

Camera dei deputati

XVI LEGISLATURA

Documentazione per l'esame di
Atti del Governo

Armonizzazione dei sistemi contabili
e degli schemi di bilancio
delle regioni, degli enti locali e dei loro enti e
organismi

Schema di D.Lgs. n. 339

(art. 2, L. 42/2009)

n. 306

13 maggio 2011

Servizio responsabile:

SERVIZIO STUDI – Dipartimento Bilancio

☎ 066760-9932 – ✉ st_bilancio@camera.it

I dossier dei servizi e degli uffici della Camera sono destinati alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. La Camera dei deputati declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge.

File: B10403.doc

I N D I C E

PREMESSA	1
Sintesi del provvedimento	1
▪ I principi contabili per gli enti territoriali	1
▪ I principi contabili per il settore sanitario	3

SCHEDE DI LETTURA

Titolo I. Principi contabili generali e applicati per le regioni e gli enti locali	7
▪ 1. La delega legislativa	7
▪ 2. Ambito di applicabilità dei principi contabili	10
▪ 3. Piano dei conti integrato	19
▪ 4. Classificazione delle spese per missioni e programmi	21
▪ 5. Termini di approvazione dei bilanci	27
Titolo II Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario	28
▪ 1. Trasparenza dei conti sanitari	29
▪ 2. Conti di tesoreria e conti correnti specifici per la sanità	30
▪ 3. Gestione sanitaria accentrata presso la regione	32
▪ 4. Bilancio preventivo di esercizio e piano dei conti	34
▪ 5. Principi di valutazione specifica del settore sanitario	36

SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO

Schema di decreto legislativo. recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi (Atto n. 339)

▪ Testo dello schema	41
▪ Allegato n. 1 – Principi generali o postulati	63

PREMESSA

In data 14 marzo 2011 è stato assegnato alla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale lo schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42 (atto n. 339). Il provvedimento detta regole sulla armonizzazione dei sistemi contabili, dirette a garantire la

trasparenza e la comparabilità dei dati di bilancio, che trovano applicazione sia per i bilanci degli enti territoriali, nonché dei loro enti ed organismi strumentali, sia per i conti del settore sanitario. Il termine per l'espressione del parere, stabilito inizialmente al 13 maggio 2011, è stato poi prorogato al successivo 2 giugno.

Sullo schema di decreto è stata sancita l'intesa prevista dall'articolo 2, comma 3, della legge 42/2009 dalla parte della Conferenza Unificata, espressa nella seduta del 3 marzo 2011.

Si segnala che il testo del provvedimento è come risultante dalle cancellature evidenziate nel medesimo, in quanto in tale stesura è stato formalmente trasmesso alle Camere. Il testo è corredato di tre allegati, concernenti rispettivamente i principi contabili generali (allegato 1), gli schemi del conto economico, dello stato patrimoniale, del rendiconto finanziario, della nota integrativa al bilancio e della relazione sulla gestione (allegato 2) e l'elenco delle immobilizzazioni materiali ed immateriali (allegato 3). Di tali documenti nel dossier viene riportato il solo allegato 1, atteso che questo costituisce parte integrante dello schema di decreto, come precisato espressamente nell'articolo 3, comma 1, dello stesso.

SINTESI DEL PROVVEDIMENTO

I principi contabili per gli enti territoriali

Nel provvedimento si afferma che l'armonizzazione dei bilanci delle regioni e degli enti locali costituisce una operazione necessaria per disporre di dati contabili omogenei e confrontabili per il consolidamento dei conti delle pubbliche amministrazioni, anche al fine della raccordabilità dei sistemi di bilancio degli enti territoriali con i sistemi adottati in ambito europeo secondo le regole sulla procedura per i disavanzi eccessivi. Si dispone pertanto che le regioni, gli enti locali ed i loro enti strumentali (aziende società, consorzi ed altri) adottino la contabilità finanziaria, cui devono affiancare, a fini conoscitivi un sistema di contabilità economico-patrimoniale, per garantire, precisa lo schema di decreto, "la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale".

Tra gli strumenti introdotti per la realizzazione dei nuovi documenti contabili si prevedono, in particolare: a) l'adozione di un piano dei conti integrato (raccordato con la classificazione SIOPE, che è un sistema di rilevazione telematica degli incassi e dei pagamenti delle amministrazioni pubbliche) volto a consentire il monitoraggio dei conti pubblici nonché la raccordabilità dei conti medesimi con il sistema europeo dei conti nazionali. Il piano è composto dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari sia del bilancio gestionale che dei conti economico-patrimoniali. Per facilitare il confronto delle grandezze di finanza pubblica rispetto al consuntivo le amministrazioni devono allegare al bilancio un documento conoscitivo concernente le previsioni relative alle voci (aggregati) corrispondenti a quelle riportate nel piano in questione; b) l'introduzione dell'elemento di costruzione dei conti costituito dalla "transazione elementare", che deve essere riferita ad ogni atto gestionale: ad essa viene attribuita una codifica che deve consentire di tracciare le operazioni contabili, ed i sistemi dovranno essere organizzati in modo da non consentire l'esecuzione delle transazioni in assenza di una codifica completa che ne permetta l'identificazione; c) la definizione delle finalità del sistema di bilancio delle amministrazioni regionali e locali, che oltre a costituire lo strumento essenziale per il processo di programmazione, gestione e rendicontazione, ha la funzione di fornire informazioni in favore dei soggetti interessati al processo di decisione politica e finanziaria: andranno pertanto adottati comuni schemi di bilancio,

anche con la costruzione di un sistema di indicatori di risultato che, precisa il testo, debbono essere “semplici e misurabili”; d) l’articolazione del bilancio in missioni (gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni) e programmi (attività omogenee volte a perseguire il risultato della missione), secondo quanto già previsto per il bilancio dello Stato: ciò consentirà di evidenziare le finalità della spesa e, in tal modo, di assicurare maggior trasparenza alle decisioni di allocazione delle risorse pubbliche; e) la previsione che anche gli enti e gli organismi strumentali delle regioni e degli enti locali (i cui bilanci andranno pubblicati su internet) elaborino un apposito prospetto in cui si ripartisce la spesa per missioni e programmi, con una classificazione secondo i criteri previsti a livello europeo che ne deve consentire il consolidamento dei dati con quelli delle altre amministrazioni pubbliche.

Il nuovo sistema contabile è sottoposto ad una fase sperimentale di due anni, nel corso della quale potranno essere apportate le necessarie correzioni, onde consentire l’entrata in vigore del sistema medesimo a decorrere dal 2014.

I principi contabili per il settore sanitario

La seconda parte del provvedimento reca una disciplina finalizzata ad assicurare l’uniformità dei conti sanitari delle regioni - che, com’è noto, assorbono la quasi totalità delle risorse regionali – nonché degli enti sanitari (aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, policlinici universitari ed altri). L’armonizzazione è diretta a garantire la trasparenza dei dati di bilancio e dei conti, mediante l’individuazione di un modello contenente l’elenco dettagliato delle voci di bilancio utilizzabili, nonché attraverso l’applicazione di criteri omogenei, espressamente precisati nel testo, per procedere alla valutazione delle voci di bilancio nei numerosi casi in cui ciò sia necessario, ad esempio per le rimanenze di magazzino ovvero per la distribuzione sul piano economico dell’importo dei beni ammortizzabili.

