



**Federazione Indipendente Lavoratori Pubblici**  
*Dipartimento Studi e Legislazione FLP*



00187 ROMA - Via Piave, 61  
Tel. 064201089 - 42000358  
Fax 0642010628

sito internet: [www.flp.it](http://www.flp.it) - e-mail: [flp@flp.it](mailto:flp@flp.it)

**Segreteria Generale**

Prot. n. 1127/FLP2011

Roma, 27 giugno 2011

**NOTIZIARIO N°40**

Ai Coordinamenti Nazionali FLP  
Alle OO.SS. federate alla FLP  
Alle Strutture periferiche FLP  
Ai Responsabili FLP  
Ai Componenti delle RSU  
LORO SEDI

## **ADEGUAMENTO ED ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI**

### **Decreto Legislativo 31 maggio 2011, n. 91**

La FLP informa che, nella GU n. 145 del 24-6-2011, è stato pubblicato il **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."*, **che entrerà in vigore dal 1° settembre 2011.**

Il provvedimento legislativo:

- **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.
- **Dispone** che le amministrazioni pubbliche **conformano** i propri ordinamenti finanziari e contabili ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 del DLvo 91/2001 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 che prevede: *"Con uno o piu' regolamenti da adottare ...(omissis) .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 DPR 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 e' 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. “*

- **Dispone** che le amministrazioni pubbliche, nel dare piena attuazione ai principi contabili generali, 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.

Si riporta, l'indice del **DECRETO LEGISLATIVO 31 maggio 2011, n. 91** :

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

- Art. 1 Definizioni fondamentali
- Art. 2 Oggetto e destinatari
- Art. 3 Finalità e ambito di applicazione

**Titolo II - Piano dei conti integrato**

- Art. 4 Piano dei conti integrato
- Art. 5 Finalità del piano dei conti
- Art. 6 Sistema integrato di scritturazione contabile
- Art. 7 Piano dei conti e struttura dei documenti contabili
- Art. 8 Definizione della transazione elementare e sua codificazione

**Titolo III - Classificazione delle spese e delle entrate**

- Art. 9 Omogeneità della classificazione delle spese
- Art. 10 Definizione del contenuto di missione e programma
- Art. 11 Criteri per la specificazione e classificazione delle spese
- Art. 12 Classificazione delle spese del bilancio degli organismi qualificati come unità locali di amministrazioni pubbliche
- Art. 13 Società ed enti con bilancio civilistico
- Art. 14 Codifica dei provvedimenti di spesa
- Art. 15 Criteri per la specificazione e la classificazione delle entrate

**Titolo IV - Amministrazioni pubbliche in regime di contabilità civilistica**

- Art. 16 Destinatari e finalità
- Art. 17 Tassonomia degli enti in contabilità civilistica

- Art. 18 Bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche

**Titolo V - Sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi di bilancio**

- Art. 19 Principi generali
- Art. 20 Pubblicità del sistema di indicatori
- Art. 21 Requisiti minimi del Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio
- Art. 22 Monitoraggio degli obiettivi e indicatori
- Art. 23 Ulteriori disposizioni

**Titolo VI - Disposizioni finali**

- Art. 24 Termini di approvazione dei bilanci
- Art. 25 Sperimentazione
- Art. 26 Disposizioni finali ed entrata in vigore

**Allegato 1 (previsto dall'articolo 2, comma 2) Principi contabili generali**

- PRINCIPIO DELLA ANNUALITA'
- PRINCIPIO DELL'UNITA'
- PRINCIPIO DELLA UNIVERSALITA'
- PRINCIPIO DELLA INTEGRITA'
- PRINCIPIO DELLA VERIDICITA'
- PRINCIPIO DELLA ATTENDIBILITA'
- PRINCIPIO DELLA CORRETTEZZA
- PRINCIPIO DELLA CHIAREZZA O COMPRENSIBILITA'
- PRINCIPIO DELLA TRASPARENZA
- PRINCIPIO DELLA SIGNIFICATIVITA' E RILEVANZA
- PRINCIPIO DELLA FLESSIBILITA'
- PRINCIPIO DELLA CONGRUITA'
- PRINCIPIO DELLA PRUDENZA
- PRINCIPIO DELLA COERENZA
- PRINCIPIO DELLA CONTINUITA'
- PRINCIPIO DELLA COSTANZA
- PRINCIPIO DELLA COMPARABILITA'
- PRINCIPIO DELLA VERIFICABILITA'
- PRINCIPIO DELLA IMPARZIALITA' (NEUTRALITA')
- PRINCIPIO DELLA PUBBLICITA'
- PRINCIPIO DEGLI EQUILIBRI DI BILANCIO
- PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA
- PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA
- PRINCIPIO DELLA PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA

**Allegato 2 (previsto dall'articolo 11) Parte di provvedimento in formato grafico**

**In allegato, il DECRETO LEGISLATIVO 31 maggio 2011, n. 91 con le relative note.**

**Dipartimento Studi e Legislazione**

# **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.

**(GU n. 145 del 24-6-2011 )**

note: **Entrata in vigore del provvedimento: 01.09.2011**

## **INDICE**

### **Titolo I - Armonizzazione dei principi contabili generali applicabili ai documenti contabili delle amministrazioni pubbliche**

- **Art. 1 Definizioni fondamentali**
- **Art. 2 Oggetto e destinatari**
- **Art. 3 Finalita' e ambito di applicazione**

### **Titolo II - Piano dei conti integrato**

- **Art. 4 Piano dei conti integrato**
- **Art. 5 Finalita' del piano dei conti**
- **Art. 6 Sistema integrato di scritturazione contabile**
- **Art. 7 Piano dei conti e struttura dei documenti contabili**
- **Art. 8 Definizione della transazione elementare e sua codificazione**

### **Titolo III - Classificazione delle spese e delle entrate**

- **Art. 9 Omogeneità della classificazione delle spese**
- **Art. 10 Definizione del contenuto di missione e programma**
- **Art. 11 Criteri per la specificazione e classificazione delle spese**
- **Art. 12 Classificazione delle spese del bilancio degli organismi qualificati come unita' locali di amministrazioni pubbliche**
- **Art. 13 Societa' ed enti con bilancio civilistico**
- **Art. 14 Codifica dei provvedimenti di spesa**
- **Art. 15 Criteri per la specificazione e la classificazione delle entrate**

### **Titolo IV - Amministrazioni pubbliche in regime di contabilità civilistica**

- **Art. 16 Destinatari e finalita'**
- **Art. 17 Tassonomia degli enti in contabilità civilistica**
- **Art. 18 Bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche**

### **Titolo V - Sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi di bilancio**

- **Art. 19 Principi generali**
- **Art. 20 Pubblicità del sistema di indicatori**

- **Art. 21 Requisiti minimi del Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio**
- **Art. 22 Monitoraggio degli obiettivi e indicatori**
- **Art. 23 Ulteriori disposizioni**

#### **Titolo VI - Disposizioni finali**

- **Art. 24 Termini di approvazione dei bilanci**
- **Art. 25 Sperimentazione**
- **Art. 26 Disposizioni finali ed entrata in vigore**

#### **Allegato 1 (previsto dall'articolo 2, comma 2) Principi contabili generali**

- **PRINCIPIO DELLA ANNUALITA'**
- **PRINCIPIO DELL'UNITA'**
- **PRINCIPIO DELLA UNIVERSALITA'**
- **PRINCIPIO DELLA INTEGRITA'**
- **PRINCIPIO DELLA VERIDICITA'**
- **PRINCIPIO DELLA ATTENDIBILITA'**
- **PRINCIPIO DELLA CORRETTEZZA**
- **PRINCIPIO DELLA CHIAREZZA O COMPRENSIBILITA'**
- **PRINCIPIO DELLA TRASPARENZA**
- **PRINCIPIO DELLA SIGNIFICATIVITA' E RILEVANZA**
- **PRINCIPIO DELLA FLESSIBILITA'**
- **PRINCIPIO DELLA CONGRUITA'**
- **PRINCIPIO DELLA PRUDENZA**
- **PRINCIPIO DELLA COERENZA**
- **PRINCIPIO DELLA CONTINUITA'**
- **PRINCIPIO DELLA COSTANZA**
- **PRINCIPIO DELLA COMPARABILITA'**
- **PRINCIPIO DELLA VERIFICABILITA'**
- **PRINCIPIO DELLA IMPARZIALITA' (NEUTRALITA')**
- **PRINCIPIO DELLA PUBBLICITA'**
- **PRINCIPIO DEGLI EQUILIBRI DI BILANCIO**
- **PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA**
- **PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA**
- **PRINCIPIO DELLA PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA**

#### **Allegato 2 (previsto dall'articolo 11) Parte di provvedimento in formato grafico**

# **Titolo I**

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

### **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 contabilità e finanza pubblica;

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

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

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'università 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 unità locali di amministrazioni pubbliche si intendono le articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, individuate con propri provvedimenti dalle amministrazioni di cui alla lettera a), 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 attività decisoria di tipo istituzionale.

