



MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

AUDIZIONE COMMISSIONI RIUNITE CAMERA E SENATO

**Decreto legislativo integrativo e correttivo del decreto legislativo 12 maggio 2016,
n. 90 riguardante il completamento della riforma della struttura del bilancio dello
Stato**

Premessa

Nel corso degli ultimi anni, il quadro delle regole fiscali e contabili che presiedono al governo della finanza pubblica è stato oggetto di significative modifiche. Gli interventi normativi sono stati apportati per tenere conto dell'evoluzione della normativa comunitaria in materia e per ricercare adeguate soluzioni ad alcune criticità della normativa nazionale.

I decreti legislativi n. 90 e 93 del 2016 riguardanti, rispettivamente, il completamento della riforma della struttura del bilancio e il potenziamento del ruolo del bilancio di cassa, adottati in attuazione della delega prevista dagli articoli 40 e 42 della legge n. 196 del 2009 (riaperta dalla legge 89 del 2014) rappresentano il completamento normativo di un percorso articolato iniziato con la riforma della legge di contabilità del 2009, successivamente aggiornata per effetto delle modifiche connesse all'attuazione della normativa comunitaria nel frattempo intervenuta.

L'efficacia dell'assetto istituzionale e delle regole di contabilità e finanza pubblica si misura sulla capacità di stabilire procedure e regole in grado di favorire il governo e la sostenibilità dei conti pubblici e, al contempo, l'efficiente utilizzo delle risorse pubbliche in periodi in cui vi sia carenza, in funzione delle scelte del Parlamento, del Governo e dei bisogni dei cittadini.

Il Governo ha predisposto i testi dei decreti delegati e dei successivi provvedimenti correttivi ed integrativi, il decreto legislativo n. 29 del 16 marzo 2018 di modifica del decreto legislativo n. 93 del 2016 e il provvedimento modificativo del legislativo n. 90 del 2016, ora all'esame delle Commissioni bilancio della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica, tenendo presente le predette finalità e i criteri di delega previsti.

E' importante ricordare alcuni aspetti fondamentali riguardanti le misure contenute nei citati decreti legislativi, i principali obiettivi perseguiti con i due testi normativi e le criticità che si sono cercate di correggere con gli strumenti adottati.

Il decreto legislativo sul completamento della struttura del bilancio (n. 90 del 2016 e il suo correttivo ora all'esame parlamentare) ha tra i suoi principali obiettivi:

- i) la migliore leggibilità, significatività e qualità dei dati del bilancio dello Stato;

- ii) la semplificazione delle procedure e degli strumenti previsti per i provvedimenti di variazione di bilancio in corso d'anno, tali da rendere più tempestiva la disponibilità delle risorse ai fini di una loro efficiente gestione.

Il decreto legislativo sul rafforzamento del ruolo delle previsioni di cassa del bilancio statale (n. 93 del 2016 e decreto correttivo n. 29 del 2018), persegue:

- i) il potenziamento del ruolo delle previsioni di cassa, al fine di rafforzare e rendere più diretto il legame tra la decisione parlamentare sull'allocazione delle risorse in bilancio e il momento in cui queste determinano l'effettivo impatto sul sistema economico attraverso la loro effettiva erogazione con i pagamenti;
- ii) il rafforzamento della programmazione dei flussi di cassa, con conseguente potenziale miglioramento della gestione del fabbisogno e della previsione sulle emissioni di debito pubblico;
- iii) la revisione e razionalizzazione, anche in termini quantitativi, del fenomeno dei residui di bilancio.

Anche la legge n. 243 del 2012 (la c.d. legge rafforzata) concorre al rafforzamento del ruolo della cassa attraverso la previsione esplicita dell'indicazione all'articolo 1 della legge di bilancio dei relativi saldi in termini di cassa per ciascuno degli anni del triennio di riferimento. Detti saldi costituiscono, come sapete, un vincolo non superabile.

1. Decreto legislativo per il completamento della riforma della struttura di bilancio

1.1 Leggibilità, significatività e qualità dei dati di bilancio

Il bilancio dello Stato rappresenta la principale fonte di informazione e rappresentazione dei riflessi finanziari delle politiche adottate e delle risorse ad esse dedicate. La leggibilità, la significatività e la qualità dei dati esposti devono costituire requisiti fondamentali del documento contabile. Questi elementi acquistano ancor più rilevanza se si considera che esso rappresenta lo strumento con il quale il Governo e il Parlamento esplicitano, dal punto di vista finanziario, le proprie scelte e sulla base del quale sono definiti - in funzione della sua natura autorizzatoria - i limiti entro cui possono operare le amministrazioni per perseguire le loro politiche.

L'adozione, nel 2008, dell'articolazione del bilancio in missioni e programmi - in una prima fase, con funzioni informative, e successivamente (dal 2010) con funzioni autorizzatorie - è

stato il primo rilevante passo nella direzione di conferire maggiore evidenza alla dimensione delle risorse assegnate alle funzioni e agli obiettivi perseguiti con la spesa pubblica.

Questa struttura necessitava tuttavia di alcuni affinamenti. Dopo un primo periodo di applicazione, infatti:

- permaneva una difficoltà nella lettura del bilancio per programmi (in alcuni casi troppo sintetica), i cui contenuti non appaiono sempre facilmente intuibili;
- la struttura dei programmi appariva fortemente influenzata da quella amministrativa con una certa prevalenza di quest'ultima nella determinazione dell'articolazione del bilancio;
- alcuni Ministeri presentavano programmi non strettamente legati alle proprie funzioni istituzionali;
- alcuni programmi legati, nello specifico, a particolari segmenti di politiche o servizi pubblici presentavano una modesta significatività. Ciò soprattutto nei casi in cui la struttura del Ministero è articolata in Direzioni generali.

Pur rimanendo sostanzialmente invariato il numero delle Missioni di spesa, il numero dei programmi è progressivamente aumentato. Tale incremento non ha sempre corrisposto a una maggiore leggibilità o significatività della spesa sottostante. A parità di denominazioni, quasi ogni anno, vi sono state modifiche nei contenuti dei singoli programmi dovute ad affinamenti della classificazione e riorganizzazioni delle strutture amministrative. Talvolta i programmi apparivano poco significativi finanziariamente e spesso si riferivano più alle attività svolte che alle politiche perseguite.

Il programma di spesa, inoltre, pur consentendo di raggruppare un insieme omogeneo di attività e di strumenti con cui l'azione pubblica interviene per raggiungere una medesima finalità, tende ad essere percepito come un livello troppo alto e poco esplicativo. Ciò ha comportato un interesse delle Istituzioni e dell'opinione pubblica generalmente piuttosto limitato. Maggiore è, infatti, l'interesse per un livello più dettagliato degli interventi o delle specifiche destinazioni delle risorse, riconducibili all'applicazione di una nuova iniziativa legislativa.