Di rilievo appare nella nuova disciplina l’esatta perimetrazione, nel bilancio, delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del servizio sanitario, per consentire la confrontabilità tra le entrate e le spese iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti che determinano il fabbisogno sanitario della regione e che, correlativamente, ne individuano le fonti di finanziamento. Per le entrate si dispone la distinzione tra finanziamento ordinario corrente, finanziamento aggiuntivo corrente (derivante dagli automatismi per la copertura dei disavanzi, dagli aumenti delle aliquote fiscali ed altro), finanziamento regionale del disavanzo pregresso e finanziamento per investimenti. Per la spesa si dispone, specularmente, la distinzione tra spesa sanitaria corrente per il finanziamento dei LEA (livelli essenziali di assistenza), spesa per livelli di assistenza superiori ai LEA, spesa per il ripiano del disavanzo pregresso e spesa per investimenti. Anche i flussi di cassa vengono contabilizzati in maniera differenziata (anche con distinti codici SIOPE) tra le risorse destinate al finanziamento del fabbisogno regionale standard, che confluiscono in appositi conti di tesoreria unica intestati a ciascuna regione, dai quali si effettuano le erogazioni mensili, e le risorse ulteriori, che vanno in appositi conti correnti intestati alla sanità presso il tesoriere dell’ente regionale.

I modelli gestionali sono differenziati in base alla sussistenza o meno della gestione sanitaria accentrata. Le Regioni che scelgono di gestire direttamente una quota di finanziamento del proprio servizio sanitario in regime di contabilità economico-patrimoniale devono a tal fine individuare nella propria struttura organizzativa uno specifico centro di responsabilità, denominato appunto “gestione sanitaria accentrata presso la regione” con il compito di implementare e tenere una contabilità di tipo economico-patrimoniale in grado di rilevare i rapporti economici, patrimoniali e finanziari intercorrenti fra la singola regione e lo Stato, le altre regioni, le aziende sanitarie e gli altri

enti pubblici. Le regioni che non operano tale scelta possono effettuare, a valere sui capitoli di spesa dedicati alla sanità, solo operazioni di trasferimento verso enti del servizio sanitario regionale, ai quali destinano, in ciascun esercizio, l'intero importo del finanziamento previsto nell'esercizio di riferimento; conseguentemente, presso la regione sono trattate le sole operazioni di consolidamento degli enti medesimi.

I bilanci di previsione ed i bilanci di esercizio annuali della gestione accentrata e di tutti gli enti del servizio sanitario regionale sono sottoposti all'approvazione dalla Giunta regionale. E' previsto inoltre il bilancio consolidato del servizio sanitario medesimo, che comprende sia la gestione accentrata che tutti gli enti sanitari. Oltre ai necessari documenti contabili, tale bilancio deve recare, in una nota integrativa, una serie di prospetti tesi a fornire una rappresentazione completa della situazione dei conti sanitari, ed in particolare: a) un prospetto che illustri l'integrale raccordo tra le poste iscritte nel bilancio d'esercizio consolidato e quelle iscritte nel rendiconto di contabilità finanziaria; b) un prospetto che indichi i valori, gli utili e/o le perdite e le quote possedute per ogni eventuale partecipazione detenuta dalle aziende del servizio sanitario regionale presso altri soggetti; c) un prospetto che rechi tali ultime informazioni anche per ogni altra società partecipata o ente dipendente dalla regione che riceva a qualsiasi titolo una quota delle risorse destinate al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale.

Schede di lettura

TITOLO I. PRINCIPI CONTABILI GENERALI E APPLICATI PER LE REGIONI E GLI ENTI LOCALI

1. La delega legislativa

Le norme contenute agli articoli da 1 a 3 definiscono le finalità, i soggetti e l'ambito di applicazione dello schema di decreto legislativo in esame, adottato in attuazione della delega conferita al Governo dall'articolo 2, comma 1 e comma 2, lettera h), della legge 5 maggio 2009, n.

42 "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione", finalizzata all'**armonizzazione dei sistemi contabili** e degli schemi di bilancio **delle regioni e degli enti locali**[\[1\]](#).

Si ricorda che l'articolo 2, comma 1, della legge n. 42/2009 reca una delega al Governo per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, al fine di assicurare - attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione - l'autonomia finanziaria degli enti territoriali nonché l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio dei medesimi enti e dei relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica.

I criteri e i principi direttivi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali - recati dalla lettera h) del comma 2 dell'articolo 2, della legge n. 42 del 2009, come sostituita dall'articolo 2, comma 6, lettera b), della legge n. 196/2009 – prevedono, come per le altre amministrazioni pubbliche:

- l'adozione di **regole contabili uniformi** e di un comune piano dei conti integrato;
- l'adozione di **comuni schemi di bilancio** articolati in **missioni e programmi** coerenti con la classificazione economica e funzionale (COFOG) individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale;
- adozione di un **bilancio consolidato** con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune;
- **l'affiancamento**, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria, di un sistema e di schemi di **contabilità economico-patrimoniale**, ispirati a comuni criteri di contabilizzazione;
- la **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;
- la definizione di una **tassonomia** per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi;
- la 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.

E', inoltre, previsto che in sede di attuazione della delega si debba procedere all'individuazione del **termine** entro il quale regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri **bilanci preventivi e consuntivi approvati**, e l'introduzione di sanzioni, in caso di mancato rispetto di tale termine.

La delega è finalizzata a consentire, attraverso la definizione di regole contabili uniformi, di disporre di dati di bilancio omogenei e confrontabili per il consolidamento dei conti delle amministrazioni pubbliche, al fine di garantire il governo unitario della finanza pubblica e soddisfare, per quanto concerne i conti delle amministrazioni locali, le esigenze informative connesse all'attuazione del federalismo fiscale.

L'obiettivo dell'armonizzazione dei conti pubblici, oltre a garantire il **monitoraggio e il controllo degli andamenti di finanza pubblica**, sulla base di quanto previsto dalla legge di contabilità n. 196/2009, è volto a consentire, attraverso l'adozione di comuni schemi di bilancio articolati per missioni e programmi, coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dai relativi regolamenti comunitari, la **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.

L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio è prevista, con i medesimi principi e criteri direttivi, anche tutti gli altri enti e organismi che compongono l'aggregato delle pubbliche amministrazioni.

La delega per l'armonizzazione dei bilanci delle amministrazioni pubbliche diverse dagli enti territoriali è contenuta nell'articolo 2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 "Legge di contabilità e finanza pubblica".

Al fine di garantire la coerenza dei decreti legislativi di armonizzazione dei sistemi contabili di tutti gli enti della P.A., la legge di contabilità prevede un **raccordo** tra il Comitato per i principi contabili delle Amministrazioni pubbliche^[2] - al quale è affidato il compito di predisporre i decreti legislativi di armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche - e la Commissione tecnica paritetica per il federalismo fiscale (COPAFF), di cui all'articolo 4 della legge n. 42/2009, cui competono le attività relative all'esercizio della delega per l'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali, con lo scambio di tutte le relative risultanze (articolo 2, comma 7, legge n. 296/2006).

Le norme recate dal provvedimento vengono inquadrare nell'ambito del titolo V della Costituzione, precisando che esse costituiscono **principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica**, ai sensi dell'articolo 117, terzo comma, della Costituzione, e che sono finalizzate all'esigenza di garantire la "**tutela dell'unità economica della Repubblica**", che, ai sensi dell'articolo 120 della Costituzione, può giustificare l'intervento sostitutivo dello Stato nei confronti delle regioni e degli enti locali.

