui è allegato un nomenclatore contenente le definizioni degli istituti contabili e le procedure finanziarie per ciascun comparto suddiviso per tipologia di enti, al quale si conformano i relativi regolamenti di contabilità'.
4. La disciplina di cui alle lettere a) e c) del comma 3 è redatta in conformità a quanto previsto al comma 2. I successivi aggiornamenti del piano dei conti, predisposti dal dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, sono approvati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e nel sito del medesimo Ministero. Ai sensi dell'articolo 14, comma 8, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono definite le codifiche SIOPE secondo la struttura del piano dei conti di cui al presente comma.
5. Il piano dei conti di cui al comma 1, strutturato gerarchicamente secondo vari livelli di dettaglio, individua gli elementi di base secondo cui articolare le rilevazioni contabili assicurate dalle amministrazioni, ai fini del consolidamento e del monitoraggio, nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche, ed in conformità con quanto stabilito dal comma 3.
6. Con decreti del Ministero dell'economia e delle finanze, sentite le amministrazioni vigilanti, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono definiti, per gruppi omogenei di enti che svolgono attività simile, ulteriori livelli gerarchici di dettaglio del comune piano dei conti, utili alla rilevazione delle operazioni tipiche svolte dagli stessi e comuni a tutti gli enti del gruppo. Le strutture delle codifiche dei vari comparti devono essere coerenti, al fine di assicurare le informazioni necessarie al consolidamento dei conti di cui al comma 5.
7. Le amministrazioni pubbliche, in relazione alla specificità delle proprie attività istituzionali, definiscono gli ulteriori livelli gerarchici utili alla rilevazione di ciascuna risorsa, ottimizzandone la struttura in funzione delle proprie finalità, fermo restando la riconducibilità delle voci alle aggregazioni previste dal piano dei conti di cui ai commi 3 e 5.
8. Gli schemi dei regolamenti di cui al presente articolo sono trasmessi alle Camere affinché su di essi sia espresso il parere delle Commissioni parlamentari competenti entro 60 giorni dalla trasmissione. Decorso tale termine per l'espressione dei pareri, i regolamenti possono essere adottati.

Art. 5

Finalita' del piano dei conti

1. Il piano dei conti, mediante un sistema integrato di scritturazione contabile finalizzato alla classificazione delle operazioni effettuate dalle amministrazioni pubbliche, e all'adozione del sistema di regole contabili comuni, obiettiva:
 - a) l'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche, con esclusione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, lettera b), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, disciplinate dagli articoli 16 e 17 del presente decreto;
 - b) l'integrazione e la coerenza tra le rilevazioni contabili di natura finanziaria e quelle di natura economica;
 - c) il consolidamento nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione delle entrate, delle spese, dei costi e dei ricavi, nonché il monitoraggio in corso d'anno degli andamenti di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche, anche secondo l'articolazione nei sottosettori delle amministrazioni centrali, degli enti di previdenza e delle amministrazioni locali, in coordinamento con quanto previsto all'articolo 2, comma 2, lettera h), dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, e successive modificazioni;
 - d) una maggiore tracciabilità delle informazioni nelle varie fasi di rappresentazione della manifestazione contabile in termini di competenza finanziaria, economica, cassa e patrimonio;
 - e) una maggiore attendibilità e trasparenza dei dati contabili, valutabili anche in sede di gestione dei bilanci pubblici, attraverso l'analisi delle scritturazioni contabili rilevate con le modalità di cui all'articolo 4, comma 1.
2. I macroaggregati di cui agli articoli 10 e 11, sono determinati in coerenza con la struttura del piano dei conti.

Art. 6

Sistema integrato di scritturazione contabile

1. Le amministrazioni pubbliche, con esclusione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, lettera b), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, disciplinate dagli articoli 16 e 17, adottano un sistema integrato di scritturazione contabile che consenta la registrazione di ciascun evento gestionale contabilmente rilevante nei termini di cui all'articolo 5, comma 1, lettera c), e che assicuri l'integrazione e la coerenza delle rilevazioni di natura finanziaria con quelle di natura economica e patrimoniale.
2. Il piano dei conti economico-patrimoniale, di cui all'articolo 4, comma 1, comprende i conti necessari per le operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento, effettuate secondo le modalità ed i tempi necessari alle esigenze conoscitive della finanza pubblica.
3. Il sistema integrato di scritture contabili di cui al comma 1 consente di:
 - a) rendere disponibili da parte di ciascuna amministrazione le informazioni contabili necessarie per la valutazione dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità della propria attività mediante la rilevazione dei fatti amministrativi connessi all'impiego delle risorse umane e strumentali;
 - b) semplificare il monitoraggio a livello nazionale della finanza pubblica e favorire l'acquisizione delle informazioni richieste dagli organismi internazionali, nonché il rispetto degli impegni assunti in sede europea.
4. Al fine di permettere alle amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 di adeguare i propri sistemi informativi e contabili, le disposizioni di cui al presente articolo si applicano dall'esercizio finanziario 2014.

Art. 7

Piano dei conti e struttura dei documenti contabili

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

dei dati in corso d'anno sono redatti secondo lo schema di articolazione del piano dei conti predisposto ai sensi del presente articolo.