Attraverso le modifiche alla legge n.196 del 2009 contenute nel decreto legislativo n. 90 del 2016, si è inteso fissare i principi generali per un ulteriore affinamento della struttura del bilancio e una razionalizzazione delle missioni e dei programmi, affinché essi possano

dispiegare pienamente il loro potenziale rendendo meglio visibili le politiche sottostanti e monitorabili i loro effetti.

L'introduzione delle *azioni*, come ulteriore livello di articolazione dei programmi, è volta ad evidenziare maggiormente il legame tra le risorse del bilancio e le finalità dell'intervento pubblico, in quanto individuate con riferimento alla finalità della spesa, nell'ambito del contenuto dei relativi programmi, avendo riguardo alle attività svolte e ai servizi erogati. Più specificatamente, le azioni mirano a evidenziare i settori omogenei di intervento all'interno di un programma; le diverse tipologie di servizi erogati o le categorie di destinatari degli stessi e ogni altro elemento che descriva esplicitamente le realizzazioni, i risultati e gli scopi della spesa. In fase decisionale, il Parlamento potrà avere ulteriore evidenza di questi legami attraverso la modifica della struttura delle note integrative agli stati di previsione di ciascun Ministero che, per coerenza con la nuova struttura, in prospettiva espongono oggi il contenuto di ciascun programma di spesa con riferimento alle azioni sottostanti.

La normativa recata dall'articolo 2, comma 8, del richiamato decreto legislativo n. 90 del 2016 prevede che le azioni possano diventare la futura unità gestionale di bilancio (in sostituzione dei capitoli) e che l'esercizio dal quale ciò avverrà, sarà definito in relazione agli esiti della sperimentazione attualmente in corso, di cui darà conto un'apposita relazione annuale predisposta dalla Ragioneria generale dello Stato d'intesa con la Corte dei conti sull'efficacia dell'introduzione delle azioni e su eventuali criticità che dovessero emergere nel corso della stessa e alla conseguente necessità di garantire il completo adeguamento dei sistemi informativi interessati.

Come previsto dalla normativa è stato recentemente presentato il primo rapporto riguardante l'efficacia delle introduzioni delle azioni, con riferimento all'esercizio finanziario 2017, redatto d'intesa con la Corte dei Conti e nel quale sono indicate le prime valutazioni desumibili dall'esperienza maturata.

Rispetto a ciò, appare rilevante rappresentare che:

- L'introduzione delle azioni ha modificato in maniera rilevante la struttura del bilancio, con effetti anche sull'organizzazione in Missioni e Programmi e sulla concreta realizzazione dell'affidamento di ciascun Programma a un unico centro di responsabilità amministrativa. L'individuazione delle azioni ha infatti suggerito, in diversi casi, un ulteriore affinamento dell'elenco dei Programmi e modifiche nei

loro contenuti. Inoltre, in diversi casi è stato necessario ripartire le spese originariamente contenute in un determinato capitolo tra più azioni; questo ha riguardato principalmente le spese per consumi intermedi e ha modificato radicalmente l'articolazione del bilancio;

- Le osservazioni pervenute dalle Amministrazioni confermano una generale soddisfazione per la maniera in cui le azioni individuate rappresentano le finalità di spesa. Solo in delimitati casi essa non è pienamente conseguita, in quanto nell'individuazione dell'azione l'amministrazione ha fatto prevalere l'esigenza di semplificare la gestione a discapito della rappresentatività;
- Le azioni sono diventate l'elemento di riferimento nella Nota integrativa dal disegno di legge di bilancio 2018-2020 avviando una generale revisione del contenuto degli obiettivi e degli indicatori; questa novità, insieme all'introduzione del vincolo massimo di un obiettivo per ogni azione, ha indotto diverse amministrazioni a predisporre una nuova struttura degli obiettivi maggiormente rappresentativa dei risultati dei servizi forniti dall'Amministrazione; in generale, è stato compiuto uno sforzo teso a rendere più significativo il contenuto informativo della Nota integrativa e la quantità di informazioni utilizzabili risulta comunque più elevata rispetto agli anni precedenti, quando i criteri di formulazione delle previsioni erano richiesti a livello di programma;
- La nuova disciplina sulla flessibilità del bilancio ha ampliato le possibilità di effettuare variazioni da parte delle amministrazioni in corso di esercizio. Tra le facoltà attualmente concesse è possibile disporre con decreti direttoriali (DDG) variazioni compensative tra gli stanziamenti di spesa nell'ambito di una medesima azione, con esclusione delle spese predeterminate per legge e previa verifica del Ministero dell'economia e delle finanze. Tutte le amministrazioni hanno segnalato un apprezzamento per il nuovo strumento di flessibilità direttoriale nell'ambito della stessa azione, utilizzando appieno tale strumento. L'esercizio di tale facoltà ha consentito una maggiore tempestività nella rimodulazione delle risorse iscritte in bilancio in relazione, anche, alle esigenze rappresentate nel cronoprogramma dei pagamenti, con indubbi riflessi benefici sulla capacità delle Amministrazione di corrispondere tempestivamente all'assolvimento delle obbligazioni assunte e all'abbattimento dei tempi di pagamento.

Da rimarcare, infine che un incremento della significatività del bilancio, nel suo complesso, è dovuto anche alla progressiva eliminazione delle gestioni contabili operanti a valere su contabilità speciali o conti correnti di tesoreria.

1.2 Flessibilità in fase previsionale e gestionale.

La lettera l) dell'articolo 40, comma 2, della legge n. 196 del 2009 introduceva tra i principi della delega il "riordino delle norme che autorizzano provvedimenti di variazione al bilancio in corso d'anno".

La revisione della disciplina della flessibilità di bilancio, seguendo i principi di delega, è fortemente legata e funzionale all'efficacia, alla sostenibilità del nuovo processo di programmazione della spesa e al raggiungimento dell'obiettivo di risparmio di spesa indicato negli accordi di programma con i Ministeri, introdotto con l'articolo 4 del decreto legislativo n. 90 del 2016. Inoltre, essa consente di snellire e velocizzare le procedure di variazione del bilancio nel corso dell'esercizio rendendo maggiormente efficiente la gestione delle risorse – permettendo alle amministrazioni di reindirizzarle laddove le stesse potranno effettivamente essere utilizzate, anziché lasciarle dove rischierebbero di risultare eccedentarie – e consentendo una maggiore tempestività nell'erogazione delle risorse e nei pagamenti.

In corso di gestione, con l'esclusione delle spese determinate per legge (i cosiddetti "fattori legislativi"), la normativa introdotta prevede una serie di innovazioni funzionali al raggiungimento delle finalità già richiamate. In generale, è stato consentito un ampliamento del perimetro all'interno del quale possono essere disposte le rimodulazioni e una semplificazione delle procedure amministrative per consentire di ridurre i tempi necessari per apportare le modifiche al bilancio.