### **Avvertenza:**

*Il testo delle note qui pubblicato è stato redatto dall'amministrazione competente per materia, ai sensi dell'art.10, comma 3, del testo unico delle disposizioni sulla promulgazione delle leggi, sull'emanazione dei decreti del Presidente della Repubblica e sulle pubblicazioni ufficiali della Repubblica italiana, approvato con D.P.R. 28 dicembre 1985, n.1092, al solo fine di facilitare la lettura delle disposizioni di legge alle quali è operato il rinvio. Restano invariati il valore e l'efficacia degli atti legislativi qui trascritti.*

*Per le direttive CEE vengono forniti gli estremi di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee (GUCE).*

### **Note alle premesse:**

#### **Si riporta il testo dell'art. 76 della Costituzione:**

«Art. 76. L'esercizio della funzione legislativa non può essere delegato al Governo se non con determinazione di principi e criteri direttivi e soltanto per tempo limitato e per oggetti definiti.».

**L'art. 87 della Costituzione conferisce, tra l'altro, al Presidente della Repubblica il potere di promulgare le leggi e di emanare i decreti aventi valore di legge e i regolamenti.**

#### **Si riporta il testo dell'art. 117 della Costituzione:**

«Art.117. La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.

Lo Stato ha legislazione esclusiva nelle seguenti materie:

- a) politica estera e rapporti internazionali dello Stato; rapporti dello Stato con l'Unione europea; diritto di asilo e condizione giuridica dei cittadini di Stati non appartenenti all'Unione europea;
- b) immigrazione;
- c) rapporti tra la Repubblica e le confessioni religiose;
- d) difesa e Forze armate; sicurezza dello Stato; armi, munizioni ed esplosivi;
- e) moneta, tutela del risparmio e mercati finanziari; tutela della concorrenza; sistema valutario; sistema tributario e contabile dello Stato; perequazione delle risorse finanziarie;
- f) organi dello Stato e relative leggi elettorali; referendum statali; elezione del Parlamento europeo;
- g) ordinamento e organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti pubblici nazionali;
- h) ordine pubblico e sicurezza, ad esclusione della polizia amministrativa locale;
- i) cittadinanza, stato civile e anagrafi;
- l) giurisdizione e norme processuali; ordinamento civile e penale; giustizia amministrativa;
- m) determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale;
- n) norme generali sull'istruzione;
- o) previdenza sociale;
- p) legislazione elettorale, organi di governo e funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane;
- q) dogane, protezione dei confini nazionali e profilassi internazionale;
- r) pesi, misure e determinazione del tempo, coordinamento informativo statistico e informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale; opere dell'ingegno;
- s) tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali.

Sono materie di legislazione concorrente quelle relative a: rapporti internazionali e con l'Unione europea delle Regioni; commercio con l'estero; tutela e sicurezza del lavoro; istruzione, salva l'autonomia delle istituzioni scolastiche e con esclusione della istruzione e della formazione professionale; professioni; ricerca scientifica e tecnologica e sostegno all'innovazione per i settori produttivi; tutela della salute; alimentazione; ordinamento sportivo; protezione civile; governo del territorio; porti e aeroporti civili; grandi reti di trasporto e di navigazione; ordinamento della comunicazione; produzione, trasporto e distribuzione nazionale dell'energia; previdenza complementare e integrativa; armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; valorizzazione dei beni culturali e ambientali e promozione e organizzazione di attività culturali; casse di risparmio, casse rurali, aziende di credito a carattere regionale; enti di credito fondiario e agrario a carattere regionale. Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato.

Spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato.

Le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, nelle materie di loro competenza, partecipano alle decisioni dirette alla formazione degli atti normativi comunitari e provvedono all'attuazione e all'esecuzione degli accordi internazionali e degli atti dell'Unione europea, nel rispetto delle norme di procedura stabilite da legge



dello Stato, che disciplina le modalita' di esercizio del potere sostitutivo in caso di inadempienza.

La potestà regolamentare spetta allo Stato nelle materie di legislazione esclusiva, salva delega alle Regioni. La potestà regolamentare spetta alle Regioni in ogni altra materia. I Comuni, le Province e le Città metropolitane hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite. Le leggi regionali rimuovono ogni ostacolo che impedisce la piena parità degli uomini e delle donne nella vita sociale, culturale ed economica e promuovono la parità di accesso tra donne e uomini alle cariche elettive.

La legge regionale ratifica le intese della Regione con altre Regioni per il migliore esercizio delle proprie funzioni, anche con individuazione di organi comuni.

Nelle materie di sua competenza la Regione può concludere accordi con Stati e intese con enti territoriali interni ad altro Stato, nei casi e con le forme disciplinati da leggi dello Stato.».

**La legge 31 dicembre 2009, n. 196** (Legge di contabilità e finanza pubblica), e' pubblicata nella Gazz. Uff. 31 dicembre 2009, n. 303, S.O.

**Si riporta il testo dell'art. 2, commi 1 e 5, della citata legge n. 196 del 2009:**

«1. Per consentire il perseguimento degli obiettivi di cui all'articolo 1, il Governo e' delegato ad adottare, entro il 31 maggio 2011, uno o piu' decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, e dei relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. I sistemi e gli schemi di cui al primo periodo sono raccordabili con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi.»;

«5. Ai fini della predisposizione dei decreti legislativi di cui al comma 1 e' istituito, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, senza oneri a carico della finanza pubblica, il comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche, composto da ventitré componenti, cosi' suddivisi:

a) quattro rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze, uno dei quali con funzioni di presidente, e un rappresentante per ciascuno dei Ministeri dell'interno, della difesa, dell'istruzione, dell'universita' e della ricerca, del lavoro, della salute e delle politiche sociali, nonche' un rappresentante della Presidenza del Consiglio dei ministri;

b) un rappresentante tecnico dell'amministrazione della Camera dei deputati e uno dell'amministrazione del Senato della Repubblica, designati dai rispettivi Presidenti, come invitati permanenti, e un rappresentante della Corte dei conti;

c) un rappresentante dell'ISTAT;

d) sette rappresentanti degli enti territoriali, di cui tre designati dalla Conferenza dei presidenti delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano, uno dei quali per le autonomie speciali, uno designato dall'Unione delle province d'Italia (UPI), uno designato dall'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI), uno designato dall'Unione nazionale comuni, comunita', enti montani (UNCEN) e uno designato dalle Assemblee legislative regionali e delle province autonome, d'intesa tra di loro nell'ambito della Conferenza dei presidenti dell'Assemblea, dei Consigli regionali e delle province autonome di cui agli articoli 5, 8 e 15 della legge 4 febbraio 2005, n. 11;

e) tre esperti in materia giuridico-contabile-economica.».

**Si riporta il testo dell'art. 1, comma 2, della legge 1 ottobre 2010, n. 163** (Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 5 agosto 2010, n. 125, recante misure urgenti per il settore dei trasporti e disposizioni in materia finanziaria. Proroga del termine di esercizio della delega legislativa in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio di amministrazioni pubbliche):

«2. All'art. 2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, le parole: "un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge" sono sostituite dalle seguenti: "il 31 maggio 2011."».