Va rammentato che la problematica relativa all'armonizzazione dei bilanci pubblici è stata già oggetto di un precedente intervento normativo, effettuato a seguito della riforma del Titolo V della Costituzione operata con la L.Cost. n. 3 del 2001. In particolare **l'articolo 1, comma 4, della legge n. 131 del 2003** (recante "*Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3*", cd. legge La Loggia) ha previsto una delega nei confronti del Governo per la ricognizione dei principi fondamentali relativi alle materie rientranti nella potestà legislativa concorrente di Stato e regioni.

In attuazione della delega è stato emanato il con il **D.Lgs. n. 170 del 12 aprile 2006**, recante la ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici. In particolare, l'ambito di applicazione del citato decreto legislativo è limitato all'armonizzazione dei bilanci e dei sistemi di rilevazione contabile degli enti territoriali (regioni ed enti locali) rispetto al bilancio dello Stato e le consequenziali procedure di consolidamento dei conti pubblici anche ai fini di garanzia degli equilibri di finanza pubblica e del rispetto del patto di stabilità e crescita. (articolo 1).

2. Ambito di applicabilità dei principi contabili

Lo schema di decreto legislativo in esame definisce, dunque, le modalità per l'attuazione **dell'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali** e dei loro enti strumentali - con modalità differenziate per gli enti che adottano il sistema di contabilità finanziaria e per quelli tenuti al regime di contabilità civilistica – secondo le disposizioni recate dal **Titolo I**.

Per gli **enti del Servizio Sanitario Nazionale** si applicano le disposizioni di cui al **Titolo II**.

Per quanto concerne **l'ambito di applicazione del Titolo I**, l'articolo 1 definisce quali soggetti destinatari dei principi di armonizzazione ivi contenuti: le **regioni**, gli **enti locali** come individuati

dall'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (i **comuni**, le **province**, le **città metropolitane**, le **comunità montane**, le **comunità isolate** e le **unioni** di comuni, nonché consorzi di enti locali) e gli **enti e organismi strumentali** delle regioni e degli enti locali, con esclusione degli enti del settore sanitario coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, individuati all'articolo 19 dello schema, ai quali si applicano, come detto, le disposizioni recate dal Titolo II.

Le tipologie di soggetti giuridici che costituiscono enti ed organismi strumentali ai fini dell'applicazione delle disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio contenute nel provvedimento saranno identificate con decreti legislativi correttivi.

Per le Regioni si prevede che esse adeguino con legge i propri ordinamenti contabili ai principi di armonizzazione contenuti nel provvedimento.

Come evidenziato nel Rapporto sullo stato di attuazione della riforma della legge di contabilità e finanza pubblica (DOC. LVII, n. 4 – Allegato I), allegato al Documento di economia e finanza 2011, presentato al Parlamento il 13 aprile 2011, per evitare di correre il rischio, nell'attuazione della legge delega sul federalismo fiscale, “di un recepimento non omogeneo dei principi di armonizzazione, è stato definito un percorso condiviso che consenta di ottenere il rispetto delle regole contabili uniformi stabilite a livello nazionale da parte delle leggi regionali di recepimento e che, nel contempo, garantisca l'autonomia legislativa, amministrativa e contabile delle Regioni per evitare conflitti sotto il profilo della legittimità costituzionale”.

In conformità ai principi di delega di cui all'articolo 2, comma 2, lettera h), della legge n. 42/2009, l'articolo 2 prevede che le **amministrazioni regionali e locali affianchino**, a soli fini conoscitivi, **al sistema di contabilità finanziaria** da essi adottato - e confermato dallo schema in esame – un **sistema di contabilità economico-patrimoniale**, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.

Analogamente, l'affiancamento dei due sistemi di contabilità è richiesto per gli **enti strumentali** che adottano la **contabilità finanziaria**.

Le aziende speciali e le istituzioni, di cui all'art. 114 del T.U. enti locali^[3], e gli altri organismi strumentali delle regioni e degli enti locali sono tenuti ad adottare il medesimo sistema contabile dell'amministrazione di cui fanno parte.

L'affiancamento, a fini conoscitivi, di un sistema di contabilità economico-patrimoniale al sistema di contabilità finanziaria, mediante l'adozione di un piano dei conti integrato, oltre a rendere possibile la predisposizione dei bilanci consolidati, consente una rappresentazione della gestione in termini di costi/ricavi, che può costituire strumento informativo e di valutazione rilevante nel processo di attuazione del federalismo fiscale.

Si ricorda, a tale riguardo, che la scelta di indirizzarsi verso una contabilità economico-patrimoniale è connessa all'esigenza - sottolineata nella relazione sul federalismo fiscale trasmessa dal Governo al Parlamento il 30 giugno 2010 - di individuare una soluzione al problema delle esternalizzazioni, ossia del trasferimento da parte delle amministrazioni pubbliche, attraverso contratti o convenzioni, dello svolgimento di funzioni, servizi e attività strumentali di propria competenza ad altri soggetti, pubblici o privati.

Al fine di realizzare l'armonizzazione dei sistemi contabili, l'articolo 3 dispone l'**obbligo** per le amministrazioni territoriali e i loro enti strumentali di **conformare la propria gestione ai principi contabili generali** contenuti nell'**Allegato 1** al provvedimento (si veda il successivo riquadro).

Per gli **enti strumentali** delle regioni e degli enti locali che adottano la **contabilità economico-patrimoniale** è altresì previsto che essi conformino la propria gestione anche ai principi del codice civile.

Le amministrazioni regionali e locali e i loro enti strumentali che adottano la contabilità finanziaria sono altresì tenuti ad uniformare la gestione ai **principi contabili applicati**, che saranno definiti con i successivi decreti legislativi correttivi, previsti dall'articolo 2, comma 7, della legge n. 42/2009, che saranno adottati a seguito degli esiti della sperimentazione biennale, ai sensi dell'articolo 35, comma 4.

Al fine di evitare un recepimento non omogeneo dei principi di armonizzazione, il provvedimento ha previsto una **fase di sperimentazione a decorrere dal 2012**, della durata di **due esercizi finanziari**, volta a verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile, definito a seguito dei principi di armonizzazione introdotti dallo schema in esame, alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e ad individuare le eventuali criticità del sistema e le conseguenti modifiche necessarie a realizzare una più efficace disciplina della materia (articolo 35).

Le modalità di sperimentazione sono definite con apposito DPCM.

Per i comuni con popolazione inferiore a 5000 abitanti è prevista la sperimentazione anche con sistemi di contabilità e schemi di bilancio semplificati.

Con successivo DPCM sono individuate le amministrazioni coinvolte nella sperimentazione, secondo criteri che tengano conto della collocazione geografica e della dimensione demografica.

Sulla base degli esiti della sperimentazione, verranno emanati i successivi decreti legislativi correttivi per la definizione dei principi contabili applicati, del livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato comune e del piano dei conti integrato di ciascun comparto, della codifica della transazione elementare, degli schemi di bilancio, dei criteri di individuazione dei Programmi sottostanti le Missioni, delle metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, le modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi e le eventuali ulteriori modifiche e integrazioni al presente provvedimento (articolo 35, comma 4).