Art. 8

Definizione della transazione elementare e sua codificazione

1. Ogni atto gestionale posto in essere dal funzionario responsabile per realizzare le finalita' proprie di ciascun programma, definiti ai sensi degli articoli 10 e 11, costituisce nelle rilevazioni contabili una transazione elementare.
2. Ciascuna transazione elementare e' caratterizzata da un codice che consente di tracciare le operazioni contabili movimentando contemporaneamente i piani dei conti finanziario, economico e patrimoniale.
3. In mancanza di una codifica univoca e completa che identifichi la transazione elementare nelle varie fasi dell'entrata e della spesa i funzionari responsabili non possono dare esecuzione alle relative transazioni.
4. Le transazioni elementari consentono la tracciabilita' di tutte le operazioni contabili e la movimentazione delle relative voci elementari di bilancio, come definite dall'articolo 7, comma 2. La movimentazione delle unita' elementari di bilancio, per la parte della spesa, deve essere contenuta entro i limiti delle risorse finanziarie ivi appostate.
5. Ciascuna transazione elementare deve contenere le seguenti informazioni:
 - a) Codice identificativo della missione, per le spese;
 - b) Codice identificativo del programma, per le spese;
 - c) Codice identificativo della classificazione COFOG al secondo livello, per le spese;
 - d) Codice identificativo del centro di responsabilita';
 - e) Codice identificativo del centro di costo cui la transazione fa riferimento, per le spese;
 - f) Codice della voce del piano dei conti, per entrate, spese, costi, oneri, ricavi e proventi;
 - g) Codici identificativi del soggetto erogatore e del destinatario del trasferimento ove la transazione intervenga tra due amministrazioni pubbliche; Codice identificativo delle entrate ricorrenti e non ricorrenti;
 - h) Codice identificativo delle transazioni con l'Unione europea;
 - i) Codice unico di progetto, identificativo del progetto d'investimento pubblico realizzato dall'amministrazione.
6. In mancanza di uno o piu' codici di cui al comma 5, i funzionari responsabili non possono eseguire le relative transazioni.
7. Le disposizioni di cui al presente articolo entrano in vigore a partire dall'esercizio finanziario 2014. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabiliti criteri e modalita' per l'attuazione del presente articolo. Lo schema di decreto e' trasmesso alle Camere per l'espressione del parere da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia, da rendere entro trenta giorni dalla trasmissione. Decorso tale termine, i decreti possono essere adottati. Il decreto di cui al presente comma e' pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e nel sito del Ministero dell'economia e delle finanze.

Art. 9

Omogeneita' della classificazione delle spese

1. Al fine di consentire la confrontabilita' dei dati di bilancio delle amministrazioni pubbliche secondo le classificazioni di cui al regolamento (CE) n. 2223/96, del Consiglio, del 25 giugno 1996, e successive modificazioni, nonche' allo scopo di assicurare la trasparenza del processo di allocazione delle risorse e di destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, le amministrazioni pubbliche adottano una rappresentazione dei dati di bilancio che evidenzia le finalita' della spesa secondo l'articolazione per missioni e programmi.

Art. 10

Definizione del contenuto di missione e programma

1. La rappresentazione della spesa per missioni e programmi integra il sistema di regole contabili di cui al presente decreto. In conformita' a quanto previsto dall'articolo 21, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni pubbliche nell'utilizzo delle risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate. I programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attivita' volte a perseguire le finalita' individuate nell'ambito delle missioni.

Art. 11

Criteri per la specificazione e classificazione delle spese

1. In attuazione dell'articolo 10, unitamente alle rilevazioni contabili in termini finanziari, economici e patrimoniali, i documenti di bilancio previsivi e consuntivi rappresentano la classificazione delle spese, sulla base dello schema di cui all'allegato 2, secondo:

- a) missioni, definite in base allo scopo istituzionale dell'amministrazione pubblica, come individuato dalla legge e dallo statuto, in modo da fornire la rappresentazione delle singole funzioni politico-istituzionali perseguite con le risorse finanziarie, umane e strumentali disponibili. Al fine di assicurare un piu' agevole consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, le missioni sono definite sulla base di indirizzi adottati con decreto del Presidente del consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti i Ministeri vigilanti, e si assume quale termine di riferimento l'individuazione delle missioni nel bilancio dello Stato, ai sensi dell'articolo 21, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196;
- b) programmi, configurati come le unita' di rappresentazione del bilancio che identificano in modo sintetico gli aggregati omogenei di attivita' realizzate dall'amministrazione pubblica per il perseguimento delle finalita' individuate nell'ambito di ciascuna missione;
- c) macroaggregati, che costituiscono un'articolazione dei programmi secondo la natura economica della spesa. Al fine di garantire la coerenza della rappresentazione secondo l'aspetto economico, le missioni e i programmi sono definiti nel rispetto dei macroaggregati come individuati per il bilancio dello Stato ai sensi dell'articolo 25, comma 2, lettera b), della legge 31 dicembre 2009, n. 196. L'integrazione e la modifica dei predetti macroaggregati, nonche' l'ulteriore livello di disaggregazione, sono definite con riferimento al comune piano dei conti integrato, nel rispetto di quanto previsto dal Titolo II, fatto salvo quanto disposto dall'articolo 40, comma 2, lettera e), della legge 31 dicembre 2009, n. 196;
- d) classificazione delle spese come rimodulabili e non rimodulabili per le quali si applicano le disposizioni in materia di flessibilita' di bilancio previste dall'allegato 1.