In particolare, la legislazione vigente permette che in corso di gestione, con l'esclusione delle spese predeterminate per legge e previa verifica del Ministero dell'Economia e delle finanze della neutralità delle rimodulazioni sui saldi di finanza pubblica, si possano operare rimodulazioni compensative:

- a) con decreti del Ministro competente, delle dotazioni finanziarie nell'ambito di ciascun Programma del proprio stato di previsione;
- b) con decreti del dirigente generale, delle spese nell'ambito degli stanziamenti di ciascuna azione, a seguito della loro introduzione;
- c) con decreti del Ministro dell'Economia e delle finanze, su proposta del Ministro competente, in termini di competenza e di cassa, nell'ambito degli stati di previsione di ciascun Ministero, tra le dotazioni di bilancio per consumi intermedi e quelli per

investimenti fissi lordi, anche tra titoli diversi, restando in ogni caso precluso l'utilizzo degli stanziamenti di conto capitale per finanziare spese correnti (già consentito dall'articolo 50, comma 2 del DL 66 del 2014 fino al 2015);

- d) con decreti del Ministro competente, in ciascun stato di previsione della spesa, tra capitoli, per la sola cassa, fatta eccezione per i pagamenti effettuati mediante l'emissione di ruoli di spesa fissa.

2. Decreto legislativo per il rafforzamento del ruolo del bilancio di cassa

2.1 Revisione del concetto di accertamento e di impegno

L'opportunità di rafforzare il ruolo della cassa nelle diverse fasi del bilancio scaturisce da diverse considerazioni. Tra queste, in primo luogo, il fatto che il potenziamento della fase di cassa dovrebbe consentire una più immediata comprensione dell'azione pubblica, in quanto concentra l'attenzione sul momento in cui le risorse vengono effettivamente incassate ed erogate dallo Stato piuttosto che su quello in cui sorge l'obbligazione giuridica attiva o passiva. In questo modo si rende più stretto il legame tra la decisione parlamentare sull'utilizzo delle risorse e i risultati dell'azione amministrativa, eliminando l'intervallo temporale tra l'assunzione dell'obbligazione e la manifestazione monetaria dell'attività svolta che, secondo la tipologia di spesa e delle procedure previste, può risultare anche particolarmente ampio, tanto da superare il termine dell'esercizio finanziario.

Con questa finalità, il decreto legislativo n. 93 del 2016 e il suo decreto correttivo ed integrativo 16 marzo 2018, n. 29, hanno previsto l'avvicinamento delle fasi dell'impegno di spesa e dell'accertamento di entrata a quelle, rispettivamente, del pagamento e della riscossione. Attraverso questa modifica si è inteso avvicinare, peraltro, il concetto di impegno e accertamento a quello della cosiddetta "competenza rafforzata" utilizzato dagli Enti territoriali, conseguendo anche una maggiore armonizzazione tra i diversi enti delle amministrazioni pubbliche.

Il nuovo concetto di impegno disciplinato dai citati decreti legislativi prevede che, dall'anno 2019, l'obbligazione sia imputata contabilmente nell'anno in cui essa diviene esigibile, anziché come accade oggi, nell'esercizio in cui l'obbligazione è stata assunta. La definizione di impegno è ulteriormente rafforzata con l'individuazione puntuale degli

elementi essenziali che ne costituiscono il presupposto: la ragione del debito, gli importi da pagare, gli esercizi finanziari su cui gravano le scadenze di pagamento previste e il soggetto creditore, univocamente individuato. Inoltre, come rafforzamento dell'obbligo della sussistenza della relativa copertura finanziaria su tutti gli anni di imputazione della spesa in bilancio in relazione al nuovo concetto di impegno, si è normativamente previsto, su impulso delle Commissioni parlamentari, che la disponibilità finanziaria delle risorse deve essere garantita, in termini di competenza per tutto il periodo dell'obbligazione e, in termini di cassa almeno con riferimento al primo anno di spesa.

L'attenzione dimostrata dal Parlamento verso la necessità di garantire un rafforzamento del bilancio di cassa è testimoniata anche da questa osservazione, recepita poi nel testo del decreto legislativo n. 29 del 2018.

Corrispondentemente alla necessità di potenziare il bilancio di cassa, lato Spesa, vi è l'esigenza di procedere nello stesso solco per quanto riguarda l'Entrata. A tale scopo è stato previsto l'avvicinamento del concetto di accertamento a quello di riscossione. Con decreto Ministro dell'economia e delle finanze, sono stati disciplinati gli interventi e le modalità da seguire per la razionalizzazione delle procedure contabili e per il miglioramento della rappresentazione delle risultanze gestionali di entrata nel rendiconto generale dello Stato, anche con riguardo alla determinazione ed alle variazioni dei residui attivi.

In realtà, a differenza di quanto accade per gli enti locali, per lo Stato per quasi tutte le tipologie di entrata è previsto che l'accertamento sia contestuale alla riscossione. Fanno eccezione le somme riscosse mediante ruoli, sia per le entrate tributarie che per quelle extra tributarie, per le quali sussiste effettivamente in sede di previsione una considerevole differenza tra cassa e competenza. È quindi soprattutto alla revisione delle procedure che conducono alle previsioni contenute nella legge di bilancio, e alla predisposizione del Rendiconto generale dello Stato, che sarà indirizzata l'attività di analisi, approfondimento e sperimentazione su questo versante. L'intenzione è quella, ferme restando tutte le altre scritture contabili, di riportare nei predetti documenti contabili (Bilancio e Rendiconto) relativamente alla fase di quantificazione delle previsioni iniziali delle entrate in termini di competenza, i dati contabili relativi alla riscossione (c.d. Accertamento qualificato) e non più quelli dell'accertamento giuridico (che resta comunque il riferimento ai fini delle scritture contabili di entrata registrate sul sistema informativo). A rendiconto, ovviamente, si darà conto di tutte le fasi, inclusa quella dell'accertamento giuridico.

Tra gli scopi, indubbiamente rilevante, vi è anche quello relativo alla riduzione dell'ammontare dei residui attivi che si formano ogni anno e che sono destinati a non essere in grandissima parte incassati.

2.2 Rafforzamento della programmazione di cassa

Una maggiore attenzione sulla previsione dei flussi di cassa consente di migliorare la gestione degli andamenti del fabbisogno e del debito pubblico. Ciò diventa particolarmente significativo in un contesto in cui le regole fiscali sovranazionali pongono crescente attenzione sull'affidabilità delle previsioni sui flussi di cassa e sulla sostenibilità del debito pubblico, espressamente incluso tra gli indicatori utilizzati per valutare la posizione fiscale di ciascuno Stato membro dell'Unione europea.