Nel complesso, **le disposizioni in tema di armonizzazione** dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni e degli enti locali **entrano in vigore a decorrere dal 2014**, fatta eccezione per quelle relative alla disciplina per l'uniformità dei bilanci delle regioni con riferimento alla gestione del settore sanitario, di cui al Titolo II, che si applicano già a partire dal 2012.

La decorrenza e le modalità di applicazione dei principi di armonizzazione di cui al provvedimento in esame nei confronti delle Autonomie speciali e degli enti locali ubicati nel territorio delle medesime sono stabilite in conformità con i relativi statuti, con le procedure di cui all'articolo 27 della legge delega n. 42 del 2009.

Si rileva, infine, che il provvedimento considera una **ulteriore sperimentazione**, finalizzata alla **graduale estensione alle regioni e agli enti locali** e ai loro enti strumentali in contabilità finanziaria dell'applicazione del **bilancio finanziario di sola cassa**, successivamente agli esiti della sperimentazione già prevista dalla legge di contabilità nell'ambito dell'apposita delega contenuta nell'art 42 della legge n. 196/2009, per il passaggio al bilancio di sola cassa per il bilancio dello Stato.

*Si segnala, in merito, che la legge 7 aprile 2011, n. 39, di riforma della legge di contabilità e finanza pubblica, all'articolo 5 ha sostituito la delega al Governo per il passaggio al bilancio di sola cassa, contenuta nell'articolo 42 della legge di contabilità, con una **nuova delega**, da esercitare entro quattro anni, volta a riordinare la disciplina per la gestione del bilancio di cassa e potenziare la funzione del bilancio di cassa, ferma restando, tuttavia, la redazione del bilancio anche in termini di competenza.*

Ai fini del potenziamento del ruolo programmatico del bilancio di cassa, il nuovo articolo 42 della legge n. 196 prevede un raccordo, anche in appositi allegati, tra le autorizzazioni di cassa del bilancio statale e la gestione di tesoreria. E' inoltre ribadito l'obbligo, a carico del dirigente responsabile, di redigere un apposito piano finanziario che tenga conto della fase temporale di assunzione delle obbligazioni, sulla base del quale lo stesso dirigente ordina e paga le spese. Ulteriori principi e criteri direttivi riguardano la revisione del sistema dei controlli preventivi sulla legittimità contabile e amministrativa dell'obbligazione assunta dal dirigente responsabile del pagamento e la previsione della graduale estensione delle disposizioni legislative delegate alle altre amministrazioni pubbliche, anche in coerenza con la delega al Governo per l'attuazione del federalismo fiscale e, in particolare, con la delega per l'armonizzazione dei sistemi contabili.

E' quindi previsto un periodo di **sperimentazione** della durata massima di **due esercizi** finanziari propedeutico alla predisposizione del decreto legislativo di attuazione della delega, che dovrà essere esercitata dal Governo entro il 1° gennaio 2014 (entro quattro anni dall'entrata in vigore della legge di contabilità).

Si ricorda, tuttavia, che la delega contenuta nell'originario articolo 42 della legge di contabilità aveva già ricevuto una prima attuazione con la presentazione alle Camere, nel dicembre scorso, di uno schema di decreto ministeriale concernente la sperimentazione del passaggio dalla redazione del bilancio dello Stato e degli altri documenti contabili in termini di competenza e cassa alla redazione in termini di sola cassa, sul quale le Camere si sono già espresse.

* * *

Nel **riquadro** che segue sono esposti i **principi contabili** generali, elaborati nell'ambito della Commissione tecnica paritetica per il federalismo fiscale (COPAFF), di cui all'articolo 4 della legge n. 42/2009, istituita con Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 3 luglio 2009. Tali principi sono **integralmente riportati nell'Allegato 1** dello schema di decreto, nel quale si precisa, all'articolo 3, comma 1, che essi costituiscono parte integrante del testo.

Secondo quanto riportato nel Rapporto sullo stato di attuazione della riforma della legge di contabilità e finanza pubblica (Doc. LVII, n. 4 – Allegato I al Documento di economia e finanza 2011, presentato al Parlamento il 13 aprile 2011), nell'ambito della definizione dei principi contabili uniformi da applicare agli enti territoriali, particolare rilevanza ha assunto, nell'ambito del gruppo di lavoro della COPAFF, la definizione del **principio della competenza finanziaria** "che costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni)".

Esso, nella sua nuova declinazione, determinerebbe una **profonda innovazione** nel sistema di bilancio.

Secondo quanto riportato nel Rapporto, il principio per cui vi debba essere **coincidenza tra la scadenza di un'obbligazione giuridicamente perfezionata** (attiva o passiva) e **l'esercizio finanziario in cui accertamento e impegno sono rilevati contabilmente** dovrebbe garantire, attraverso una corretta ed efficace ripartizione dell'impegno tra gli anni di

riferimento, l'**avvicinamento tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale**, nonché consentire un'auspicabile ed incisiva riduzione dell'entità dei residui.

Va segnalato che tale **definizione di competenza finanziaria non risulta** del tutto **sovrapponibile** a quella adottata dal Comitato per i principi contabili in sede di elaborazione dello schema di decreto legislativo sull'armonizzazione dei sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni diverse dagli enti territoriali (**Atto n. 359**), all'esame della V Commissione bilancio della Camera.

La definizione di competenza finanziaria elaborata nell'Atto n. 359 (cfr. Principio n. 22 dell'allegato 1) risulta **conforme alla legislazione vigente** in tema di accertamenti di entrata ed impegni di spesa (nel senso che gli accertamenti e gli impegni fanno riferimento al riconoscimento del titolo giuridico di base in senso programmatico: accertamento di entrata/autorizzazione di spesa).

Andrebbe considerato che la definizione di competenza finanziaria adottata dallo schema in esame appare essere stata adottata dal legislatore delegato nell'ottica della delega legislativa contenuta nell'originario testo della legge di contabilità, finalizzata al passaggio della redazione dei documenti contabili dello Stato in termini di sola cassa, delega peraltro superata a seguito delle modifiche apportate dalla legge di contabilità dalla legge n. 39/2011.

Sarebbe opportuno approfondire i motivi sottostanti l'adozione di due diverse definizioni del principio della competenza finanziaria, da parte dei due schemi di decreto entrambi finalizzati all'attuazione di un complessivo processo di armonizzazione contabile di tutti gli enti della P.A.

I principi generali o postulati

1. Principio della annualità

I documenti del sistema di bilancio, sia di previsione che di rendicontazione, debbono essere predisposti a cadenza annuale, in relazione ad un periodo di gestione coincidente con l'anno solare.

2. Principio dell'unità

Ogni amministrazione pubblica è una entità giuridica unica e unitaria e, pertanto, è unico sia il suo bilancio di previsione che il suo bilancio di rendicontazione. L'insieme delle entrate finanzia l'amministrazione pubblica e sostiene la totalità delle sue spese durante la gestione. I documenti contabili non possono pertanto destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione di legge.

3. Principio dell'universalità

Il sistema di bilancio ricomprende tutte le finalità e tutti gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili ad ogni singola amministrazione pubblica, in modo da fornire una rappresentazione veritiera e corretta della complessa attività amministrativa svolta durante l'esercizio. Sono incompatibili con tale principio le gestioni fuori bilancio. Le contabilità separate devono obbligatoriamente essere ricondotte al sistema di bilancio dell'amministrazione entro i termini dell'esercizio.