2. La realizzazione di ciascun programma e' attribuita ad un unico centro di responsabilita' amministrativa, corrispondente all'unita' organizzativa individuata in conformita' con i regolamenti di organizzazione, nonche' con altri idonei provvedimenti adottati dalle singole amministrazioni pubbliche.

Ferma restando l'autonomia delle amministrazioni pubbliche nell'individuazione dei programmi di propria pertinenza, al fine di permettere un'analisi coordinata dei risultati dell'azione amministrativa nel quadro delle politiche pubbliche settoriali e una maggiore effettivita' del consolidamento funzionale dei dati contabili, la coerenza della registrazione delle operazioni e' assicurata mediante la determinazione di regole univoche di ripartizione delle voci di bilancio. A tal fine, il programma e' corredato con l'indicazione della corrispondente codificazione della nomenclatura COFOG di secondo livello, secondo la struttura di corrispondenza desumibile dall'allegato al disegno di legge di bilancio annuale contenente il riepilogo delle dotazioni secondo l'analisi funzionale, ai sensi dell'articolo 21, comma 11, lettera d), della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e funzioni COFOG di secondo livello, sono individuate due o piu' funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse.

3. Il decreto di cui al comma 1, lettera a), e' adottato entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ed e' pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana. Il relativo schema e' trasmesso alle Camere per l'espressione del parere, da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari, da rendere entro trenta giorni dalla trasmissione. Decorso tale termine, il decreto puo' essere adottato.

4. Le amministrazioni pubbliche, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, adottano una specifica regolamentazione interna adeguando, ove necessario, i regolamenti di amministrazione e contabilita'.

Art. 12

Classificazione delle spese del bilancio degli organismi qualificati come unita' locali di amministrazioni pubbliche

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

Art. 13

Societa' ed enti con bilancio civilistico

1. Le societa' e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilita' civilistica si conformano a quanto previsto dall'articolo 11 attraverso la rappresentazione, in apposito prospetto, della spesa complessiva riferita a ciascuna delle attivita' svolte, secondo un'aggregazione per missioni e programmi accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello.
2. Tale rappresentazione va assicurata in sede di redazione del budget, o di altri documenti contabili previsionali, ove previsto da disposizioni di legge o statutarie, secondo la riclassificazione effettuata attraverso la tassonomia individuata ai sensi dell'articolo 17.
3. La relazione sulla gestione attesta le attivita' riferite a ciascun programma di spesa, 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.
4. Gli organi di controllo vigilano sull'attuazione di quanto previsto dal presente articolo, e attestano tale adempimento nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile o nella relazione di cui all'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97.

Art. 14

Codifica dei provvedimenti di spesa

1. Al fine di consentire la riferibilita' delle singole decisioni di spesa alle articolazioni dei documenti di bilancio indicate dall'articolo 11, le amministrazioni pubbliche sono tenute a codificare con criteri uniformi i provvedimenti di spesa assunti nella fase di gestione del bilancio.
2. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, sono stabiliti i criteri e le modalita' per l'attuazione della disposizione di cui al comma 1. Il decreto di cui al presente comma e' pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e nel sito del Ministero dell'economia e delle finanze.

Art. 15

Criteri per la specificazione e la classificazione delle entrate

1. Nei documenti di bilancio previsivi e consuntivi di cui al presente decreto, le entrate sono ripartite in:
 - a) titoli, secondo la fonte di provenienza delle entrate, e sono classificate come entrate 'ricorrenti' o 'non ricorrenti', a seconda che si riferiscano a proventi la cui acquisizione sia prevista a regime ovvero limitata ad uno o piu' esercizi;
 - b) tipologie, definite secondo la natura delle entrate nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza, ai fini dell'approvazione in termini di unita' di voto;
 - c) categorie, secondo la natura dei cespiti.
2. L'ulteriore livello di disaggregazione e' definito, con riferimento al comune piano dei conti integrato, ai sensi del titolo II del presente decreto, salvo quanto previsto dall'articolo 40, comma 2, lettera d), della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Art. 16

Destinatari e finalita'

1. Le societa' e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilita' civilistica predispongono un budget economico.
2. Per assicurare il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici, con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze da adottarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabiliti i criteri e le modalita' di predisposizione del documento di cui al comma 1, ai fini della raccordabilita' dello stesso con gli analoghi documenti previsionali predisposti dalle amministrazioni pubbliche che adottano la contabilita' finanziaria. Nel medesimo decreto sono altresì stabiliti i termini per la trasmissione dei dati al Ministero dell'economia e delle finanze al fine della confluenza nella banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n.196. Il decreto di cui al presente comma e' pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e nel sito del Ministero dell'economia e delle finanze.
3. I soggetti di cui al comma 1 sono tenuti alla redazione di un rendiconto finanziario in termini di liquidita' predisposto secondo quanto stabilito dai principi contabili nazionali emanati dall'Organismo italiano di contabilita'.