Il potenziamento del ruolo programmatico del bilancio di cassa richiede una maggiore responsabilizzazione del dirigente che gestisce le risorse pubbliche rispetto alla formulazione delle previsioni di cassa, che dovranno risultare più attendibili. Ne consegue anche un miglioramento dei tempi di erogazione dei pagamenti in quanto si assicura la corretta programmazione degli stessi in relazione alle disponibilità della necessaria liquidità.

Già dal decreto legge n. 95 del 2012 è stato previsto l'obbligo per il dirigente responsabile della spesa di redigere, in sede di gestione, un piano finanziario dei pagamenti pluriennale in relazione a ciascun impegno assunto sui capitoli di spesa. Tale "*cronoprogramma*" dovrà, in fase di gestione, garantire un efficace monitoraggio degli andamenti dei flussi di cassa.

Con il decreto legislativo n. 93 del 2016, all'articolo 1, questa prescrizione è stata estesa anche al momento della formazione del disegno di legge di bilancio. La norma ha introdotto l'obbligo per i responsabili della gestione dei programmi, di formulare previsioni di spesa, sia di competenza sia di cassa, mediante la predisposizione del Piano finanziario dei pagamenti (cronoprogramma), redatto a livello di unità di gestione del bilancio per il triennio successivo, distinguendo le risorse di cassa destinate a pagamenti in conto residui da quelle destinate a pagamenti in conto competenza. Ciò al fine di rafforzare concretamente l'attendibilità degli stanziamenti di cassa e anche della previsione dei residui presunti, introducendo uno stretto vincolo tra quanto viene iscritto in bilancio in termini di cassa e residui e le risultanze del cronoprogramma. Il piano

finanziario dei pagamenti è aggiornato nel corso della gestione dal dirigente responsabile a seguito dell'assunzione degli impegni di spesa e, in assenza di impegni, con una cadenza comunque mensile. La coerenza tra la previsione del cronoprogramma presentato in sede di formazione del bilancio e gli effettivi risultati della gestione diviene un parametro per la valutazione delle richieste di risorse che ciascun Ministero formula in sede di formazione del bilancio in relazione agli obiettivi perseguiti.

Inoltre, è stato previsto che per le autorizzazioni di spese pluriennali in conto capitale le somme stanziare nel bilancio dello Stato non impegnate alla chiusura dell'esercizio, con l'esclusione di quelle riferite ad autorizzazioni di spese permanenti, possano essere reiscritte, con legge di bilancio, nella competenza degli esercizi successivi in relazione a quanto previsto nel piano finanziario dei pagamenti. Questo consente, peraltro, alle Amministrazioni – per le autorizzazioni di spesa in conto capitale pluriennali a carattere non permanente – di adeguare gli stanziamenti di competenza alle effettive esigenze di cassa, in relazione ai pagamenti programmati, senza che debbano essere assunti impegni in relazione ai quali si determinano residui anche ingenti per il solo fine di poter conservare le risorse in bilancio. Si evita così anche la formazione di economie di bilancio (dovute alla necessità di espletare procedure complesse o per la particolare tipologia di spesa piuttosto che all'effettivo abbandono della finalità originaria della norma) o perenzioni amministrative di somme impegnate e non pagate con conseguenti allungamenti dei tempi per la reiscrizione dei residui passivi perenti.

2.3 Razionalizzazione della disciplina dei residui

La formazione dei residui è un fenomeno fisiologico, connaturato al sistema di bilancio di competenza giuridica. La formazione di ingenti quantità di residui passivi può tuttavia anche essere indice di una patologia nel funzionamento del sistema imputabile al fatto che le amministrazioni chiedono risorse per impegnare la spesa senza preventivamente programmare il presumibile flusso di pagamenti, alla complessità di alcune procedure di spesa o a carenze organizzative.

Una dimensione consistente di residui passivi, oltre ad appesantire la gestione e le procedure per il loro smaltimento (soprattutto nel caso dei residui passivi andati in perenzione), comporta alcune criticità:

- indebolisce la programmazione di medio periodo, a causa soprattutto dei ritardi che caratterizzano le spese in conto capitale e, in particolare, le spese per infrastrutture;
- può comportare pressioni sulla gestione della liquidità qualora una grossa parte dei residui accumulati maturi e debba essere liquidata allo stesso momento e senza un'adeguata programmazione;
- indebolisce la funzione di controllo parlamentare sulla gestione delle risorse pubbliche, in quanto diventa particolarmente complesso valutare l'andamento delle spese in relazione alle autorizzazioni fornite con le disposizioni normative.

La revisione del concetto di impegno e il rafforzamento della programmazione di cassa legato all'adozione del cronoprogramma dei pagamenti anche in fase di formazione, oltre che in quella della gestione, offrono una prima risposta a questa problematica. La più puntuale definizione dei requisiti dell'impegno (di cui abbiamo già detto) e la revisione della disciplina per la conservazione dei residui nel conto del patrimonio (ossia una procedura di riaccertamento dei residui simile a quella straordinaria effettuata ai sensi dell'art. 49 del DL 66 del 2014, ma condotta su regolarmente su base annuale) potranno dare un ulteriore contributo alla progressiva riduzione dell'ingente *stock* di residui passivi esistenti e di nuova formazione.

In questa direzione, ci si è mossi anche con riferimento alle altre modifiche introdotte in tema di residui, quali ad esempio quella che prevede che terminato il periodo di conservazione dei residui in bilancio delle spese correnti (fissato in due esercizi per i residui di parte corrente ed esteso a tre esercizi per i trasferimenti alle amministrazioni pubbliche dalla stessa norma), essi costituiscano economie salvo che l'amministrazione dimostri, entro il termine previsto per l'accertamento dei residui passivi riferiti all'esercizio scaduto, l'effettiva sussistenza del debito al coesistente Ufficio centrale di bilancio. In tal caso, le somme si intendono perenti agli effetti amministrativi e possono riprodursi in bilancio con riassegnazione ai pertinenti capitoli degli esercizi successivi.

Al contrario, l'esperienza degli ultimi anni evidenzia che i tempi di conservazione delle spese in conto capitale oggi sono generalmente insufficienti rispetto alle esigenze effettive della programmazione di questo tipo di spesa, che spesso richiede il concerto di molti attori istituzionali, anche di livelli di governo diversi.

La soluzione che è stata prevista, in questo caso, è l'allungamento di un anno dei termini di conservazione dei residui in bilancio che quindi posticipa il possibile fenomeno della perenzione per le spese in conto capitale.

3. Decreto legislativo integrativo e correttivo del decreto legislativo n. 90 del 2016 riguardante il completamento della riforma della struttura di bilancio

Con l'adozione del decreto legislativo oggi all'esame del Parlamento si conclude il percorso di riforma del Bilancio dello Stato per quanto concerne l'attuazione delle citate deleghe. Il decreto legislativo in esame dà attuazione all'articolo 1, comma 4 della legge 23 giugno 2014, n. 89. Il citato comma 4 consente al Governo di apportare le necessarie modifiche ed integrazioni al decreto legislativo 12 maggio 2016, n. 90. Scopo del provvedimento è intervenire sulle disposizioni introdotte dal decreto legislativo 90 del 2016, al fine di superare le criticità emerse nel corso dei primi due anni di applicazione dello stesso, tenendo conto anche delle segnalazioni pervenute da vari soggetti istituzionali coinvolti nella riforma.