4. Principio dell'integrità

Tale principio vieta che nel bilancio di previsione e nel bilancio di rendicontazione ci siano compensazioni di partite: non si possono iscrivere le entrate al netto delle spese sostenute per la riscossione e, parimenti, registrare le spese ridotte delle correlate entrate.

5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità

Il principio della veridicità è da intendersi 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.

Secondo il principio dell'attendibilità, le previsioni e in generale tutte le valutazioni a contenuto economico-finanziario contenute nei documenti contabili 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. Al fine di soddisfare le esigenze informative, i dati contabili non devono contenere errori o distorsioni rilevanti, ma riportare dati affidabili e completi.

Il principio della correttezza consiste nel rispetto formale e sostanziale delle norme che, nell'ambito di ogni specifica categoria degli enti pubblici, sovrintendono la redazione dei documenti contabili dei bilanci di previsione, programmazione e di rendicontazione.

Secondo il principio della comprensibilità, il sistema dei bilanci deve presentare una semplice e chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali. L'adozione di una corretta classificazione dei documenti contabili costituisce condizione necessaria per il corretto monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici da parte delle istituzioni preposte al controllo della finanza pubblica.

I documenti che non rispettano il principio della veridicità e dei principi ad esso collegati non acquisiscono il parere favorevole degli organi di controllo e di revisione contabile.

6. Principio della significatività e rilevanza

Le informazioni contenute nei documenti contabili devono essere significative e funzionali alle esigenze informative connesse al processo decisionale degli utilizzatori. La correttezza dei dati non può riferirsi soltanto all'esattezza aritmetica, ma anche alla ragionevolezza e alla applicazione corretta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura dei documenti. Per quanto riguarda il principio della rilevanza, va considerata l'influenza che può avere sulle decisioni degli utilizzatori l'eventuale omissione o errata presentazione di una informazione.

7. Principio della flessibilità

Il principio riguarda il bilancio di previsione, i cui dati non debbono essere interpretati come imm modificabili. Tale principio è volto a garantire la possibilità di fronteggiare gli effetti derivanti da circostanze imprevedibili e straordinarie, che possono manifestarsi durante la gestione, e che possono richiedere un aggiustamento dei dati contenuti nei documenti contabili. Al riguardo, si ricorda come la nuova legge di contabilità preveda varie modalità di intervento in coerenza a tale principio.

8. Principio di congruità

La congruità consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili (entrate) rispetto ai fini perseguiti (spese). La congruità delle entrate e delle spese deve essere valutata in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici e al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali.

9. Principio della prudenza

Consiste nella iscrizione, nel bilancio di previsione, delle sole componenti positive (entrate) che saranno effettivamente disponibili nel periodo amministrativo considerato e delle sole componenti negative (spese) relative a impegni sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste. Nel rendiconto, il principio della prudenza comporta che le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate, mentre le componenti negative devono essere contabilizzate anche se non sono definitivamente realizzate.

10. Principio della coerenza

Implica che le funzioni di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione e i relativi documenti contabili di ogni amministrazione siano tra loro collegati e strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi.

11. Principio della continuità e della costanza

Il principio di continuità si basa sulla valutazione delle poste contabili nella prospettiva della continuazione delle attività istituzionali dell'amministrazione. Le valutazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci devono dunque essere fondate su criteri tecnici e di stima che hanno la possibilità di continuare ad essere validi nel tempo.

La costante applicazione dei principi contabili generali è uno dei cardini delle determinazioni finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci di previsione e di rendicontazione, e condizione essenziale per la comparabilità delle valutazioni del bilancio di previsione e del rendiconto e delle valutazioni di ogni singola voce di bilancio nel tempo.

12. Principio della comparabilità e della verificabilità

Il principio della comparabilità si lega al principio della costanza dei criteri di valutazione del sistema dei bilanci. L'informazione patrimoniale, economica e finanziaria deve essere verificabile attraverso l'analisi del procedimento valutativo seguito. A tal fine, le amministrazioni pubbliche sono tenute a conservare la documentazione probatoria relativa alle attività di programmazione, gestione e rendicontazione.

13. Principio della neutralità o imparzialità

La redazione dei documenti contabili deve fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, al fine di non favorire gli interessi o le esigenze particolari. L'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente e tecnicamente corretta del processo di formazione dei documenti contabili e dei bilanci, che richiede discernimento, oculatezza e giudizio anche per quanto concerne gli elementi soggettivi.

14. Principio della pubblicità

Il sistema di bilancio assolve una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili. Il principio impone dunque alle amministrazioni di rendere pubblici i propri bilanci secondo la normativa vigente, onde consentire agli utilizzatori l'accesso alle informazioni necessarie allo svolgimento del loro compiti.

15. Principio dell'equilibrio 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 principio dell'equilibrio di bilancio va quindi inteso in una versione complessiva ed analitica del pareggio economico, finanziario e patrimoniale che ogni amministrazione pubblica pone di dover realizzare.

16. Principio della competenza finanziaria

Costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni). Il principio si applica solo con riferimento ai 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 del bilancio di previsione. Esso comporta che il bilancio di previsione annuale abbia carattere autorizzatorio e costituisca limite agli impegni di spesa.

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

a scadenza. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate per le quali non sia venuto a scadere nello stesso esercizio finanziario il diritto di credito.

L'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata e relativa ad un pagamento da effettuare, con imputazione all'esercizio finanziario in cui l'obbligazione passiva viene a scadenza. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica.

Con riferimento al principio della competenza finanziaria come esposto nell'Allegato in esame, si osserva che esso appare discostarsi dal principio della competenza finanziaria secondo la legislazione contabile vigente, quale si estrinseca nei documenti contabili di bilancio. Infatti, nel bilancio di previsione, gli accertamenti e gli impegni fanno riferimento al riconoscimento del titolo giuridico di base in senso programmatico (accertamento di entrata/autorizzazione di spesa), mentre secondo la definizione in esame l'iscrizione in bilancio è consentita solo se la spesa o l'entrata vengono a scadenza nell'esercizio finanziario di iscrizione in bilancio.

17. 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 deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio nel quale tali operazioni si sono verificate e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari. Il principio della competenza economica è riferibile ai soli prospetti di natura economica e patrimoniale facenti parte di ogni sistema di bilancio; in particolare, si fa riferimento al budget (economico) e/o preventivo economico nel bilancio di previsione, ed al conto economico ed al conto del patrimonio nel sistema del bilancio di rendicontazione o consuntivo.

Le risorse finanziarie rese disponibili per le attività istituzionali dell'amministrazione pubblica, come i proventi o trasferimenti correnti di natura tributaria o non tributaria, si imputano all'esercizio nel quale si è verificata la manifestazione finanziaria e qualora tali risorse risultino impiegate per la copertura dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate.

18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

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

La sostanza economica, finanziaria e patrimoniale della gestione dell'amministrazione pubblica rappresenta l'elemento prevalente per la contabilizzazione e la valutazione dei fatti amministrativi nei documenti di bilancio.

3. Piano dei conti integrato

Il Titolo I dello schema di decreto, all'articolo 4, prevede l'adozione da parte delle **Regioni** e degli **enti locali** di un comune **Piano dei conti integrato**, costituito dall'**elenco** delle articolazioni delle **unità elementari del bilancio finanziario** gestionale e dai **conti economico-patrimoniali**, in modo tale da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali (articolo 4, comma 2).

Il Piano dei conti per il settore sanitario è disciplinato nel Titolo II (articoli 27 e ss. Allegati da 2/1 a 2/3).