Art. 17

Tassonomia degli enti in contabilita' civilistica

1. Al fine di consentire l'elaborazione dei conti di cassa consolidati delle amministrazioni pubbliche in raccordo con le regole contabili di cui al presente decreto, le societa' e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilita' civilistica assicurano, in sede di bilancio d'esercizio, la trasformazione dei dati economico-patrimoniali in dati di natura finanziaria predisponendo un conto consuntivo avente natura finanziaria, con le regole di riclassificazione di cui al comma 2, in coerenza con quanto stabilito dal Titolo II.
2. Fino all'adozione delle codifiche SIOPE di cui al comma 3, le societa' e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilita' civilistica redigono il conto consuntivo in termini di cassa, conformandosi alle regole di riclassificazione di cui al Titolo II. Il conto consuntivo dovra' essere, nelle risultanze, coerente con il rendiconto finanziario di cui all'articolo 16, comma 3. Il conto consuntivo, unitamente alle note di commento, e' trasmesso, con modalita' definite con decreto dirigenziale del dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, al Ministero dell'economia e delle finanze ai fini dell'inserimento nella banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n.196.
3. In relazione alle esigenze di controllo e di monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, le societa' e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilita' civilistica riclassificano i propri dati contabili attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'articolo 14, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196. A seguito dell'estensione della rilevazione SIOPE i soggetti di cui all'articolo 16 non sono tenuti agli adempimenti relativi alla trasmissione dei conti consuntivi, secondo le modalita' di cui al comma 2. Ai sensi dell'articolo 77-quater, comma 11, del decreto-legge 25 giugno 2008, n.112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, i prospetti dei dati SIOPE costituiscono un allegato obbligatorio del bilancio di esercizio. I soggetti di cui all'articolo 16 assicurano la coerenza dei dati SIOPE con le risultanze del rendiconto finanziario di cui all'articolo 16, comma 3, anche attraverso operazioni di riconciliazione.
4. I collegi sindacali e di revisione vigilano sull'attuazione di quanto previsto dal comma 2, attestando tale adempimento nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile o nella relazione di cui all'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97.

Art. 18

Bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche

1. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri interessati, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, e' individuato uno schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, societa' partecipate ed altri organismi controllati. Nel medesimo decreto sono stabiliti i tempi e le modalita' per l'adozione dei bilanci consolidati e per la loro pubblicazione.
2. Lo schema del decreto di cui al comma 1 e' trasmesso alle Camere per l'espressione del parere delle competenti Commissioni parlamentari, da rendere entro trenta giorni dalla trasmissione. Decorso tale termine, il decreto puo' comunque essere adottato.

Art. 19

Principi generali

1. Le amministrazioni pubbliche, contestualmente al bilancio di previsione ed al bilancio consuntivo, presentano un documento denominato 'Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio', di seguito denominato 'Piano', al fine di illustrare gli obiettivi della spesa, misurarne i risultati e monitorarne l'effettivo andamento in termini di servizi forniti e di interventi realizzati.
2. Il Piano illustra il contenuto di ciascun programma di spesa ed espone informazioni sintetiche relative ai principali obiettivi da realizzare, con riferimento agli stessi programmi del bilancio per il triennio della programmazione finanziaria, e riporta gli indicatori individuati per quantificare tali obiettivi, nonche' la misurazione annuale degli stessi indicatori per monitorare i risultati conseguiti.
3. Il Piano e' coerente con il sistema di obiettivi ed indicatori adottati da ciascuna amministrazione ai sensi del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, e, per le amministrazioni centrali dello Stato, corrisponde alle note integrative disciplinate

dall'articolo 21, comma 11, lettera a), e dall'articolo 35, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

4. Al fine di assicurare il consolidamento e la confrontabilità degli indicatori di risultato, le amministrazioni vigilanti definiscono, per le amministrazioni pubbliche di loro competenza, comprese le unità locali di cui all'articolo 1, comma 1, lettera b), il sistema minimo di indicatori di risultato che ciascuna amministrazione ed unità locale deve inserire nel proprio Piano. Tale sistema minimo è stabilito con decreto del Ministro competente d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

Art. 20

Pubblicità del sistema di indicatori

1. Il Piano è pubblicato nel sito dell'amministrazione interessata in una sezione accessibile dalla pagina principale denominata 'trasparenza, valutazione e merito'.

2. Gli enti vigilati e le unità locali di cui all'articolo 19, comma 4, trasmettono il Piano annualmente, unitamente al documento di previsione e al bilancio consuntivo, al Ministero vigilante per il consolidamento ed il monitoraggio degli obiettivi connessi all'azione pubblica, nonché alla Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche, ai fini del coordinamento con il piano delle performance previsto dall'articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150.