3.1 Contenuto del provvedimento

Le principali modifiche disposte dal decreto in esame riguardano:

1. Iter di aggiornamento delle "azioni"

Si prevede che, ferma restando l'indicazione delle azioni (che costituiscono componenti del programma di spesa e possibili future unità elementari della gestione e della rendicontazione) in apposito DPCM, il relativo aggiornamento avvenga con il DDL di bilancio e, ove ne ricorrano i presupposti, con i decreti di variazione conseguenti a nuove leggi approvate dal Parlamento adottati dal Ministro dell'economia e delle finanze.

2. Nota di aggiornamento al DEF – miglioramento dell'iter di rilevazione dei dati da parte delle P.A.

Al fine di dare completa rappresentazione dei dati riferibili alle leggi pluriennali di spesa, si interviene sull'art. 10-bis della legge n. 196 del 2009 che disciplina il contenuto e la procedura di predisposizione della Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, migliorando l'attuale iter di rilevazione dei dati da parte delle Amministrazioni coinvolte nel processo, nell'ottica di snellire ed ottimizzare tutte quelle attività propedeutiche alla predisposizione del documento finale e soprattutto migliorare la qualità delle informazioni contabili, rendendole più esaustive e aggiornate rispetto al momento in cui viene presentata la Nota di Aggiornamento al Def;

3. Variazione e flessibilità di bilancio – mantenimento in bilancio di risorse oggetto di variazioni contabili a ridosso della chiusura di esercizio

Si prevede che le risorse assegnate con variazioni di bilancio adottate con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze nel mese dicembre e non impegnate entro la chiusura dell'esercizio, ove ne ricorrano i presupposti indicati dalla norma, siano conservate tra i residui passivi di stanziamento dell'anno successivo a quello di iscrizione in bilancio.

4. Gestioni contabilità speciali

Al fine di consentire una idonea e progressiva eliminazione delle gestioni contabili operanti a valere su contabilità speciali o conti correnti di tesoreria, si introducono disposizioni utili alla riconduzione in bilancio delle medesime gestioni di tesoreria e, quindi, al regime di contabilità ordinaria. Si prevede, tra l'altro, una disciplina transitoria di un anno per Corpi di Polizia e Forze armate che potranno, ancora per l'anno 2019, utilizzare un'unica contabilità speciale per ciascun Ministero interessato per la gestione delle spese aventi natura di necessità e urgenza. La riconduzione a regime di contabilità ordinaria dovrà avvenire, ai sensi dell'articolo 44-ter della legge 196/2009 (progressiva eliminazione delle gestioni contabili operanti a valere su contabilità speciali o conti correnti di tesoreria) e dei relativi decreti attuativi, il 1° gennaio 2019.

5. Disciplina "fondi scorta"

Si introduce la disciplina uniforme dei c.d. "fondi scorta" ovvero quei fondi istituiti negli stati di previsione dei ministeri a cui sono attribuite funzioni in materia di difesa nazionale, ordine pubblico e sicurezza e soccorso civile, sulla base dei rispettivi regolamenti di organizzazione e contabilità, ed attualmente gestiti, con limitate eccezioni, su contabilità speciali che saranno oggetto di chiusura ai sensi del citato articolo 44-ter della legge 196/2009.

6. Aggiornamento dei principi contabili – competenza finanziaria

Si provvede alla riscrittura formale di alcuni principi contabili contenuti nell'allegato 1 alla legge 196 del 2009, al fine di renderli coerenti con la nuova impostazione delineata con la riforma e, in particolare con il nuovo concetto di impegno di spesa (le obbligazioni giuridicamente perfezionate passive, da cui derivano spese, dovranno essere imputate contabilmente nell'anno in cui l'obbligazione diviene esigibile, invece che, come accade oggi, nell'esercizio in cui è stata assunta).

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

AUDIZIONE COMMISSIONI RIUNITE CAMERA E SENATO

**Decreto legislativo integrativo e correttivo del decreto legislativo 12 maggio 2016,
n. 90 riguardante il completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato**

APPENDICE

	<p>PRINCIPI CONTABILI GENERALI ALLEGATO 1 AL DLGS 90/2016</p>	<p>PRINCIPI CONTABILI GENERALI ALLEGATO 1 AL DLGS CORRETTIVO DEL DLGS 90/2016</p>	<p>AUDIZIONE CORTE DEI CONTI E ASSOCIAZIONE SIDREA SU "SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE DISPOSIZIONI INTEGRATIVE E CORRETTIVE AL DECRETO LEGISLATIVO 12 MAGGIO 2016, N. 90</p>
<p>N</p>	<p>NORMATIVA VIGENTE</p>	<p>CORRETTIVO</p>	<p>Osservazioni della CdC e risposte</p>
<p>1</p>	<p><i>Principio della annualità</i> 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.</p>	<p><i>Principio della annualità.</i> I documenti di bilancio, sia di previsione che di rendicontazione, sono predisposti con cadenza annuale e si riferiscono a un periodo di gestione coincidente con l'anno solare. <u>Restano fermi gli eventuali obblighi di elaborare e di presentare anche documenti contabili con scadenze inferiori all'anno.</u> 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.</p>	<p><i>La Corte dei Conti osserva che: "In merito all'annualità, non appare chiaro il motivo della soppressione dell'attuale periodo che fa salva la possibilità di provvedimenti legislativi infrannuali, continuando, infatti, a sussistere nell'ordinamento il disegno di legge sull'asestamento (art. 33 della legge di contabilità), alla cui fattispecie si riferisce il periodo che il Governo considera ora superfluo".</i> Si accolgono le osservazioni svolte dalla Corte e si integra il testo del principio con la previsione dell'obbligo di elaborare e presentare anche i documenti contabili con scadenze inferiori all'anno.</p>
<p>2</p>	<p><i>Principio dell'unità</i> Ogni singola amministrazione pubblica rappresenta una entità giuridica unica e unitaria e, pertanto, deve essere unico sia il</p>	<p><i>Principio dell'unità.</i> Il bilancio dello Stato rappresenta una entità giuridica unica e unitaria, articolata in uno stato di previsione</p>	