La **finalità** di tale strumento è il consolidamento del monitoraggio dei conti pubblici e il miglioramento della loro raccordabilità con il Sistema europeo dei conti nazionali, nell'ambito delle rappresentazioni contabili.

Il livello del comune piano dei conti integrato comune costituisce, infatti, per espressa previsione del legislatore delegato, la **struttura di riferimento** per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche (articolo 4, comma 5).

Un sistema di contabilità integrato consente di avere informazioni complete per tutti i fatti della gestione sia in termini di impatto finanziario, che economico nonché di rappresentare, anche in termini di contabilità patrimoniale, l'esposizione delle variazioni patrimoniali e il raccordo con i flussi economici e finanziari che le hanno prodotte.

Per ciò che attiene alla differenza tra principio della competenza finanziaria e principio della competenza economica, si rinvia al Capitolo 1, nonché ai principi n. 16 e 17 commentati nel Box contenuto nello stesso capitolo.

Si ricorda che l'adozione di un comune Piano dei conti integrato è previsto anche all'interno della norma di delega finalizzata all'armonizzazione dei bilanci e degli schemi contabili delle amministrazioni pubbliche diverse dagli enti territoriali, di cui all'articolo 2 della legge di contabilità n. 196/2009. Lo schema di decreto legislativo (Atto n. 359) attuativo della citata delega legislativa, disciplina il piano dei conti integrato nel Titolo II, in modo simile alla disciplina contenuta negli articoli da 4 a 8 dello schema in esame.

La specifica **definizione** del Piano dei conti è rimessa ai successivi **decreti legislativi integrativi** che saranno adottati dopo il periodo di sperimentazione biennale previsto dal legislatore delegato al fine di dare attuazione alla disciplina dettata dal Titolo I dello schema di decreto (articolo 4, comma 1 e articolo 35).

I decreti integrativi definiranno il **livello minimo di articolazione** del piano dei conti integrato comune e del piano dei conti integrato di ciascun comparto, il quale può essere ulteriormente articolato in considerazione dell'attività svolta dagli enti, nonché la **codifica** della **transazione elementare** da iscrivere nel piano dei conti (articolo 4, comma 4, articolo 6 e articolo 35, comma 4).

Al fine del monitoraggio delle grandezze di finanza pubblica rispetto al consuntivo, e della verifica degli scostamenti dei risultati di consuntivo rispetto alle previsioni, è prevista la presentazione:

- in allegato al bilancio annuale di previsione, di un **documento conoscitivo** che espone le **previsioni** relative agli aggregati corrispondenti alle **voci del piano** dei conti integrato;
- di un **allegato** alla Nota integrativa al rendiconto che espone i risultati della gestione, il quale evidenzia le **risultanze** degli aggregati corrispondenti alle **voci del piano dei conti** integrato (articolo 4, commi 6 e 7).

La transazione elementare, quale fatto contabile generato da ciascun atto gestionale, è disciplinata dagli **articoli 5–7** dello schema di decreto legislativo.

Ad ogni transazione è attribuita una codifica che deve consentire di tracciare le operazioni contabili e di movimentare il piano dei conti integrato.

I sistemi informativo - contabili delle amministrazioni territoriali devono essere organizzati in modo da **non consentire** l'esecuzione delle transazioni **in assenza di una codifica** completa che ne permetta l'identificazione (articolo 5).

Successivi decreti legislativi integrativi definiranno la struttura della codifica della transazione elementare. Tale struttura potrà essere integrata o modificata con decreto del Ministro dell'economia e finanze (articolo 6).

Quanto alle modalità di codifica delle transazioni elementari, queste dovranno seguire gli appositi glossari, evitando l'adozione del criterio della prevalenza; l'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro/servizi per conto terzi; l'assunzione di impegni sui fondi di riserva.

Si prevede l'**aggiornamento** delle **codifiche SIOPE** secondo la struttura del piano dei conti integrato, che dovrà avvenire con decreto del Ministero dell'economia e finanze, ai sensi dell'articolo 14, comma 8, della legge di contabilità, legge n. 196/2009.

Eventuali ulteriori livelli di articolazione delle codifiche SIOPE devono essere riconducibili alle aggregazioni del Piano dei conti (articolo 8).

Si ricorda al riguardo che anche lo schema di decreto legislativo sull'armonizzazione delle amministrazioni pubbliche diverse dagli enti territoriali (Atto n. 359) adottato in attuazione della delega contenuta nell'articolo 2, legge n. 196/2009, prevede, per le amministrazioni in regime di contabilità finanziaria, la definizione di **codifiche SIOPE** in base alla struttura del Piano dei conti (articolo 4, comma 4).

4. Classificazione delle spese per missioni e programmi

Tra i criteri e i principi di delega recati dall'articolo 2, comma 2, lettera h) della legge n. 42/2009, si prevede, ai fini dell'armonizzazione dei sistemi contabili, **l'adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi**, coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dai regolamenti comunitari (COFOG), funzionali ad una omogenea rappresentazione delle spese delle pubbliche amministrazioni ed in grado di riflettere le finalità e le funzioni delle politiche pubbliche.

Le norme contenute negli articoli da 9 a 17 recano la disciplina per l'adozione, da parte delle amministrazioni territoriali e dei loro enti strumentali, della **rappresentazione della spesa per missioni e programmi**, in coerenza con quanto già avviene per il bilancio dello Stato^[4], con distinte modalità per le amministrazioni che adottano la contabilità finanziaria e quelle, invece, che adottano una contabilità di tipo civilistico, con il fine ultimo di assicurare, per entrambe le tipologie di enti, una rappresentazione dei dati contabili utile al consolidamento della spesa complessiva delle amministrazioni pubbliche, in coerenza con gli schemi adottati in ambito comunitario.

Con riferimento alle amministrazioni regionali e locali e ai loro enti strumentali territoriali in contabilità finanziaria, il **sistema di bilancio** che essi adottano costituisce lo **strumento essenziale** per il processo di **programmazione, previsione, gestione e rendicontazione**, finalizzato a fornire informazioni in merito all'andamento dell'ente, ai programmi in corso di realizzazione e a quelli futuri, a favore dei soggetti interessati al processo di decisione politica, sociale ed economico-finanziaria (articolo 9).

Il bilancio di previsione finanziario, sia annuale che pluriennale, ha **carattere autorizzatorio**. Il bilancio pluriennale è almeno triennale ed è aggiornato annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione.

Le amministrazioni sono tenute ad allegare ai propri bilanci di previsione e di rendicontazione l'elenco dei propri enti ed organismi strumentali (articolo 10).

In conformità ai principi di delega di cui all'articolo 2, comma 2, lettera h), della legge n. 42/2009, l'articolo 11 dispone **l'adozione** da parte delle suddette amministrazioni di **comuni schemi di bilancio** finanziari, economici e patrimoniali e **comuni schemi di bilancio consolidato** con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società e altri organismi controllati.

Tali schemi di bilancio saranno definiti con **successivi decreti legislativi** integrativi, ai sensi dell'articolo 2, comma 7, della legge n. 42 /2009, **adottati a seguito degli esiti della sperimentazione biennale** prevista a partire dal 2012 dall'articolo 35.

Con i suddetti decreti integrativi saranno altresì definite le metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un **sistema di indicatori di risultato semplici**, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, la cui definizione rientra tra i principi di delega di cui all'articolo 2, comma 2, lettera h), della legge n. 42/2009.