Art. 21

Requisiti minimi del Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio

1. Il Piano illustra le principali finalità perseguite attraverso i programmi di spesa del bilancio in termini di livello, copertura e qualità dei servizi erogati, ovvero l'impatto che i programmi di spesa, unitamente a fattori esogeni, intendono produrre sulla collettività, sul sistema economico e sul contesto di riferimento.

2. Ciascuna finalità è caratterizzata da uno o più obiettivi significativi che concorrono alla sua realizzazione. Per ciascun programma, il Piano fornisce:

- a) una descrizione sintetica degli obiettivi sottostanti, al fine dell'individuazione dei potenziali destinatari o beneficiari del servizio o dell'intervento, nonché la sua significatività;
- b) il triennio di riferimento o l'eventuale arco temporale previsto per la sua realizzazione;
- c) uno o più indicatori diretti a misurare l'obiettivo ed a monitorare la sua realizzazione.

3. Per ciascun indicatore, il Piano fornisce:

- a) una definizione tecnica, idonea a specificare l'oggetto della misurazione dell'indicatore e l'unità di misura di riferimento;
- b) la fonte del dato, ossia il sistema informativo interno, la rilevazione esterna, o l'istituzione dalla quale si ricavano le informazioni necessarie al calcolo dell'indicatore, che consenta di verificarne la misurazione;
- c) il metodo o la formula applicata per il calcolo dell'indicatore;
- d) il valore 'obiettivo', consistente nel risultato atteso dall'indicatore in relazione alla tempistica di realizzazione;
- e) l'ultimo valore effettivamente osservato dall'indicatore.

4. Il Piano individua, inoltre, specifiche azioni avviate dall'amministrazione per consolidare il sistema di indicatori di risultati disponibili.

Art. 22

Monitoraggio degli obiettivi e indicatori

1. Alla fine di ciascun esercizio finanziario e in accompagnamento al bilancio consuntivo, il Piano è integrato con le risultanze osservate in termini di raggiungimento dei risultati attesi e le motivazioni degli eventuali scostamenti. I destinatari e le modalità di divulgazione sono disciplinate secondo i criteri stabiliti dall'articolo 20.

2. Ai fini del monitoraggio del Piano, gli obiettivi e gli indicatori selezionati, nonché i valori obiettivo per l'esercizio finanziario di riferimento e per l'arco temporale pluriennale sono i medesimi indicati nella fase di previsione. Il Piano è aggiornato in corrispondenza di ogni nuovo esercizio di bilancio, sia tramite la specificazione di nuovi obiettivi e indicatori, che attraverso l'aggiornamento dei valori obiettivo e la soppressione di obiettivi già raggiunti oppure oggetto di ripianificazione.

Art. 23

Ulteriori disposizioni

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

Art. 24

Termini di approvazione dei bilanci

1. Le amministrazioni pubbliche 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, salvo il termine previsto per il rendiconto generale dello Stato di cui all'articolo 35, comma 1, della legge 31 dicembre, n. 196.

2. Le amministrazioni pubbliche di cui al presente decreto trasmettono i loro bilanci preventivi, le relative variazioni ed i bilanci consuntivi alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche, secondo gli schemi e le modalita' previste dall'articolo 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

3. Gli enti vigilati, i cui bilanci sono sottoposti ad approvazione da parte dell'Amministrazione vigilante, deliberano il proprio bilancio di previsione entro il termine del 31 ottobre dell'anno precedente. Il rendiconto o il bilancio di esercizio degli enti di cui al presente comma e' deliberato entro il 30 aprile dell'anno successivo, ed e' approvato dall'Amministrazione vigilante competente entro il 30 giugno.

Art. 25

Sperimentazione

1. Al fine di valutare gli effetti derivanti da un avvicinamento tra contabilita' finanziaria e contabilita' economico-patrimoniale, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze e' disciplinata, a partire dal 2012, una attivita' di sperimentazione della durata di due esercizi finanziari, avente ad oggetto la tenuta della contabilita' finanziaria sulla base di una nuova configurazione del principio della competenza finanziaria, secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente di riferimento, sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza, ferma restando, nel caso di attivita' di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in piu' esercizi finanziari, la necessita' di predisporre la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento. Le amministrazioni interessate alla sperimentazione sono individuate anche tenendo conto della opportunita' di verificarne, in particolare, gli effetti sulle spese in conto capitale. Al termine del primo esercizio finanziario in cui ha avuto luogo la sperimentazione e, successivamente, ogni sei mesi, il Ministro dell'economia e delle finanze trasmette alle Camere una relazione sui relativi risultati.

2. In considerazione degli esiti della sperimentazione, e' valutata la possibilita' di estendere alle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), la tenuta di una contabilita' finanziaria sulla base del principio di competenza finanziaria come configurato dal comma 1.