	<p>l'entrata e tanti stati di previsione della spesa corrispondenti al numero dei Ministeri. Il bilancio di previsione e il Rendiconto generale dello Stato non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti alla copertura solo di determinate specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa. Il totale delle entrate finanzia nel suo complesso le amministrazioni e sostiene la totalità delle spese durante la gestione.</p>	
<p>3</p> <p>Principio della universalità</p> <p>E' necessario ricomprendere nel sistema del bilancio tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili ad ogni singola amministrazione pubblica, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della complessa attività amministrativa svolta nell'esercizio di riferimento.</p> <p>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 contabilità separate, ove ammesse dalla normativa, devono essere ricondotte al sistema di bilancio dell'amministrazione entro la fine dell'esercizio.</p>	<p>Principio dell'universalità.</p> <p>Il sistema di bilancio comprende tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili a ciascuno stato di previsione, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della complessa attività amministrativa svolta nell'esercizio di riferimento. Sono incompatibili con il principio le gestioni fuori bilancio <u>non autorizzate da legge</u> consistenti in gestioni contabili poste in essere dalla singola amministrazione o da sue articolazioni organizzative che non transitano per bilancio.</p>	<p><i>In merito a tale principio la Corte ha evidenziato:</i></p> <p><i>“Quanto al principio dell'universalità, va ricordato che esso, unitamente a quelli dell'unità e dell'integrità, è considerato dalla legge di contabilità (art. 24) tra i “profili attuativi dell'art. 81 della Costituzione”. Ne consegue che sarebbe stato opportuno che non fosse riproposta l'attuale previsione circa la possibilità di derogare a tali principi da parte della normativa sia ordinaria che, in particolare, relativa alla legge n. 196/2009.</i></p> <p>Tale previsione di deroga è stata inserita nel principio dell'universalità in quanto contenuta nell'art. 24, comma 3 della legge di contabilità vigente, il quale si riferisce esplicitamente a quelle gestioni fuori bilancio la cui attuale esistenza costituisce un'eccezione rispetto a quanto riportato</p>

		<p>nei sopra richiamati principi.</p> <p>Si precisa che con l'art. 40, comma 2 lettera p) è stata conferita delega al Governo, in parte già attuata, per la <u>“progressiva eliminazione delle gestioni contabili operanti a valere su contabilità speciali o conti correnti di tesoreria, 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”</u>.</p> <p>Si accolgono le osservazioni della Corte dei Conti; si espunge dal testo del principio il seguente periodo <u>“... ad eccezione dei casi consentiti e regolati dalla normativa vigente”</u> e, per tener conto delle cosiddette eccezioni richiamate nell'art. 40 della legge 196/2009, si integra il contenuto con l'aggiunta nel secondo periodo del principio di: <u>“Sono incompatibili con il principio le gestioni fuori bilancio non autorizzate da legge...”</u>.</p>
<p>4</p> <p>Principio della integrità Attraverso l'applicazione del principio della integrità, che</p>	<p>Principio dell'integrità. Il principio dell'integrità, che rafforza formalmente il</p>	

	<p>rafforza formalmente il contenuto del principio dell'universalità, sono vietate le compensazioni di partite sia nel bilancio di previsione che nel bilancio di rendicontazione. Di conseguenza, non è 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.</p> <p>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.</p>	<p>contenuto del principio dell'universalità, richiede che tutte le entrate del bilancio, sia in fase di previsione che di rendicontazione, siano iscritte al lordo delle spese sostenute per la riscossione e di altre eventuali spese ad esse connesse e, allo stesso modo, le spese devono essere iscritte in bilancio integralmente, senza alcuna riduzione delle correlative entrate. E' incompatibile con il principio l'assegnazione di qualsiasi provento per spese o erogazioni speciali, salvo i proventi e le quote di proventi riscossi, le oblazioni e simili fatti a scopo determinato.</p> <p>Sono invece conformi le riassegnazioni alla spesa, ai fini della gestione e della rendicontazione, di particolari entrate. Il medesimo principio si applica a tutti i valori del sistema di bilancio, anche ai valori economici ed alle grandezze patrimoniali.</p>	
<p>5</p>	<p>Principio della veridicità</p> <p>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.</p> <p>Tale principio della veridicità si applica ai documenti di bilancio di rendicontazione e di previsione, nei quali è da intendersi il principio di veridicità come rigorosa valutazione dei flussi finanziari ed economici, che si manifesteranno nell'esercizio di riferimento. Si devono, quindi, evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste che,</p>	<p>Principio della veridicità.</p> <p>Il principio della veridicità fa riferimento alla necessità di avere un quadro fedele e corretto che ricerca nei dati contabili di bilancio la rappresentazione delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio. Il principio della veridicità si applica ai documenti di rendicontazione e di gestione e anche a quelli di previsione nei quali, tale principio, si esplica quale rigorosa valutazione dei flussi finanziari generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di</p>	

<p>invece, devono essere valutate secondo una rigorosa analisi di controllo.</p> <p>Al fine di una corretta interpretazione, il principio della veridicità deve essere interpretato in maniera coordinata con gli altri principi di bilancio.</p> <p>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.</p>	<p>riferimento. Nella fase di previsione, si devono evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste e le previsioni di competenza e di cassa devono essere formulate sulla base di rigorose analisi, tenendo conto anche dei residui presunti provenienti dalla gestione dell'anno corrente e degli esercizi precedenti.</p> <p>Il principio della veridicità è integrato dai principi di attendibilità e correttezza e deve essere interpretato in maniera coordinata con gli altri principi di bilancio.</p> <p>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.</p>	<p><i>La Corte dei Conti ha osservato che "non sono indicate le motivazioni della soppressione degli attuali riferimenti all'assunzione dei parametri storici e programmatici e all'obbligo di estendere tale principio anche ai canoni di predisposizione dei rendiconti: verrebbe meno anche il riferimento alla comparabilità significativa nel tempo e nello spazio, di cui all'attuale formulazione della norma.</i></p> <p>L'osservazione della Corte era stata già parzialmente accolta a seguito di quelle formulate nel Parere n. 3/2018 reso dalla Corte in data 4 giugno 2018. Infatti, nel testo di tale principio era</p>
<p>6</p> <p>Principio della attendibilità</p> <p>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.</p> <p>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</p>	<p>Principio dell'attendibilità.</p> <p>Il principio dell'attendibilità, strettamente connesso con il principio della veridicità, prevede che per le previsioni e in generale e per tutte le valutazioni sottostanti alle poste di bilancio si faccia riferimento a valori attendibili e ad analisi e a stime ragionevoli, determinate in conformità alla legislazione vigente e basate su aspettative attendibili di acquisizione e di utilizzo delle risorse. Le informazioni contabili riportate sono considerate attendibili se sono scevre da errori e distorsioni rilevanti e se gli utilizzatori possono fare affidamento su di esse se <u>tale attendibilità consente di effettuare comparazioni nel tempo e nello spazio</u>. L'applicabilità di tale principio è estesa anche ai documenti descrittivi ed accompagnatori del bilancio e al</p>	<p><i>La Corte dei Conti ha osservato che "non sono indicate le motivazioni della soppressione degli attuali riferimenti all'assunzione dei parametri storici e programmatici e all'obbligo di estendere tale principio anche ai canoni di predisposizione dei rendiconti: verrebbe meno anche il riferimento alla comparabilità significativa nel tempo e nello spazio, di cui all'attuale formulazione della norma.</i></p> <p>L'osservazione della Corte era stata già parzialmente accolta a seguito di quelle formulate nel Parere n. 3/2018 reso dalla Corte in data 4 giugno 2018. Infatti, nel testo di tale principio era</p>