Ai fini di una rappresentazione omogenea dei dati di bilancio, lo schema in esame, all'articolo 12, prescrive **l'obbligo per le amministrazioni territoriali di adottare schemi di bilancio** articolati secondo una omogenea classificazione **per missioni e programmi**, tesa ad assicurare una **maggiore trasparenza** del processo di allocazione delle risorse pubbliche,

evidenziando le modalità di destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, e a consentire la **confrontabilità dei dati di bilancio** delle amministrazioni pubbliche, in coerenza con le classificazioni economiche e funzionali individuate dai regolamenti comunitari (regolamento (CE) n. 2223/96, del Consiglio del 25 giugno 1996, e successive modificazioni).

La **rappresentazione** della spesa per missioni e programmi costituisce **uno dei fondamentali principi contabili**, individuati nell'allegato 1 all'articolo 3, cui sono tenute a conformarsi le amministrazioni pubbliche.

Le definizioni fornite dei concetti di "missione" e di "programma" corrispondono a quelle adottate per il bilancio dello Stato ai sensi dell'articolo 21 della legge n. 196/2009. In particolare, le **missioni** rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni pubbliche con le 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. L'unità di voto per l'approvazione del bilancio di previsione è costituita almeno dai programmi (articolo 13).

Pertanto, i documenti di bilancio, sia di previsione che di consuntivo, devono essere elaborati, ai sensi dell'articolo 14, adottando una specifica **classificazione delle spese**, analoga a quella prevista per il bilancio dello Stato dall'articolo 25 della legge di contabilità, articolata per:

a) **missioni**, che, come detto, rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici della spesa. Le missioni vengono definite in relazione al riparto di competenza di cui agli articoli 117 e 118 della Costituzione.

Al fine di assicurare un più agevole consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, la norma prevede che le missioni possano essere **definite** anche tenendo conto di quelle già **individuate per il bilancio dello Stato**, ai sensi dell'articolo 21, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196^[5];

b) **programmi**, quali aggregati omogenei di attività realizzate dall'amministrazione pubblica, finalizzate al perseguimento degli obiettivi indicati nell'ambito delle missioni. E' prevista piena autonomia delle amministrazioni pubbliche nell'individuazione dei programmi di propria pertinenza. Tuttavia, ferma restando tale autonomia, 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**, i programmi andranno individuati nel rispetto dei criteri e delle metodologie individuate nell'articolo 35, comma 4, che prevede l'adozione di decreti legislativi integrativi successivi alla fase di sperimentazione biennale, anche per la definizione dei criteri di individuazione dei Programmi sottostanti le Missioni.

Ai fini del consolidamento dei dati, ciascun programma deve essere corredato con l'indicazione della corrispondente codificazione della nomenclatura COFOG di secondo livello^[6]. Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e funzioni COFOG di secondo livello, vanno individuate due o più funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse;

c) **macroaggregati**, che costituiscono un'articolazione dei programmi secondo la natura economica della spesa. La norma indica i macroaggregati con riferimento alle spese correnti e alle spese in conto capitale^[7]. Per la spesa relativa al rimborso prestiti si prevede l'adozione di

specifiche missioni per ciascuno di essi, la cui articolazione in programmi viene definita in relazione agli esiti della sperimentazione di cui all'articolo 35;

- d) **capitoli**, che rappresentano le unità di gestione e rendicontazione e possono essere ripartiti in articoli. Ove previsti, i capitoli e gli articoli devono essere raccordati con il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato.

In analogia a quanto previsto per il bilancio statale è disposto che **la realizzazione di ciascun programma deve essere affidata ad un unico centro di responsabilità amministrativa**(articolo 14, comma 2).

L'articolo 15 stabilisce i criteri per la specificazione e classificazione delle entrate degli schemi di bilancio finanziario - anch'essi in analogia con la classificazione delle entrate del bilancio dello Stato come disciplinata dall'articolo 25 della legge di contabilità - che vengono classificate in **titoli**, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate; **categorie**, definite secondo la natura delle entrate nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza; **tipologie**, definite in base all'oggetto dell'entrata nell'ambito della categoria di appartenenza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto; **capitoli**, eventualmente suddivisi in articoli secondo il rispettivo oggetto, che costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione.

Una disciplina apposita è recata per quanto concerne la **flessibilità** degli stanziamenti contenuti negli schemi di bilancio, con il fine di migliorare l'utilizzo delle risorse pubbliche **in sede di gestione**.

A tal fine la norma prevede due tipologie di interventi:

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

Si rileva, al riguardo, che lo schema in esame **non reca alcuna distinzione** delle spese in **"rimodulabili"** e **non rimodulabili"**, ai fini dell'applicazione delle disposizioni in materia di flessibilità di bilancio, come invece previsto per il bilancio dello Stato^[8].

Si ricorda, infatti, che forme analoghe di flessibilità amministrativa nella gestione di bilancio dello Stato sono disciplinate dall'articolo 33, comma 4, della legge di contabilità e finanza pubblica.

In particolare, la citata norma prevede che, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, il Ministro dell'economia e delle finanze con proprio decreto, su proposta dei Ministri competenti, possa adottare **variazioni compensative** tra le dotazioni finanziarie interne a ciascun **programma**, **limitatamente**, però, alle **spese per adeguamento al fabbisogno** e nell'ambito delle sole **spese rimodulabili**. E' precluso l'utilizzo di stanziamenti di spesa di conto capitale per finanziare spese correnti.

Si segnala, inoltre, al riguardo, che lo schema di decreto legislativo per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche (**Atto n. 359**, attualmente all'esame della V Commissione bilancio della Camera), nell'ambito della classificazione delle spese iscritte nei documenti contabili per missioni e programmi di cui all'articolo 11, **introduce** la ripartizione tra **"spese non rimodulabili"** e **"spese rimodulabili"**, ai fini dell'applicazione delle disposizioni in materia di **flessibilità di bilancio** previste dall'Allegato 1 recante i principi contabili generali (*cf.* principio contabile n. 11).

Per quanto concerne gli enti strumentali delle amministrazioni pubbliche territoriali che adottano un regime di contabilità civilistica, lo schema di decreto in esame reca specifiche previsioni per l'armonizzazione dei sistemi contabili e per l'applicazione ad esse di schemi di rappresentazione delle spese articolati per missioni e programmi (articolo 17).

In particolare, gli **enti strumentali in regime di contabilità civilistica** sono tenuti ad una serie di adempimenti contabili che vengono elencati dal legislatore delegato quale "tassonomia", finalizzata a consentire l'armonizzazione dei dati contabili di tali enti con quelli delle regioni e degli enti locali, che adottano, invece, una contabilità di tipo finanziario primi con quelli dei secondi.

A tal fine, per gli enti strumentali in contabilità di tipo civilistico è prevista la predisposizione di un **budget economico**.

Inoltre, per gli **enti strumentali** individuati dall'ISTAT come **facenti parte del Settore istituzionale** della pubblica amministrazione - e dunque rientranti nel conto economico della P.A. - è inoltre previsto l'obbligo:

- di **riclassificare** i propri dati contabili attraverso la **rilevazione SIOPE**, ai sensi della legge di contabilità (articolo 14, comma 6, legge n. 196/2009). Ciò al fine di consentire il consolidamento dei dati di cassa di tali enti con quelli degli enti territoriali di appartenenza.