**La legge 5 maggio 2009, n. 42** (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione) e' pubblicata nella Gazz.Uff. 6 maggio 2009, n. 103.

#### **Note all'art. 1:**

**Si riporta il testo dell'art. 1, comma 2, della citata legge n. 196 del 2009:**

«2. Ai fini della presente legge, per amministrazioni pubbliche si intendono gli enti e gli altri soggetti che costituiscono il settore istituzionale delle amministrazioni pubbliche individuati dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) sulla base delle definizioni di cui agli specifici regolamenti comunitari.».

#### **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.

#### **Note all'art. 2:**

**Si riporta il testo dell'art. 52, comma 4, della citata legge n. 196 del 2009:**

«4. Le disposizioni di cui alla presente legge sono applicate dalla Presidenza della Repubblica, dal Senato della Repubblica, dalla Camera dei deputati e dalla Corte costituzionale in quanto ritenute compatibili con la sfera di autonomia costituzionalmente riconosciuta a tali organi.».

**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.

**Titolo II**  
**Piano dei conti integrato**

**Art. 4**  
**Piano dei conti integrato**

1. Al fine di perseguire la qualità e la trasparenza dei dati di finanza pubblica, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il sistema europeo dei conti nell'ambito delle rappresentazioni contabili, le amministrazioni 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 e' 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 e' 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.

#### **Note all'art. 4:**

***Il Regolamento (CE) 25 maggio 2009, n. 479/2009, del Consiglio relativo all'applicazione del protocollo sulla procedura per i disavanzi eccessivi, allegato al trattato che istituisce la Comunità europea (Versione codificata) e' pubblicato nella G.U.U.E. 10 giugno 2009, n. L 145.***



**Si riporta il testo dell'art. 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400** (Disciplina dell'attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei Ministri):

«1. Con decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei ministri, sentito il parere del Consiglio di Stato che deve pronunciarsi entro novanta giorni dalla richiesta, possono essere emanati regolamenti per disciplinare:

- a) l'esecuzione delle leggi e dei decreti legislativi, nonché dei regolamenti comunitari;
- b) l'attuazione e l'integrazione delle leggi e dei decreti legislativi recanti norme di principio, esclusi quelli relativi a materie riservate alla competenza regionale;
- c) le materie in cui manchi la disciplina da parte di leggi o di atti aventi forza di legge, sempre che non si tratti di materie comunque riservate alla legge;
- d) l'organizzazione ed il funzionamento delle amministrazioni pubbliche secondo le disposizioni dettate dalla legge;
- e) .».

**Il Decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97** (Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70), e' pubblicato nella Gazz. Uff. 6 maggio 2003, n. 103, S.O.

**Si riporta il testo dell'art. 14, comma 8, della citata legge 31 dicembre 2009, n. 196:**

«8. Il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza unificata, stabilisce con propri decreti la codificazione, le modalità e i tempi per l'attuazione delle disposizioni di cui ai commi 6 e 7. Analogamente il Ministro provvede, con propri decreti, ad apportare modifiche e integrazioni alla codificazione stabilita.».

**Si riporta il testo dell'art. 17, comma 3, della citata legge n. 400 del 1988:**

«3. Con decreto ministeriale possono essere adottati regolamenti nelle materie di competenza del ministro o di autorità sottordinate al ministro, quando la legge espressamente conferisca tale potere. Tali regolamenti, per materie di competenza di più ministri, possono essere adottati con decreti interministeriali, ferma restando la necessità di apposita autorizzazione da parte della legge. I regolamenti ministeriali ed interministeriali non possono dettare norme contrarie a quelle dei regolamenti emanati dal Governo. Essi debbono essere comunicati al Presidente del Consiglio dei ministri prima della loro emanazione.».

## **Art. 5**

### **Finalità 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, obiettivo:

- 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 scritture 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.

#### **Note all'art. 5:**

##### **Si riporta il testo dell'art. 2, comma 2, della citata legge n. 196 del 2009:**

«2. I decreti legislativi di cui al comma 1 sono emanati nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

- a) adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche;
- b) definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi di cui alla lettera a);
- c) adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, al fine di rendere più trasparenti e significative le voci di bilancio dirette all'attuazione delle politiche pubbliche, e adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa correlati alle voci di spesa riportate nei bilanci;
- d) affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione;
- e) adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati;
- f) definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri.».

##### **Si riporta il testo dell'art. 2, comma 2, della citata legge n. 42 del 2009:**

«2. Fermi restando gli specifici principi e criteri direttivi stabiliti dalle disposizioni di cui agli articoli 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 22, 24, 25, 26, 28 e 29, i decreti legislativi di cui al comma 1 del presente articolo sono informati ai seguenti principi e criteri direttivi generali:

- a) autonomia di entrata e di spesa e maggiore responsabilizzazione amministrativa, finanziaria e contabile di tutti i livelli di governo;



- b) lealtà istituzionale fra tutti i livelli di governo e concorso di tutte le amministrazioni pubbliche al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionale in coerenza con i vincoli posti dall'Unione europea e dai trattati internazionali;
- c) razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema tributario nel suo complesso; semplificazione del sistema tributario, riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, trasparenza del prelievo, efficienza nell'amministrazione dei tributi; rispetto dei principi sanciti dallo statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212;
- d) coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale prevedendo meccanismi di carattere premiale;
- e) attribuzione di risorse autonome ai comuni, alle province, alle città metropolitane e alle regioni, in relazione alle rispettive competenze, secondo il principio di territorialità e nel rispetto del principio di solidarietà e dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza di cui all'articolo 118 della Costituzione; le risorse derivanti dai tributi e dalle entrate propri di regioni ed enti locali, dalle partecipazioni al gettito di tributi erariali e dal fondo perequativo consentono di finanziare integralmente il normale esercizio delle funzioni pubbliche attribuite;
- f) determinazione del costo e del fabbisogno standard quale costo e fabbisogno che, valorizzando l'efficienza e l'efficacia, costituisce l'indicatore rispetto al quale comparare e valutare l'azione pubblica; definizione degli obiettivi di servizio cui devono tendere le amministrazioni regionali e locali nell'esercizio delle funzioni riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni o alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettere m) e p), della Costituzione;
- g) adozione per le proprie politiche di bilancio da parte di regioni, città metropolitane, province e comuni di regole coerenti con quelle derivanti dall'applicazione del patto di stabilità e crescita;
- h) adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato; adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite; adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune; affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione; raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi; definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche di cui alla presente legge tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi; definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi enti territoriali; al fine di dare attuazione agli articoli 9 e 13, individuazione del termine entro il quale regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi, come approvati, e previsione di sanzioni ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera e), in caso di mancato rispetto di tale termine;
- i) previsione dell'obbligo di pubblicazione in siti internet dei bilanci delle regioni, delle città metropolitane, delle province e dei comuni, tali da riportare in modo semplificato le entrate e le spese pro capite secondo modelli uniformi concordati in sede di Conferenza unificata;
- l) salvaguardia dell'obiettivo di non alterare il criterio della progressività del sistema tributario e rispetto del principio della capacità contributiva ai fini del concorso alle spese pubbliche;

m) superamento graduale, per tutti i livelli istituzionali, del criterio della spesa storica a favore:

1) del fabbisogno standard per il finanziamento dei livelli essenziali di cui all' articolo 117, secondo comma, lettera m), della Costituzione, e delle funzioni fondamentali di cui all' articolo 117, secondo comma, lettera p), della Costituzione;

2) della perequazione della capacità fiscale per le altre funzioni;

n) rispetto della ripartizione delle competenze legislative fra Stato e regioni in tema di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario;

o) esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale;

p) tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa; contenenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri;

q) previsione che la legge regionale possa, con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato:

1) istituire tributi regionali e locali;