<p>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.</p>	<p>rendiconto e ai relativi documenti accompagnatori.</p>	<p>stato inserito il riferimento dell'applicabilità del principio e del suo contenuto anche "... al rendiconto e ai relativi documenti accompagnatori", così come richiesto dalla Corte. Non si è concordato invece sul mantenimento del riferimento "ai parametri storici" che avrebbero potuto ingenerare confusione nelle amministrazioni con riferimento alla reintroduzione per le previsioni e le valutazioni del metodo della spesa storica, strumento che ormai è superato. Tali motivazioni erano state argomentate nella Relazione illustrativa trasmessa.</p>
<p>7</p> <p>Principio della correttezza</p> <p>Il principio della correttezza rappresenta il rispetto formale e sostanziale delle norme che, nell'ambito di ogni specifica categoria di enti pubblici, sovrintendono alla redazione dei documenti contabili dei bilanci di previsione, programmazione e rendicontazione. Pertanto, è necessario individuare le regole generali, anche non sancite da norme giuridiche ma che ispirino</p>	<p>Principio della correttezza.</p> <p>Il principio della correttezza impone il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili di programmazione e previsione, di gestione, controllo e rendicontazione. Esso si estende anche ai principi contabili generali e applicati che costituiscono i fondamenti e le regole di carattere</p>	<p>Si accoglie parzialmente l'osservazione della Corte e si integra il penultimo periodo del principio nel modo seguente: "... se tale attendibilità consente di effettuare comparazioni nel tempo e nello spazio".</p>

<p>il buon andamento dei sistemi contabili adottati da ogni amministrazione pubblica per la rilevazione dei propri fatti gestionali.</p> <p>Il principio della correttezza riguarda anche i dati oggetto di monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica.</p>	<p>generale cui deve informarsi l'intero sistema di bilancio, anche non previsti da norme giuridiche, ma che ispirano il buon andamento dei sistemi contabili. Il principio della correttezza si applica anche alle comunicazioni e ai dati oggetto del monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica.</p>	
<p>8</p> <p>Principio della chiarezza o comprensibilità</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<p>Principio della chiarezza.</p> <p>Le informazioni contenute nei bilanci devono essere comprese dagli utilizzatori e devono essere esposte in maniera sintetica e analitica, in modo da rendere possibile l'esame dei dati contabili e un'adeguata rappresentazione dell'attività svolta. I documenti di bilancio devono presentare una semplice e chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali coerente con le definizioni e le classificazioni del bilancio stesso.</p> <p>L'adozione di una corretta classificazione dei dati 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 e consente di svolgere le necessarie analisi finalizzate al miglioramento della qualità della spesa.</p> <p>Il principio della chiarezza rafforza il contenuto del principio della veridicità, in quanto si presume che un documento contabile chiaro sia anche veritiero.</p>	<p><i>In merito al principio della chiarezza la Corte ha osservato che "...con la nuova formulazione si introduce la finalità in riferimento al monitoraggio, legandola anche al miglioramento della qualità della spesa. La nuova configurazione non ripropone poi il dettaglio delle operazioni che, in base a tale principio, non dovrebbero essere più ammissibili".</i></p> <p>Non è stato riproposto tale periodo in quanto esso è riferito alle amministrazioni pubbliche e non strettamente pertinente al bilancio dello Stato (il bilancio dello Stato non gestisce parite di giro).</p> <p>Inoltre, trattandosi di principio di carattere generale si è preferito declinare nei principi contabili applicati eventuali informazioni di dettaglio, tenendo conto della specificità del bilancio dello Stato.</p> <p>Non si accoglie la richiesta di modifica della Corte</p>

	<p>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.</p>		<p>dei Conti per le motivazioni sopra riassunte, anche considerando che ci sarà spazio nel D.P.R. sui principi applicati (previsto dall'art. 38-bis, comma 4) per l'eventuale inserimento di tale dettaglio.</p>
<p>9</p>	<p>Principio della significatività 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.</p>	<p>Principio della significatività e rilevanza. Per essere utile, un'informazione deve essere significativa per le esigenze informative connesse al processo decisionale degli utilizzatori. L'informazione è qualitativamente significativa quando è in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri, oppure confermando o correggendo valutazioni da loro effettuate precedentemente. Il procedimento di formazione del bilancio implica elaborazione di previsioni: la correttezza dei dati di bilancio si riferisce sia all'esattezza aritmetica e contabile, sia alla ragionevolezza e all'applicazione oculata e corretta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio di previsione e del rendiconto. Errori, semplificazioni e arrotondamenti trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari. L'effetto deve essere anche valutato ai fini degli equilibri finanziari ed economici del bilancio di previsione e del rendiconto. L'informazione è rilevante se</p>	

	<p>la sua omissione o errata presentazione può influenzare le decisioni degli utilizzatori prese sulla base del sistema di bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa della posta, valutata comparativamente con i valori complessivi del sistema di bilancio, e dall'errore giudicato nelle specifiche circostanze di omissione o errata presentazione.</p>	
<p>10 Principio della flessibilità</p> <p>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.</p> <p>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</p>	<p>Principio della flessibilità.</p> <p>Il principio di flessibilità riguarda il bilancio nelle sue fasi di previsione e gestione; la sua attuazione risponde all'esigenza di evitare una eccessiva rigidità nella gestione degli stanziamenti di spesa, nel rispetto del bilancio votato dal Parlamento. Il principio favorisce l'adeguamento degli stanziamenti di bilancio alle reali esigenze gestionali delle amministrazioni derivanti da circostanze imprevedibili o straordinarie, garantendo nel contempo l'invarianza della spesa attraverso il reperimento della compensazione nell'ambito degli stanziamenti della medesima unità di voto approvata dal Parlamento <u>nel rispetto della legislazione vigente di merito</u>. La disciplina vigente di contabilità e finanza pubblica stabilisce le modalità di applicazione del principio di flessibilità alle quali si rimanda.</p>	<p><i>In merito ai contenuti di tale principio la Corte ha osservato: "Quanto alla flessibilità, il cui ampliamento costituisce uno dei motivi più significativi del recente processo di revisione della contabilità di Stato: andrebbe comunque esplicitato che il principio va sempre coniugato con quello del rigoroso rispetto anche della legislazione vigente di merito".</i></p> <p>Si accolgono le osservazioni della Corte e si integra il testo del principio con il riferimento al "rispetto della legislazione vigente di merito".</p>