Art. 26

Disposizioni finali ed entrata in vigore

1. Il presente decreto entra in vigore il 1° settembre 2011.

2. Dalla data di cui al comma 1, sono abrogate tutte le disposizioni incompatibili con il presente decreto.

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

Dato a Roma, addi' 31 maggio 2011

NAPOLITANO

Berlusconi, Presidente del Consiglio
dei Ministri

Tremonti, Ministro dell'economia e
delle finanze

Maroni, Ministro dell'interno

La Russa, Ministro della difesa

Gelmini, Ministro dell'istruzione,
dell'universita' e della ricerca

Sacconi, Ministro del lavoro e delle
politiche sociali

Fazio, Ministro della salute

Visto, il Guardasigilli: Alfano

Allegato 1
(previsto dall'articolo 2, comma 2)

Principi contabili generali
PRINCIPIO DELLA ANNUALITA'

I documenti del sistema di bilancio, sia di previsione che di rendiconto sono predisposti a cadenza annuale e si riferiscono ad un periodo di gestione che coincide con l'anno solare. Restano fermi gli eventuali obblighi di elaborare e di presentare anche documenti contabili con scadenze inferiori all'anno.

Nella predisposizione dei documenti annuali di bilancio, le previsioni per l'esercizio di riferimento sono elaborate sulla base di una programmazione di medio periodo, con un orizzonte temporale almeno triennale.

PRINCIPIO DELL'UNITA'

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

PRINCIPIO DELLA UNIVERSALITA'

E' necessario ricomprendere nel sistema del bilancio tutte le finalita' e gli obiettivi di gestione, nonche' i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili ad ogni singola amministrazione pubblica, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della complessa attivita' amministrativa svolta nell'esercizio di riferimento.

Risultano, pertanto, incompatibili con l'applicazione di tale principio, le gestioni fuori bilancio, consistenti in gestioni poste in essere dalla singola amministrazione, o dalle sue articolazioni organizzative, che non transitano nel bilancio. Le contabilita' separate, ove ammesse dalla normativa, devono essere ricondotte al sistema di bilancio dell'amministrazione entro la fine dell'esercizio.

PRINCIPIO DELLA INTEGRITA'

Attraverso l'applicazione del principio della integrita', che rafforza formalmente il contenuto del principio dell'universalita', sono vietate le compensazioni di partite sia nel bilancio di previsione che nel bilancio di rendicontazione. Di conseguenza, non e' possibile iscrivere le entrate al netto delle spese sostenute per la riscossione e, parimenti, registrare le spese ridotte delle correlate entrate, tranne nei casi espressamente previsti dalla legge.

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

PRINCIPIO DELLA VERIDICITA'

Il principio della veridicita' fa riferimento al principio del true and fair view, attraverso il quale i dati contabili devono rappresentare le reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria.

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

Al fine di una corretta interpretazione, il principio della veridicita' deve essere interpretato in maniera coordinata con gli altri principi di bilancio.

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

PRINCIPIO DELLA ATTENDIBILITA'

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

Tale principio si applica sia ai documenti contabili di previsione, che di rendicontazione, per la cui redazione si osserva una procedura di valutazione. L'ambito di applicazione del principio si estende anche ai documenti descrittivi ed accompagnatori. Al fine di risultare attendibile, un'informazione contabile non deve contenere errori o distorsioni rilevanti, in modo tale che gli utilizzatori possano fare affidamento su di essa.

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

PRINCIPIO DELLA CORRETTEZZA

Il principio della correttezza rappresenta il rispetto formale e sostanziale delle norme che, nell'ambito di ogni specifica categoria di enti pubblici, sovrintendono alla redazione dei documenti contabili dei bilanci di previsione, programmazione e rendicontazione. Pertanto, è necessario individuare le regole generali, anche non sancite da norme giuridiche ma che ispirino il buon andamento dei sistemi contabili adottati da ogni amministrazione pubblica per la rilevazione dei propri fatti gestionali. Il principio della correttezza riguarda anche i dati oggetto di monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica.

PRINCIPIO DELLA CHIAREZZA O COMPRESIBILITA'

Il principio della chiarezza o comprensibilità rafforza il contenuto del principio della veridicità, in quanto si presume che un documento contabile chiaro sia anche veritiero.

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

Le informazioni contenute nel sistema dei bilanci devono essere prontamente comprensibili dagli utilizzatori, e devono essere esposte in maniera sintetica ed analitica, in modo che, con la normale diligenza, essi siano in grado di esaminare i dati contabili, riscontrandovi una adeguata rappresentazione dell'attività svolta e dei sistemi contabili adottati.

Pertanto, la classificazione di bilancio delle singole operazioni gestionali deve essere effettuata in modo da evitare l'adozione del criterio della prevalenza della forma, l'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro, e l'assunzione di impegni sui fondi di riserva.

PRINCIPIO DELLA TRASPARENZA

Il principio della trasparenza rafforza il contenuto del principio della chiarezza.

La legge 31 dicembre 2009, n. 196, qualifica il miglioramento della trasparenza dei conti pubblici quale traguardo fondamentale, e individua nella classificazione per finalità per missioni e programmi uno dei principali strumenti al fine di rafforzare il legame tra risorse stanziare ed obiettivi perseguiti dall'azione pubblica.

Le missioni, definite ai sensi della legge 31 dicembre 2009, n.196, rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa pubblica. I programmi costituiscono aggregati diretti al perseguimento degli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni.