2) determinare le variazioni delle aliquote o le agevolazioni che comuni, province e città metropolitane possono applicare nell'esercizio della propria autonomia con riferimento ai tributi locali di cui al numero 1) (9) ;

r) previsione che la legge regionale possa, nel rispetto della normativa comunitaria e nei limiti stabiliti dalla legge statale, valutare la modulazione delle accise sulla benzina, sul gasolio e sul gas di petrolio liquefatto, utilizzati dai cittadini residenti e dalle imprese con sede legale e operativa nelle regioni interessate dalle concessioni di coltivazione di cui all' articolo 19 del decreto legislativo 25 novembre 1996, n. 625, e successive modificazioni;

s) facoltà delle regioni di istituire a favore degli enti locali compartecipazioni al gettito dei tributi e delle compartecipazioni regionali;

t) esclusione di interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi che non siano del proprio livello di governo; ove i predetti interventi siano effettuati dallo Stato sulle basi imponibili e sulle aliquote riguardanti i tributi degli enti locali e quelli di cui all' articolo 7, comma 1, lettera b), numeri 1) e 2), essi sono possibili, a parità di funzioni amministrative conferite, solo se prevedono la contestuale adozione di misure per la completa compensazione tramite modifica di aliquota o attribuzione di altri tributi e previa quantificazione finanziaria delle predette misure nella Conferenza di cui all' articolo 5; se i predetti interventi sono accompagnati da una riduzione di funzioni amministrative dei livelli di governo i cui tributi sono oggetto degli interventi medesimi, la compensazione è effettuata in misura corrispondente alla riduzione delle funzioni;

u) previsione di strumenti e meccanismi di accertamento e di riscossione che assicurino modalità efficienti di accredito diretto o di riversamento automatico del riscosso agli enti titolari del tributo; previsione che i tributi erariali compartecipati abbiano integrale evidenza contabile nel bilancio dello Stato;

v) definizione di modalità che assicurino a ciascun soggetto titolare del tributo l'accesso diretto alle anagrafi e a ogni altra banca dati utile alle attività di gestione tributaria, assicurando il rispetto della normativa a tutela della riservatezza dei dati personali;

z) premialità dei comportamenti virtuosi ed efficienti nell'esercizio della potestà tributaria, nella gestione finanziaria ed economica e previsione di meccanismi sanzionatori per gli enti che non rispettano gli equilibri economico-finanziari o non assicurano i livelli essenziali delle prestazioni di cui all' articolo 117, secondo comma, lettera m), della Costituzione o l'esercizio delle funzioni fondamentali di cui all' articolo 117, secondo comma, lettera p), della Costituzione; previsione delle specifiche modalità attraverso le

quali il Governo, nel caso in cui la regione o l'ente locale non assicuri i livelli essenziali delle prestazioni di cui all' articolo 117, secondo comma, lettera m), della Costituzione, o l'esercizio delle funzioni fondamentali di cui all' articolo 117, secondo comma, lettera p), della Costituzione, o qualora gli scostamenti dal patto di convergenza di cui all' articolo 18 della presente legge abbiano caratteristiche permanenti e sistematiche, adotta misure sanzionatorie ai sensi dell' articolo 17, comma 1, lettera e), che sono commisurate all'entità di tali scostamenti e possono comportare l'applicazione di misure automatiche per l'incremento delle entrate tributarie ed extra-tributarie, e può esercitare nei casi più gravi il potere sostitutivo di cui all' articolo 120, secondo comma, della Costituzione, secondo quanto disposto dall' articolo 8 della legge 5 giugno 2003, n. 131, e secondo il principio di responsabilità amministrativa e finanziaria;

aa) previsione che le sanzioni di cui alla lettera z) a carico degli enti inadempienti si applichino anche nel caso di mancato rispetto dei criteri uniformi di redazione dei bilanci, predefiniti ai sensi della lettera h), o nel caso di mancata o tardiva comunicazione dei dati ai fini del coordinamento della finanza pubblica;

bb) garanzia del mantenimento di un adeguato livello di flessibilità fiscale nella costituzione di insiemi di tributi e compartecipazioni, da attribuire alle regioni e agli enti locali, la cui composizione sia rappresentata in misura rilevante da tributi manovrabili, con determinazione, per ciascun livello di governo, di un adeguato grado di autonomia di entrata, derivante da tali tributi;

cc) previsione di una adeguata flessibilità fiscale articolata su più tributi con una base imponibile stabile e distribuita in modo tendenzialmente uniforme sul territorio nazionale, tale da consentire a tutte le regioni ed enti locali, comprese quelle a più basso potenziale fiscale, di finanziare, attivando le proprie potenzialità, il livello di spesa non riconducibile ai livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali degli enti locali;

dd) trasparenza ed efficienza delle decisioni di entrata e di spesa, rivolte a garantire l'effettiva attuazione dei principi di efficacia, efficienza ed economicità di cui all' articolo 5, comma 1, lettera b);

ee) riduzione della imposizione fiscale statale in misura corrispondente alla più ampia autonomia di entrata di regioni ed enti locali calcolata ad aliquota standard e corrispondente riduzione delle risorse statali umane e strumentali; eliminazione dal bilancio dello Stato delle previsioni di spesa relative al finanziamento delle funzioni attribuite a regioni, province, comuni e città metropolitane, con esclusione dei fondi perequativi e delle risorse per gli interventi di cui all' articolo 119, quinto comma, della Costituzione;

ff) definizione di una disciplina dei tributi locali in modo da consentire anche una più piena valorizzazione della sussidiarietà orizzontale;

gg) individuazione di strumenti idonei a favorire la piena attuazione degli articoli 29, 30 e 31 della Costituzione, con riguardo ai diritti e alla formazione della famiglia e all'adempimento dei relativi compiti;

hh) territorialità dei tributi regionali e locali e riferibilità al territorio delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, in conformità a quanto previsto dall' articolo 119 della Costituzione;

ii) tendenziale corrispondenza tra autonomia impositiva e autonomia di gestione delle proprie risorse umane e strumentali da parte del settore pubblico; previsione di strumenti che consentano autonomia ai diversi livelli di governo nella gestione della contrattazione collettiva;

ll) certezza delle risorse e stabilità tendenziale del quadro di finanziamento, in misura corrispondente alle funzioni attribuite;



*mm) individuazione, in conformità con il diritto comunitario, di forme di fiscalità di sviluppo, con particolare riguardo alla creazione di nuove attività di impresa nelle aree sottoutilizzate.».*

## **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.

#### **Note all'art. 6:**

***Per il testo dell'art. 2, comma 2, lettera b), della citata legge n. 196 del 2009, si veda nelle note all'art. 5.***

## **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 finalità proprie di ciascun programma, definiti ai sensi degli articoli 10 e 11, costituisce nelle rilevazioni contabili una transazione elementare.

2. Ciascuna transazione elementare è 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 tracciabilità di tutte le operazioni contabili e la movimentazione delle relative voci elementari di bilancio, come definite dall'articolo 7, comma 2. La movimentazione delle unità elementari di bilancio, per la parte della spesa, deve essere contenuta entro i limiti delle risorse finanziarie ivi appostate.

5. Ciascuna transazione elementare deve contenere le seguenti informazioni:

- a) Codice identificativo della missione, per le spese;
- b) Codice identificativo del programma, per le spese;
- c) Codice identificativo della classificazione COFOG al secondo livello, per le spese;
- d) Codice identificativo del centro di responsabilità;
- e) Codice identificativo del centro di costo cui la transazione fa riferimento, per le spese;
- f) Codice della voce del piano dei conti, 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 più 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 modalità per l'attuazione del presente articolo. Lo schema di decreto è 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 è pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e nel sito del Ministero dell'economia e delle finanze.

### **Titolo III**

## **Classificazione delle spese e delle entrate**

#### **Art. 9**

#### **Omogeneità della classificazione delle spese**

1. Al fine di consentire la confrontabilità 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, nonché 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 finalità della spesa secondo l'articolazione per missioni e programmi.