Si ricorda che l'articolo 14, comma 6 della legge di contabilità prevede l'obbligo di trasmissione quotidiana, da parte delle amministrazioni pubbliche, tramite i propri tesoriери o cassieri, dei dati sugli incassi e 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;

- di elaborare un **prospetto di ripartizione della spesa complessiva per missioni e programmi**, accompagnata, ai fini del consolidamento dei dati contabili secondo l'aspetto funzionale, dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello.

Il prospetto - che deve essere allegato al budget e al bilancio di esercizio in coerenza con i risultati della tassonomia effettuata attraverso la rilevazione SIOPE - sarà definito dai successivi decreti legislativi integrativi che saranno adottati dopo il periodo di sperimentazione biennale previsto per l'attuazione della disciplina dettata dal Titolo I dello schema in esame (articolo 35, comma 4).

La **relazione sulla gestione** deve attestare le attività riferite a ciascun programma di spesa (articolo 17, comma 5).

Sugli adempimenti contabili previsti in capo agli enti strumentali vigilano gli **organi interni di controllo**, i quali attestano l'attività svolta nella relazione all'assemblea, di cui all'articolo 2429 del codice civile (articolo 17, comma 6).

5. Termini di approvazione dei bilanci

In conformità con la delega contenuta nell'articolo 2, comma 1, della legge n. 42/2009 - che riguarda l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio dei medesimi enti e dei relativi termini di presentazione e approvazione – l'articolo 18 dello schema in esame **provvede ad uniformare i termini per l'approvazione degli schemi contabili** delle amministrazioni pubbliche considerate dal provvedimento.

In particolare, la norma dispone che **regioni e gli enti locali** nonché i relativi **enti e organismi strumentali**, con esclusione degli enti del settore sanitario: approvano:

- a) il **bilancio di previsione** o il **budget economico** entro il **31 dicembre** dell'anno precedente;
- b) il **rendiconto** o il **bilancio di esercizio** entro il **30 aprile dell'anno successivo**.
- c) il **bilancio consolidato** entro il **30 giugno dell'anno successivo**.

E' previsto inoltre la trasmissione dei bilanci preventivi, delle relative variazioni e dei bilanci consuntivi delle amministrazioni pubbliche alla **Banca dati unitaria** delle amministrazioni pubbliche.

La banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche è prevista dall'articolo 13 della legge n. 196/2009 al fine di assicurare un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica nonché per acquisire gli elementi informativi necessari per dare attuazione e stabilità al federalismo fiscale. Tutte le amministrazioni pubbliche sono pertanto tenute ad inserire nella banca dati unitaria, da istituirsi presso il Ministero dell'economia e delle finanze, i dati concernenti i bilanci di previsione, le relative variazioni, i conti consuntivi, quelli relativi alle operazioni gestionali, nonché tutte le informazioni necessarie al monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica. Con decreto del Ministero dell'economia e finanze del marzo 2009 è stata individuata la Ragioneria generale dello stato quale Dipartimento del Ministero responsabile della Banca dati. Sono in corso le attività propedeutiche all'avvio dell'operatività della Banca dati.

L'acquisizione dei dati alla banca dati avviene secondo gli schemi e le modalità definiti, ai sensi dell'articolo 13, comma 3, della legge n. 196/2009, con decreto ministeriale sentiti l'ISTAT, il CNIPA e la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica relativamente agli enti territoriali. La norma prevede anche l'interscambio di flussi informativi con altre amministrazioni pubbliche, fra cui la Banca d'Italia con riferimento alle informazioni necessarie al monitoraggio e al consolidamento dei conti pubblici.

TITOLO II

PRINCIPI CONTABILI GENERALI E APPLICATI PER IL SETTORE SANITARIO

Il **Titolo II** reca una disciplina finalizzata ad assicurare un'**uniformità dei bilanci delle regioni** con particolare riferimento alla gestione del **settore sanitario**.

Gli **enti destinatari** della disciplina in oggetto sono:

- le **regioni**, per la gestione **finanziaria** delle risorse destinate al finanziamento del servizio sanitario nazionale (art. 19, c. 2, lett. *a*));
- le **regioni** che scelgono di gestire direttamente una quota del finanziamento del servizio sanitario (c.d. **gestione sanitaria accentrata**) (art. 19, c. 2, lett. *b*), n. *i*));
- gli **enti sanitari** (aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici anche se trasformati in fondazioni, aziende ospedaliere universitarie integrate con il SSN) (art. 19, c. 2, lett. *c*));
- le **regioni**, per il **consolidamento dei conti sanitari** che interessa tutti gli enti sanitari e la gestione accentrata qualora sia stata scelta dalla regione stessa (art. 19, c. 2, lett. *b*), n. *ii*));
- gli **istituti zooprofilattici** (art. 19, c. 2, lett. *d*)).

L'**armonizzazione** dei bilanci è diretta a garantire la **trasparenza** dei dati di bilancio, nonché la **comparabilità** dei conti sanitari. A tal fine, tenuto conto che il bilancio d'esercizio è una rappresentazione schematica della situazione economica, patrimoniale e finanziaria in un determinato momento dell'ente cui si riferisce, il provvedimento in esame interviene su:

- il profilo qualitativo. In proposito è individuato uno schema tipo contenente l'elenco delle **voci di bilancio** utilizzabili ed illustrato dettagliatamente nell'allegato 2 al provvedimento in esame;
- il profilo quantitativo. L'applicazione di **criteri omogenei** assumono rilevanza nei casi in cui l'ammontare corrispondente ad una specifica voce di bilancio richiede una **valutazione** (es. le rimanenze in magazzino) ovvero una distribuzione, sul piano economico, dell'importo complessivo (es. beni ammortizzabili). In proposito, l'articolo 29 reca specifici criteri contabili da applicare e l'articolo 28 rinvia, per quanto non diversamente disposto, alla disciplina generale contenuta negli articoli da 2423 a 2428 del cod. civ.

1. Trasparenza dei conti sanitari

Di rilievo, in tale ambito, appaiono le disposizioni dettate dall'**articolo 20** che, allo scopo di garantire la **trasparenza dei conti sanitari**, disciplina l'**esatta perimetrazione**, nell'ambito del bilancio regionale, **delle entrate e delle uscite** relative al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale, **al fine di assicurarne l'integrale raccordo e riconciliazione**.

Quanto alle **entrate** si fa riferimento al **finanziamento ordinario corrente**, quale derivante dalle fonti di finanziamento definite nella determinazione del fabbisogno sanitario regionale *standard*, a quello **aggiuntivo corrente**, derivante dagli atti di finanziamento regionale aggiuntivo, al **finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso**, a quello per **investimenti in ambito sanitario**, con separata evidenza degli interventi in edilizia sanitaria.

In modo speculare, quanto alle **spese** si fa riferimento alla **spesa sanitaria corrente** per il finanziamento dei LEA, a quella **aggiuntiva** per il finanziamento dei livelli di assistenza superiori ai

LEA, alla **spesa sanitaria per il finanziamento del disavanzo sanitario pregresso**, a quella per **investimenti in ambito sanitario** con separata evidenza degli interventi per l'edilizia sanitaria.

Sempre al fine di garantire il predetto raccordo vengono poi individuati i criteri in base ai quali le regioni sono tenute ad accertare e impegnare le somme relative al finanziamento sanitario corrente, al finanziamento regionale a titolo di ripiano delle perdite pregresse nonché al finanziamento in conto capitale riferito all'ed