Le missioni evidenziano le fondamentali finalità dell'azione pubblica, nonché uno dei cardini dell'armonizzazione. Per tale motivo, ragion per cui i bilanci delle amministrazioni pubbliche devono far riferimento ad esse. I programmi sono definiti da ciascuna amministrazione nel rispetto di criteri e principi di base validi per tutte le amministrazioni pubbliche. I sistemi e gli schemi di bilancio devono essere coerenti e raccordabili con la classificazione economica e funzionale, individuata dagli appositi regolamenti comunitari ai fini della procedura per disavanzi eccessivi. Di conseguenza, la redazione dei documenti contabili deve assicurare un più trasparente e tempestivo raccordo tra la finalità della spesa e le politiche pubbliche, rappresentate dalle missioni e dai programmi.

PRINCIPIO DELLA SIGNIFICATIVITA' E RILEVANZA

Le informazioni contenute nei documenti contabili devono essere significative, onde risultare utili al fine di soddisfare le esigenze informative connesse al processo decisionale degli utilizzatori. A tal fine, l'informazione deve considerarsi qualitativamente significativa quando sia in grado di agevolare le decisioni degli utilizzatori, in modo da favorire la valutazione di eventi passati, presenti o futuri, e di consentire la conferma o la modifica di valutazioni eventualmente effettuate in precedenza.

Siccome il procedimento di formazione del sistema di bilancio comprende delle stime o previsioni, la correttezza dei dati non deve riguardare soltanto l'esattezza aritmetica, ma anche la ragionevolezza, e l'applicazione oculata e corretta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio di previsione e del rendiconto.

Di conseguenza, eventuali errori, semplificazioni e arrotondamenti trovano il loro limite nel concetto di rilevanza.

L'informazione si considera rilevante qualora la sua omissione o errata presentazione possa influenzare le decisioni degli utilizzatori prese sulla base del sistema dei bilanci.

PRINCIPIO DELLA FLESSIBILITA'

Il principio di flessibilita' riguarda il sistema del bilancio di previsione i cui documenti non debbono essere interpretati come immutabili, onde evitare la rigidita' nella gestione. Il principio e' volto a reperire all'interno dei documenti contabili di programmazione e previsione la possibilita' di fronteggiare gli effetti derivanti da eventuali circostanze imprevedibili e straordinarie, che si possono manifestare durante la gestione, in grado di modificare i valori contabili approvati dagli organi di governo

Le norme di contabilita' pubblica, ed in modo particolare la legge 31 dicembre 2009, n. 196, prevedono diverse modalita' di intervento, in coerenza al principio di flessibilita', come:

la predisposizione di appositi fondi, in genere fondi di riserva, nei documenti contabili di previsione, rappresentativi di stanziamenti non attribuiti a specifiche voci di spesa e sottoposti, in ogni caso, all'approvazione degli organi di governo; particolari modalita' di intervento durante la gestione al verificarsi di eventi eccezionali per i quali non e' stato approvato uno specifico fondo di riserva;

la possibilita' di effettuare variazioni compensative tra le dotazioni finanziarie interne a ogni programma e con il bilancio di previsione tra programmi diversi nell'ambito di ciascuna missione e tra programmi di diverse missioni. Tale flessibilita' previsionale e' accompagnata alla variazione compensativa che deve trovare adeguata motivazione per essere effettuata.

PRINCIPIO DELLA CONGRUITA'

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

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

PRINCIPIO DELLA PRUDENZA

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

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

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

Il principio della prudenza rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo delle valutazioni contabili di bilanci. I suoi eccessi devono, tuttavia, essere evitati, in quanto pregiudizievoli al rispetto della rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche e di gestione.

PRINCIPIO DELLA COERENZA

Attraverso l'applicazione del principio della coerenza, e' indispensabile la sussistenza di un nesso logico e conseguente fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale. La coerenza implica che tali momenti ed i documenti contabili di ogni amministrazione siano tra loro collegati e che siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi. Il nesso logico deve collegare tutti gli atti contabili preventivi e consuntivi, siano essi di carattere strettamente finanziario economico o patrimoniale, siano essi descrittivi e quantitativi, di indirizzo politico ed amministrativo, di breve o di lungo termine.

La coerenza interna dei bilanci riguarda i criteri specifici di valutazione delle singole poste e concerne le strutture e le classificazioni dei conti nei bilanci di previsione e di rendicontazione. Le strutture dei conti devono risultare comparabili non solo formalmente, ma anche in relazione all'omogeneita' ed alla correttezza degli oggetti di analisi e degli aspetti dei fenomeni esaminati.

PRINCIPIO DELLA CONTINUITA'

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

PRINCIPIO DELLA COSTANZA

La costanza nell'applicazione dei principi contabili generali e' uno dei cardini delle determinazioni finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci di previsione e di rendicontazione. I principi della continuita' e della costanza rappresentano le condizioni essenziali per la comparabilita' delle valutazioni del bilancio di previsione e del bilancio di rendicontazione, nonche' per l'analisi nel tempo delle singole e sintetiche valutazioni di ogni singola voce di bilancio.

PRINCIPIO DELLA COMPARABILITA'

Il principio della comparabilita' si collega al principio della costanza e continuita' dei criteri di valutazione del sistema dei bilanci.