#### **Note all'art. 9:**

*Il Regolamento (CE) 25 giugno 1996, n. 2223/96, del Consiglio relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nella Comunità è pubblicato nella G.U.C.E. 30 novembre 1996, n. L 310.*

#### **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 conformità 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 attività volte a perseguire le finalità individuate nell'ambito delle missioni.

**Note all'art. 10:**

**Si riporta il testo dell'art. 21, comma 2, della citata legge n. 196 del 2009:**

«2. Il disegno di legge del bilancio di previsione espone per l'entrata e, per ciascun Ministero, per la spesa le unità di voto parlamentare determinate con riferimento rispettivamente alla tipologia di entrata e ad aree omogenee di attività. Per la spesa, le unità di voto sono costituite dai programmi quali aggregati diretti al perseguimento degli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa. La realizzazione di ciascun programma è affidata ad un unico centro di responsabilità amministrativa, corrispondente all'unità organizzativa di primo livello dei Ministeri, ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. I programmi sono univocamente raccordati alla nomenclatura COFOG (Classification of the functions of government) di secondo livello. Nei casi in cui ciò non accada perché il programma corrisponde in parte a due o più funzioni COFOG di secondo livello, deve essere indicata la relativa percentuale di attribuzione da calcolare sulla base dell'ammontare presunto dei capitoli di diversa finalizzazione ricompresi nel programma.».

**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 più agevole consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, le missioni sono definite sulla base di indirizzi adottati con decreto del Presidente del consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti i Ministeri vigilanti, 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 unità di rappresentazione del bilancio che identificano in modo sintetico gli aggregati omogenei di attività realizzate dall'amministrazione pubblica per il perseguimento delle finalità 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, nonché 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 flessibilità 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 effettività 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 più 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 contabilità.

#### **Note all'art. 11:**

**Per il testo dell'art. 21, comma 2, della legge n. 196 del 2009, si veda nella nota all'art. 10.**

#### **Si riporta il testo dell'art. 25, comma 2, della citata legge n. 196 del 2009:**

«2. Le spese dello Stato sono ripartite in:

a) missioni, come definite all'articolo 21, comma 2, terzo periodo;

b) programmi, ai fini dell'approvazione parlamentare. I programmi, come definiti all'articolo 21, comma 2, secondo periodo, sono suddivisi in macroaggregati per spese di funzionamento, per interventi, per trattamenti di quiescenza e altri trattamenti integrativi o sostitutivi di questi ultimi, per oneri del debito pubblico, per oneri comuni di parte

corrente, per investimenti e per oneri comuni in conto capitale. In autonome previsioni e' esposto il rimborso di passivita' finanziarie;

c) capitoli, secondo l'oggetto della spesa. I capitoli, classificati secondo il contenuto economico e funzionale, costituiscono le unita' elementari ai fini della gestione e della rendicontazione e possono essere ripartiti in articoli.».

**Si riporta il testo dell'art. 40, comma 2, della citata legge n. 196 del 2009:**

«2. I decreti legislativi di cui al comma 1 sono adottati sulla base dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) revisione delle missioni in relazione alle funzioni principali e agli obiettivi perseguiti con la spesa pubblica, delineando un'opportuna correlazione tra missioni e Ministeri ed enucleando eventuali missioni trasversali;

b) revisione del numero e della struttura dei programmi, che devono essere omogenei con riferimento ai risultati da perseguire in termini di prodotti e servizi finali, in modo da assicurare:

1) l'univoca corrispondenza tra il programma, le relative risorse e strutture assegnate, e ciascun Ministero, in relazione ai compiti e alle funzioni istituzionali proprie di ciascuna amministrazione, evitando ove possibile la condivisione di programmi tra piu' Ministeri;

2) l'affidamento di ciascun programma di spesa ad un unico centro di responsabilita' amministrativa;

3) il raccordo dei programmi alla classificazione COFOG di secondo livello;

c) revisione degli stanziamenti iscritti in ciascun programma e della relativa legislazione in coerenza con gli obiettivi da perseguire;

d) revisione, per l'entrata, delle unita' elementari del bilancio per assicurare che la denominazione richiami esplicitamente l'oggetto e ripartizione delle unita' promiscue in articoli in modo da assicurare che la fonte di gettito sia chiaramente e univocamente individuabile;

e) adozione, per la spesa, anche a fini gestionali e di rendicontazione, delle azioni quali componenti del programma e unita' elementari del bilancio dello Stato affiancate da un piano dei conti integrato che assicuri il loro raccordo alla classificazione COFOG e alla classificazione economica di terzo livello. Ai fini dell'attuazione del precedente periodo, il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, avvia, per l'esercizio finanziario 2012, un'apposita sperimentazione di cui si da' conto nel rapporto di cui all'articolo 3;

f) previsione che le nuove autorizzazioni legislative di spesa debbano essere formulate in termini di finanziamento di uno specifico programma di spesa;

g) introduzione della programmazione triennale delle risorse e degli obiettivi delle amministrazioni dello Stato e individuazione di metodologie comuni di definizione di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferibili ai programmi del bilancio;

g-bis) introduzione in via sperimentale di un bilancio di genere, per la valutazione del diverso impatto della politica di bilancio sulle donne e sugli uomini, in termini di denaro, servizi, tempo e lavoro non retribuito;

h) introduzione di criteri e modalita' per la fissazione di limiti per le spese del bilancio dello Stato, tenendo conto della peculiarità delle spese di cui l'articolo 21, comma 6. I predetti limiti, individuati in via di massima nel DEF e adottati con la successiva legge di bilancio, devono essere coerenti con la programmazione triennale delle risorse;

i) adozione, in coerenza con i limiti di spesa stabiliti, di accordi triennali tra il Ministro dell'economia e delle finanze e gli altri Ministri, in cui vengono concordati gli obiettivi da conseguire nel triennio e i relativi tempi;

l) riordino delle norme che autorizzano provvedimenti di variazione al bilancio in corso d'anno;



- m) accorpamento dei fondi di riserva e speciali iscritti nel bilancio dello Stato;
- n) affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema di contabilità economico-patrimoniale funzionale alla verifica dei risultati conseguiti dalle amministrazioni;
- o) revisione del conto riassuntivo del tesoro allo scopo di garantire maggiore chiarezza e significatività delle informazioni in esso contenute attraverso l'integrazione dei dati contabili del bilancio dello Stato e di quelli della tesoreria;
- p) progressiva eliminazione, entro il termine di ventiquattro mesi, delle gestioni contabili operanti a valere su contabilità speciali o conti correnti di tesoreria, i cui fondi siano stati comunque costituiti mediante il versamento di somme originariamente iscritte in stanziamenti di spesa del bilancio dello Stato, ad eccezione della gestione relativa alla Presidenza del Consiglio dei ministri, nonché delle gestioni fuori bilancio istituite ai sensi della legge 25 novembre 1971, n. 1041, delle gestioni fuori bilancio autorizzate per legge, dei programmi comuni tra più amministrazioni, enti, organismi pubblici e privati, nonché dei casi di urgenza e necessità. A tal fine, andrà disposto il contestuale versamento delle dette disponibilità in conto entrata al bilancio, per la nuova assegnazione delle somme nella competenza delle inerenti imputazioni di spesa che vi hanno dato origine, ovvero, qualora queste ultime non fossero più esistenti in bilancio, a nuove imputazioni appositamente istituite; previsione, per le gestioni fuori bilancio che resteranno attive, dell'obbligo di rendicontazione annuale delle risorse acquisite e delle spese effettuate secondo schemi classificatori armonizzati con quelli del bilancio dello Stato e a questi aggregabili a livello di dettaglio sufficientemente elevato;
- q) previsione della possibilità di identificare i contributi speciali iscritti nel bilancio dello Stato finalizzati agli obiettivi di cui all'articolo 119, quinto comma, della Costituzione e destinati ai comuni, alle province, alle città metropolitane e alle regioni.».

**Si riporta il testo dell'art. 21, comma 11, della citata legge n. 196 del 2009:**

«11. Ciascuno stato di previsione riporta i seguenti elementi informativi, da aggiornare al momento dell'approvazione della legge di bilancio per le lettere a), b), c), d) ed e):

a) la nota integrativa al bilancio di previsione. Per le entrate, oltre a contenere i criteri per la previsione relativa alle principali imposte e tasse, essa specifica, per ciascun titolo, la quota non avente carattere ricorrente e quella avente carattere ricorrente, nonché gli effetti connessi alle disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'esercizio, recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio, con l'indicazione della natura delle agevolazioni, dei soggetti e delle categorie dei beneficiari e degli obiettivi perseguiti. Per la spesa, si compone di due sezioni:

1) la prima sezione, concernente il piano degli obiettivi correlati a ciascun programma ed i relativi indicatori di risultato, riporta le informazioni relative al quadro di riferimento in cui l'amministrazione opera, illustra le priorità politiche, espone le attività e indica gli obiettivi riferiti a ciascun programma di spesa, che le amministrazioni intendono conseguire in termini di livello dei servizi e di interventi, in coerenza con il programma generale dell'azione di Governo. A tal fine il documento indica le risorse destinate alla realizzazione dei predetti obiettivi e riporta gli indicatori di realizzazione ad essi riferiti, nonché i criteri e i parametri utilizzati per la loro quantificazione, evidenziando il collegamento tra i predetti indicatori e parametri e il sistema di indicatori e obiettivi adottati da ciascuna amministrazione per le valutazioni previste dalla legge 4 marzo 2009, n. 15, e dai successivi decreti attuativi. Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono

individuati i criteri e le metodologie per la definizione degli indicatori di realizzazione contenuti nella nota integrativa;

2) la seconda sezione, relativa ai programmi e alle corrispondenti risorse finanziarie, illustra il contenuto di ciascun programma di spesa e i criteri di formulazione delle previsioni, con riguardo in particolare alle varie tipologie di spesa e ai relativi riferimenti legislativi, con indicazione dei corrispondenti stanziamenti del bilancio triennale;

b) una scheda illustrativa di ogni programma e delle leggi che lo finanziano, con indicazione dei corrispondenti stanziamenti del bilancio triennale, con l'articolazione per le categorie di spesa di cui ai commi 4, 5, 6 e 7. Nella stessa scheda sono contenute tutte le informazioni e i dati relativi alle spese di funzionamento, ivi comprese quelle del personale, necessarie all'attuazione del programma, nonché gli interventi programmati, con separata indicazione delle spese correnti e di quelle in conto capitale. Tali schede sono aggiornate semestralmente in modo da tenere conto dell'eventuale revisione dell'attribuzione dei programmi e delle relative risorse ai Ministeri nonché delle modifiche apportate alle previsioni iniziali del programma attraverso le variazioni di bilancio adottate in corso d'anno ai sensi delle disposizioni normative vigenti. Le variazioni rispetto alle previsioni iniziali sono analiticamente motivate anche in relazione alla loro tipologia e natura. Il Ministro dell'economia e delle finanze trasmette le schede al Parlamento entro trenta giorni dalla fine del semestre di riferimento;

c) per ogni programma l'elenco dei capitoli, articoli e relativi stanziamenti;

d) per ogni programma un riepilogo delle dotazioni secondo l'analisi economica e funzionale;

e) una scheda illustrativa dei capitoli recanti i fondi settoriali correlati alle principali politiche pubbliche di rilevanza nazionale, nella quale sono indicati i corrispondenti stanziamenti previsti dal bilancio triennale, il riepilogo analitico dei provvedimenti legislativi e amministrativi che hanno determinato i suddetti stanziamenti e le relative variazioni, e gli interventi previsti a legislazione vigente a valere su detti fondi, con separata indicazione delle spese correnti e di quelle in conto capitale. La scheda di cui alla presente lettera è aggiornata semestralmente in modo da tenere conto delle modifiche apportate agli stanziamenti previsti dalla legge di bilancio con le variazioni di bilancio adottate in corso d'anno. Le variazioni rispetto alle previsioni iniziali indicano analiticamente i provvedimenti legislativi e amministrativi ai quali sono correlate le variazioni di cui al secondo periodo. Il Ministro dell'economia e delle finanze trasmette le schede al Parlamento entro trenta giorni dalla fine del semestre di riferimento;

f) il budget dei costi della relativa amministrazione.

Le previsioni economiche sono rappresentate secondo le voci del piano dei conti, distinte per programmi e per centri di costo. Il budget espone le previsioni formulate dai centri di costo dell'amministrazione ed include il prospetto di riconciliazione al fine di collegare le previsioni economiche alle previsioni finanziarie di bilancio.».

## **Art. 12**

### **Classificazione delle spese del bilancio degli organismi qualificati come unità locali di amministrazioni pubbliche**

1. Per le unità locali delle amministrazioni pubbliche, le amministrazioni vigilanti assicurano il raggiungimento degli obiettivi di cui all'articolo 9, con modalità stabilite con proprio decreto 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**

#### **Società ed enti con bilancio civilistico**

1. Le società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica si conformano a quanto previsto dall'articolo 11 attraverso la rappresentazione, in apposito prospetto, della spesa complessiva riferita a ciascuna delle attività svolte, secondo un'aggregazione per missioni e programmi accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello.

2. Tale rappresentazione va assicurata in sede di redazione del budget, o 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 attività 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.

#### **Note all'art. 13:**

##### **Si riporta il testo dell'art. 2429 del codice civile:**

*«Art. 2429. Relazione dei sindaci e deposito del bilancio.*

*Il bilancio deve essere comunicato dagli amministratori al collegio sindacale e al soggetto incaricato della revisione legale dei conti, con la relazione, almeno trenta giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo.*

*Il collegio sindacale deve riferire all'assemblea sui risultati dell'esercizio sociale e sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri, e fare le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione, con particolare riferimento all'esercizio della deroga di cui all'articolo 2423, quarto comma. [Il collegio sindacale, se esercita il controllo contabile, redige anche la relazione prevista dall'articolo 2409-ter].*

*Il bilancio, con le copie integrali dell'ultimo bilancio delle società controllate e un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società collegate, deve restare depositato in copia nella sede della società, insieme con le relazioni degli amministratori, dei sindaci e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, durante i quindici giorni che precedono l'assemblea, e finché sia approvato. I soci possono prenderne visione.*

*Il deposito delle copie dell'ultimo bilancio delle società controllate prescritto dal comma precedente può essere sostituito, per quelle incluse nel consolidamento, dal deposito di un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle medesime.».*



**Si riporta il testo dell'art. 47 del decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97** (Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70):

«Art. 47. La relazione del collegio dei revisori dei conti.

1. Il collegio dei revisori dei conti, nei termini previsti dal comma 4, dell'articolo 38, redige la propria relazione formulando valutazioni e giudizi sulla regolarità amministrativo-contabile della gestione ed, in uno con le altre strutture facenti parte del controllo interno, anche valutazioni in ordine alla realizzazione del programma e degli obiettivi fissati all'inizio dell'esercizio, ponendo in evidenza le cause che ne hanno determinato eventuali scostamenti.

2. Il collegio dei revisori dei conti, in particolare, deve:

- attestare:

a) la corrispondenza dei dati riportati nel rendiconto generale con quelli analitici desunti dalla contabilità generale tenuta nel corso della gestione;

b) l'esistenza delle attività e passività e la loro corretta esposizione in bilancio nonché l'attendibilità delle valutazioni di bilancio;

c) la correttezza dei risultati finanziari, economici e patrimoniali della gestione;

d) l'esattezza e la chiarezza dei dati contabili presentati nei prospetti di bilancio e nei relativi allegati:

- effettuare analisi e fornire informazioni in ordine alla stabilità dell'equilibrio di bilancio e, in caso di disavanzo, fornire informazioni circa la struttura dello stesso e le prospettive di riassorbimento perché, comunque, venga, nel tempo, salvaguardato l'equilibrio;

- esprimere valutazioni sull'adeguatezza della struttura organizzativa dell'ente e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione;

- concorrere con altri organi a ciò deputati alla valutazione dell'adeguatezza del sistema di controllo interno;

- verificare l'osservanza delle norme che presiedono la formazione, l'impostazione del rendiconto generale e della relazione sulla gestione predisposta dall'organo di vertice;

- proporre l'approvazione o meno del rendiconto generale da parte degli organi a ciò deputati sulla base degli specifici ordinamenti dei singoli enti.