Il costante e continuo rispetto dei principi contabili e' necessario ed indispensabile ai fini della comparabilita' spazio-temporale dei valori riportati nei documenti contabili.

Il requisito di comparabilita' non deve rappresentare un impedimento all'introduzione di principi contabili applicativi piu' adeguati alla specifica operazione. Pertanto, le operazioni vanno contabilizzate secondo criteri conformi al disposto normativo ed ai principi contabili.

PRINCIPIO DELLA VERIFICABILITA'

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

PRINCIPIO DELLA IMPARZIALITA' (NEUTRALITA')

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 neutralita' o imparzialita' deve raffigurarsi nel procedimento formativo del sistema dei bilanci, soprattutto per quanto concerne gli elementi soggettivi. La presenza di elementi soggettivi di stima non implica di per se' il mancato rispetto dell'imparzialita', della ragionevolezza e della verificabilita'. Discernimento, oculatezza e giudizio rappresentano le fondamenta dei procedimenti di formazione dei documenti contabili, i quali devono essere redatti secondo i requisiti essenziali di competenza e correttezza tecnica. L'imparzialita' contabile va intesa come l'applicazione competente e tecnicamente corretta del processo di formazione dei documenti contabili e di bilancio.

PRINCIPIO DELLA PUBBLICITA'

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

Il principio della pubblicita' evidenzia che al fine di assumere pienamente la loro valenza politica, giuridica ed economica, i bilanci devono essere pubblicizzati secondo le norme vigenti.

PRINCIPIO DEGLI EQUILIBRI DI BILANCIO

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

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

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

Il principio degli equilibri di bilancio, di conseguenza, ha un contenuto piu' ampio rispetto al principio del pareggio finanziario di competenza nel bilancio di previsione autorizzativo. Anche la realizzazione dell'equilibrio economico (sia nei documenti contabili di programmazione e previsione che nei documenti contabili di rendicontazione) e' garanzia della capacita' di perseguire le finalita' proprie di ogni amministrazione pubblica.

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

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

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

PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA

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

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

Il bilancio di previsione annuale ha carattere autorizzatorio, e rappresenta un limite agli impegni di spesa, ad eccezione delle partite di giro/servizi per conto di terzi e dei rimborsi delle anticipazioni di cassa. Gli stanziamenti del bilancio pluriennale sono aggiornati annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione.

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

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

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

Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:

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

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

Si osserva che, accanto alla fase della competenza finanziaria delle entrate e delle spese, si rileva nella contabilità finanziaria (per l'intero sistema di bilancio) anche la fase contabile della cassa, in cui le entrate si manifestano in versamenti e le spese in pagamenti. Gli incassi ed i pagamenti sono imputati allo stesso esercizio in cui il cassiere/tesoriere li ha effettuati.

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

PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

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

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

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

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

ed al conto del patrimonio nel sistema del bilancio di rendicontazione o consuntivo.

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

integrare la dimensione finanziaria con la dimensione economico-patrimoniale della gestione delle risorse pubbliche; definire un unico modello contabile di riferimento (sistema integrato), al fine di omogeneizzare e consolidare i conti pubblici; ridefinire la funzione autorizzativa del bilancio preventivo alla luce della distinzione fra atti di indirizzo politico e atti di gestione. L'analisi economica delle operazioni di un'amministrazione pubblica richiede una distinzione tra fatti direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) che danno luogo a costi o ricavi, e fatti non caratterizzati da questo processo, in quanto finalizzati ad altre attivita' 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 e' riconducibile al principio contabile n.11 dei Dottori Commercialisti, Bilancio d'esercizio - Finalita' e postulati, mentre nel secondo caso, e quindi per la maggior parte delle attivita' amministrative pubbliche, e' necessario fare riferimento alla competenza economica delle componenti positive e negative della gestione direttamente collegata al processo erogativo di prestazioni e servizi offerti dalle amministrazioni pubbliche.

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

il processo produttivo dei beni o dei servizi e' stato completato;

l'erogazione e' avvenuta, cioe' si e' verificato il passaggio sostanziale del titolo di proprieta' per i beni o servizi resi.

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

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

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

per ripartizione dell'utilita' o funzionalita' pluriennale su base razionale e sistematica in mancanza di una piu' diretta associazione (tipico esempio ne e' l'ammortamento);

per imputazione diretta di costi perche' associati a funzioni istituzionali, perche' associati al tempo, o perche' sia venuta meno l'utilita' o la funzionalita' del costo. In particolare quando:

a) i costi sostenuti in un esercizio esauriscano la loro utilita' gia' nell'esercizio stesso, o non sia identificabile o valutabile la futura utilita';

b) non sia piu' esistente, identificabile o valutabile la futura utilita' o la funzionalita' dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;

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

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

PRINCIPIO DELLA PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma si fortemente collega in maniera incisiva al principio della veridicita' e della significativita' di ogni sistema di bilancio. Se l'informazione contabile deve rappresentare fedelmente ed in modo veritiero le operazioni ed i fatti avvenuti durante l'esercizio, e' necessario che essi siano rilevati contabilmente e secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformita' alla loro sostanza effettiva e, quindi, alla realta' che li ha generati.

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