3. La proposta o meno di approvazione da parte del collegio dei revisori si conclude con un giudizio senza rilievi, se il rendiconto generale è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione e di valutazione di cui all'allegato n. 14, con un giudizio con rilievi o con un giudizio negativo.».

## **Art. 14**

### **Codifica dei provvedimenti di spesa**

1. Al fine di consentire la riferibilità delle singole decisioni di spesa alle articolazioni dei documenti di bilancio indicate 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 modalità per l'attuazione della disposizione di cui al comma 1.

Il decreto di cui al presente comma è 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.

#### **Note all'art. 15:**

*Per il testo dell'art. 40, comma 2, della citata legge n. 196 del 2009, si veda nelle note all'art. 11.*

## **Titolo IV**

### **Amministrazioni pubbliche in regime di contabilità civilistica**

## **Art. 16**

### **Destinatari e finalita'**

1. Le società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità 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 contabilità 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 liquidità predisposto secondo quanto stabilito dai principi contabili nazionali emanati dall'Organismo italiano di contabilità.

## **Note all'art. 16:**

### **Si riporta il testo dell'art. 13 della citata legge n. 196 del 2009:**

*«Art. 13. Banca dati delle amministrazioni pubbliche*

*1. Al fine di assicurare un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, nonché per acquisire gli elementi informativi necessari alla ricognizione di cui all'articolo 1, comma 3, e per dare attuazione e stabilità al federalismo fiscale, le amministrazioni pubbliche provvedono a inserire in una banca dati unitaria istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze, accessibile all'ISTAT e alle stesse amministrazioni pubbliche secondo modalità da stabilire con appositi decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, l'ISTAT e il Centro nazionale per l'informatica nella pubblica amministrazione (CNIPA), i dati concernenti i bilanci di previsione, le relative variazioni, i conti consuntivi, quelli relativi alle operazioni gestionali, nonché tutte le informazioni necessarie all'attuazione della presente legge. Con apposita intesa in sede di Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica sono definite le modalità di accesso degli enti territoriali alla banca dati. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze è individuata la struttura dipartimentale responsabile della suddetta banca dati.*

*2. In apposita sezione della banca dati di cui al comma 1 sono contenuti tutti i dati necessari a dare attuazione al federalismo fiscale. Tali dati sono messi a disposizione, anche mediante accesso diretto, della Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale e della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica per l'espletamento delle attività di cui agli articoli 4 e 5 della legge 5 maggio 2009, n. 42, come modificata dall'articolo 2, comma 6, della presente legge.*

*3. L'acquisizione dei dati avviene sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti l'ISTAT, il CNIPA e la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica relativamente agli enti territoriali. L'acquisizione dei dati potrà essere effettuata anche attraverso l'interscambio di flussi informativi con altre amministrazioni pubbliche. Anche la Banca d'Italia provvede ad inviare per via telematica al Ministero dell'economia e delle finanze le informazioni necessarie al monitoraggio e al consolidamento dei conti pubblici.*

*4. Agli oneri derivanti dall'attuazione del presente articolo, pari complessivamente a 10 milioni di euro per l'anno 2010, 11 milioni di euro per l'anno 2011 e 5 milioni di euro a decorrere dall'anno 2012, si provvede mediante corrispondente riduzione dell'autorizzazione di spesa prevista dall'articolo 10, comma 5, del decreto-legge 29 novembre 2004, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 dicembre 2004, n. 307, relativa al Fondo per interventi strutturali di politica economica. Con il medesimo decreto di cui al comma 3 possono essere stabilite le modalità di ripartizione delle risorse tra le amministrazioni preposte alla realizzazione della banca dati.».*

## **Art. 17**

### **Tassonomia degli enti in contabilità 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 società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità 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 società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica redigono il conto consuntivo in termini di cassa, conformandosi alle regole di riclassificazione di cui al Titolo II. Il conto consuntivo dovrà essere, nelle risultanze, coerente con il rendiconto finanziario di cui all'articolo 16, comma 3. Il conto consuntivo, unitamente alle note di commento, è trasmesso, con modalità definite con decreto dirigenziale del dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, al Ministero dell'economia e delle finanze 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 società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità 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 modalità 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.

#### **Note all'art. 17:**

**Per il testo dell'art. 13 della citata legge n. 196 del 2009, si veda nelle note all'art. 16.**

#### **Si riporta il testo dell'art. 14, comma 6, della citata legge n. 196 del 2009:**

«6. Le amministrazioni pubbliche, con esclusione di quelle di cui al comma 7, trasmettono quotidianamente alla banca dati SIOPE, tramite i propri tesoriери o cassieri, i dati concernenti tutti gli incassi e i pagamenti effettuati, codificati con criteri uniformi su tutto il territorio nazionale. I tesoriери e i cassieri non possono accettare disposizioni di pagamento prive della codificazione uniforme. Le disposizioni del presente comma non si applicano agli organi costituzionali.»

#### **Si riporta il testo dell'art. 77-quater, comma 11, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133:**

«11. Gli enti pubblici soggetti al Sistema Informativo delle Operazioni degli Enti pubblici (SIOPE), istituito ai sensi dell'articolo 28, commi 3, 4 e 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, e i rispettivi tesoriери o cassieri non sono tenuti agli adempimenti relativi alla trasmissione dei dati periodici di cassa, di cui all'articolo 30 della legge 5 agosto 1978, n. 468, e successive modificazioni. I prospetti dei dati SIOPE e delle disponibilità liquide costituiscono un allegato obbligatorio del rendiconto o del bilancio di esercizio. Con decreto del Ministero dell'economia e delle

finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, sono stabilite, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, le relative modalita' di attuazione. Le sanzioni previste dagli articoli 30 e 32 della legge n. 468 del 1978 per il mancato invio dei prospetti di cassa operano per gli enti inadempienti al SIOPE.».

**Per il testo dell'art. 2429 del codice civile, si veda nelle note all'art. 13.**

**Per il riferimento al testo dell'art. 47 del DPR 27 febbraio 2003, n. 97, si veda nelle note all'art. 13.**

## **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, società 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.

#### **Note all'art. 18:**

#### **Si riporta il testo dell'art. 17, comma 3, della citata legge n. 400 del 1988:**

«3. Con decreto ministeriale possono essere adottati regolamenti nelle materie di competenza del ministro o di autorità sottordinate al ministro, quando la legge espressamente conferisca tale potere. Tali regolamenti, per materie di competenza di piu' ministri, possono essere adottati con decreti interministeriali, ferma restando la necessita' di apposita autorizzazione da parte della legge.

I regolamenti ministeriali ed interministeriali non possono dettare norme contrarie a quelle dei regolamenti emanati dal Governo. Essi debbono essere comunicati al Presidente del Consiglio dei ministri prima della loro emanazione.».

## **Titolo V**

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

#### **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, nonché la misurazione annuale degli stessi indicatori per monitorare i risultati conseguiti.

3. Il Piano è 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.

#### **Note all'art. 19:**

**Il decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150** (Attuazione della legge 4 marzo 2009, n. 15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni), è pubblicato nella Gazz. Uff. 31 ottobre 2009, n. 254, S.O.

**Per il testo dell'art. 21, comma 11, della citata legge n. 196 del 2009**, si veda nelle note all'art. 11.

#### **Si riporta il testo dell'art. 35, comma 2, della citata legge n. 196 del 2009:**

«2. Al rendiconto di cui al comma 1 è allegata per ciascuna amministrazione una nota integrativa, articolata per missioni e programmi in coerenza con le indicazioni contenute nella nota integrativa al bilancio di previsione.

La nota integrativa al rendiconto si compone di due sezioni:

a) la prima sezione contiene il rapporto sui risultati, che espone l'analisi e la valutazione del grado di realizzazione degli obiettivi indicati nella nota integrativa di cui all'articolo 21, comma 11, lettera a), numero 1). Ciascuna amministrazione, in coerenza con lo schema e gli indicatori contenuti nella nota integrativa al bilancio di previsione, illustra, con riferimento allo scenario socioeconomico e alle priorità politiche, lo stato di attuazione degli obiettivi riferiti a ciascun programma, i risultati conseguiti e le relative risorse utilizzate, anche con l'indicazione dei residui accertati, motivando gli eventuali scostamenti rispetto a quanto previsto nella nota di cui all'articolo 21, comma 11, lettera a);

b) la seconda sezione illustra, con riferimento ai programmi, i risultati finanziari ed espone i principali fatti della gestione, motivando gli eventuali scostamenti tra le previsioni iniziali di spesa e quelle finali indicate nel rendiconto generale.».

**Per il testo dell'art. 17, comma 3, della citata legge n. 400 del 1988, si veda nelle note all'art. 18.**

## **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.

#### **Note all'art. 20:**

#### **Si riporta il testo dell'art. 10 del citato decreto legislativo n. 150 del 2009:**

«Art. 10. Piano della performance e Relazione sulla performance

1. Al fine di assicurare la qualità, comprensibilità ed attendibilità dei documenti di rappresentazione della performance, le amministrazioni pubbliche, secondo quanto stabilito dall'articolo 15, comma 2, lettera d), redigono annualmente:

a) entro il 31 gennaio, un documento programmatico triennale, denominato Piano della performance da adottare in coerenza con i contenuti e il ciclo della programmazione finanziaria e di bilancio, che individua gli indirizzi e gli obiettivi strategici ed operativi e definisce, con riferimento agli obiettivi finali ed intermedi ed alle risorse, gli indicatori per la misurazione e la valutazione della performance dell'amministrazione, nonché gli obiettivi assegnati al personale dirigenziale ed i relativi indicatori;

b) un documento, da adottare entro il 30 giugno, denominato: «Relazione sulla performance» che evidenzia, a consuntivo, con riferimento all'anno precedente, i risultati organizzativi e individuali raggiunti rispetto ai singoli obiettivi programmati ed alle risorse, con rilevazione degli eventuali scostamenti, e il bilancio di genere realizzato.

2. I documenti di cui alle lettere a) e b) del comma 1 sono immediatamente trasmessi alla Commissione di cui all'articolo 13 e al Ministero dell'economia e delle finanze.

3. Eventuali variazioni durante l'esercizio degli obiettivi e degli indicatori della performance organizzativa e individuale sono tempestivamente inserite all'interno nel Piano della performance.

4. Per le amministrazioni dello Stato il Piano della performance contiene la direttiva annuale del Ministro di cui all'articolo 14 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

5. In caso di mancata adozione del Piano della performance è fatto divieto di erogazione della retribuzione di risultato ai dirigenti che risultano avere concorso alla mancata adozione del Piano, per omissione o inerzia nell'adempimento dei propri compiti, e l'amministrazione non può procedere ad assunzioni di personale o al conferimento di incarichi di consulenza o di collaborazione comunque denominati.».

## **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.

## **Titolo VI** **Disposizioni finali**

### **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.

#### **Note all'art. 24:**

**Si riporta il testo dell'art. 35, comma 1, della citata legge n. 196 del 2009:**

*«1. Il Ministro dell'economia e delle finanze presenta alle Camere, entro il mese di giugno, il rendiconto generale dell'esercizio scaduto il 31 dicembre dell'anno precedente, articolato per missioni e programmi. Il relativo disegno di legge e' corredato di apposita nota preliminare generale.».*

**Per il testo dell'art. 13, comma 3, della citata legge n. 196 del 2009, si veda nella nota all'art. 16.**



## **Art. 25 Sperimentazione**

1. Al fine di valutare gli effetti derivanti da un avvicinamento tra contabilità finanziaria e contabilità 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 contabilità 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 possibilità di estendere alle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), la tenuta di una contabilità 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

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

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

I bilanci che non rispettano il principio della veridicità 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, e' 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 COMPRENSIBILITA'**

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 flessibilità riguarda il sistema del bilancio di previsione i cui documenti non debbono essere interpretati come imm modificabili, onde evitare la rigidità nella gestione. Il principio è volto a reperire all'interno dei documenti contabili di programmazione e previsione la possibilità 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 contabilità pubblica, ed in modo particolare la legge 31 dicembre 2009, n. 196, prevedono diverse modalità di intervento, in coerenza al principio di flessibilità, 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 modalità di intervento durante la gestione al verificarsi di eventi eccezionali per i quali non è stato approvato uno specifico fondo di riserva;
- la possibilità di effettuare variazioni compensative tra le dotazioni finanziarie interne a ogni programma e con il bilancio di previsione tra programmi diversi nell'ambito di ciascuna missione e tra programmi di diverse missioni. Tale flessibilità previsionale è accompagnata alla variazione compensativa che deve trovare adeguata motivazione per essere effettuata.

## **PRINCIPIO DELLA CONGRUITA'**

La congruità consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti. Tale principio si collega a quello della coerenza, rafforzandone gli aspetti

contabili di carattere finanziario, economico e patrimoniale, anche in relazione al rispetto degli equilibri di bilancio.

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

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

Nei documenti contabili del rendiconto, invece, il principio della prudenza si estrinseca essenzialmente nella regola economica secondo la quale le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate, mentre tutte le componenti negative devono essere contabilizzate e, quindi, rendicontate, anche se non 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, è 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'omogeneità ed alla correttezza degli oggetti di analisi e degli aspetti dei fenomeni esaminati.

### **PRINCIPIO DELLA CONTINUITA'**

Il principio della continuità è fondamentale per completare il significato di altri principi. La valutazione delle poste contabili di bilancio deve essere effettuata nella prospettiva

della continuazione delle attività istituzionali per le quali l'amministrazione pubblica è costituita. Infatti il principio della continuità introduce espressamente la dimensione diacronica che è inescindibilmente 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 è uno dei cardini delle determinazioni finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci di previsione e di rendicontazione. I principi della continuità e della costanza rappresentano le condizioni essenziali per la comparabilità delle valutazioni del bilancio di previsione e del bilancio di rendicontazione, nonché per l'analisi nel tempo delle singole e sintetiche valutazioni di ogni singola voce di bilancio.

### **PRINCIPIO DELLA COMPARABILITÀ**

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

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

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

### **PRINCIPIO DELLA VERIFICABILITÀ**

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

### **PRINCIPIO DELLA IMPARZIALITÀ (NEUTRALITÀ)**

La redazione dei documenti contabili deve fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi.

La neutralità o imparzialità deve 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 sé il mancato rispetto dell'imparzialità, della ragionevolezza e della verificabilità. Discernimento, obiettività 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'imparzialità' 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 pubblicità 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 capacità di perseguire le finalità proprie di ogni amministrazione pubblica.

L'equilibrio economico a lungo termine comporta necessariamente una contemporanea stabilità finanziaria nel tempo, ma non 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 inquadrarsi nell'ambito dei seguenti obiettivi:

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

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

L'analisi economica delle operazioni di un'amministrazione pubblica richiede una distinzione tra fatti direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) che danno luogo a costi o ricavi, e fatti non caratterizzati da questo processo, in quanto finalizzati ad altre 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'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica in mancanza di una più diretta associazione (tipico esempio ne è l'ammortamento);

per imputazione diretta di costi perché associati a funzioni istituzionali, 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 esauriscano la loro utilità già nell'esercizio stesso, o non sia identificabile o valutabile la futura utilità;

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

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

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

## **PRINCIPIO DELLA PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA**

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

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



**Parte di provvedimento in formato grafico**



## ALLEGATO 2

(previsto dall'articolo 11)

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