		<p>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.</p>
<p>11</p>	<p>Principio della congruità La congruità consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti. Tale principio si collega a quello della coerenza, rafforzandone gli aspetti contabili di carattere finanziario, economico e patrimoniale, anche 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.</p>	<p>Principio della congruità. La congruità consiste nella verifica dell'adeguatezza delle risorse disponibili rispetto alle finalità perseguite. Il principio si collega a quello della coerenza, rafforzandone i contenuti di carattere finanziario, economico e patrimoniale, anche nel rispetto degli equilibri di bilancio. Tale congruità va assicurata attraverso la comparazione tra il bilancio di previsione e i risultati della gestione riportati nel rendiconto. La congruità delle entrate e delle spese deve essere valutata, altresì, in relazione agli obiettivi programmati, ai risultati conseguiti negli anni precedenti in termini di efficacia e di efficienza della spesa, tenendo anche conto dello stato di attuazione dei programmi in corso, nonché della coerenza tra la previsione del cronoprogramma presentato in sede di formazione del bilancio e gli effettivi risultati della gestione.</p>
<p>12</p>	<p>Principio della prudenza Il principio della prudenza si applica ai documenti</p>	<p>Principio della prudenza. Il principio della prudenza si applica ai documenti</p>
<p>A seguito di una rilettura e revisione del testo, anche alla luce delle osservazioni dell'associazione</p>		

<p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<p>contabili di previsione e di rendicontazione, pur evidenziando che il bilancio finanziario continua a mantenere la sua valenza autorizzatoria e che la contabilità economica patrimoniale è in affiancamento a essa assolvendo la finalità conoscitiva attribuitale dalla legislazione vigente. Nel bilancio di previsione, sia finanziario che economico, devono essere iscritte solo le entrate e i valori economici positivi effettivamente realizzabili nel periodo considerato; le spese e i valori economici negativi sono limitati alle risorse finanziarie iscritte in bilancio e al piano dei pagamenti programmate nel periodo di riferimento. Nel bilancio di previsione finanziario devono essere iscritte solo le entrate effettivamente realizzabili nel periodo considerato e le spese sono limitate alle risorse finanziarie iscritte in bilancio e al piano finanziario dei pagamenti nel periodo di riferimento. Nel budget dei costi, previsto dalla normativa vigente, devono essere iscritti solo i valori economici negativi del periodo di riferimento.</p> <p>Nei documenti contabili del rendiconto, il principio della prudenza si estrinseca essenzialmente nella regola secondo la quale le entrate e i valori economici positivi non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutte le spese e i valori economici negativi devono essere contabilizzati e, quindi, rendicontati, anche se non definitivamente realizzati.</p> <p>Il principio della prudenza rappresenta uno degli</p>	<p>SIDREA nel corso dell'audizione svoltesi alla Camera, è stato aggiornato il testo del principio, con il riferimento solo ai costi per il budget.</p>
--	--	---

	<p>elementi fondamentali del processo delle valutazioni contabili del bilancio. Il suo mancato rispetto è pregiudizievole ad una rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche e di gestione.</p>	
<p>13</p>	<p>Principio della coerenza. Il principio della coerenza presuppone l'esistenza di un nesso logico e conseguente tra il processo di programmazione, di previsione, gli atti della gestione e il processo di rendicontazione. Tali fasi del bilancio e i documenti contabili e non contabili a esse connessi, devono essere strumentali al perseguimento degli obiettivi prefissati. Il nesso logico infatti deve collegare tutti gli atti contabili preventivi, gestionali e consuntivi, siano essi di carattere strettamente finanziario, o anche economico e patrimoniale, siano essi descrittivi e quantitativi, di indirizzo politico ed amministrativo, di breve o di lungo termine. La coerenza interna implica che: in sede preventiva gli strumenti di programmazione annuale e pluriennale siano conseguenti agli obiettivi programmatici prefissati e coerenti con i vincoli programmati di bilancio; in sede di gestione, che le decisioni e gli atti non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati negli strumenti di programmazione annuale e pluriennale e non pregiudichino gli equilibri finanziari e economici; in sede di rendicontazione, che sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.</p>	<p>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.</p>

	<p>La coerenza interna del sistema di bilancio riguarda anche i criteri particolari di valutazione delle singole poste in conformità ai principi generali e concerne le strutture e le classificazioni dei conti nel bilancio di previsione e nel rendiconto. Le strutture dei conti devono essere tra loro comparabili non solo da un punto di vista formale ma anche di omogeneità e correttezza negli oggetti di analisi e negli aspetti di contenuto dei fenomeni esaminati.</p> <p>La coerenza esterna comporta una connessione fra il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione dell'amministrazione e le direttive e le scelte strategiche di altri livelli di governo anche secondo i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica.</p>	
<p>14</p>	<p>Principio della continuità, della comparabilità e della costanza.</p> <p>Il principio della continuità si fonda sul presupposto che ogni sistema contabile deve rispondere alla caratteristica di durare nel tempo. In base a tale principio le valutazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio devono rispondere al requisito di essere fondate su criteri tecnici e di stima che abbiano la possibilità di continuare a essere validi nel tempo, pur sempre nel rispetto del principio dell'annualità, se le condizioni gestionali non richiedono significativi cambiamenti. L'applicazione di tale principio assolve alla</p>	<p>Principio della continuità</p> <p>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 inscindibilmente connessa ad ogni sistema aziendale, sia esso pubblico che privato, il quale deve rispondere alla preliminare caratteristica di essere atto a perdurare nel tempo. Pertanto, le valutazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci devono essere fondate su criteri tecnici</p>

<p>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.</p> <p>Principio della costanza</p> <p>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.</p> <p>Principio della comparabilità</p> <p>Il principio della comparabilità si collega al principio della costanza e continuità dei criteri di valutazione del sistema dei bilanci.</p> <p>Il costante e continuo rispetto dei principi contabili è necessario ed indispensabile ai fini della comparabilità spazio-temporale dei valori riportati nei documenti contabili.</p> <p>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.</p>	<p>finalità di garantire la stabilità dell'applicazione delle regole generali di finanza pubblica consentendo la comparabilità nel tempo e nello spazio tra i settori, i livelli territoriali e tra i diversi 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.</p> <p>I dati contabili rilevati nella successione del tempo devono poi essere correttamente rappresentati nelle situazioni contabili di chiusura e di riapertura dei conti e in tutti i documenti contabili.</p> <p>I principi della continuità e della comparabilità sopra richiamati sono integrati dal principio della costanza che richiede la stabilità dei principi contabili generali e dei criteri di valutazione da un esercizio all'altro e prescrive, nel caso di deroghe ai criteri di valutazione per intervenute modifiche adottate a livello normativo o amministrativo, che siano descritte nei documenti allegati al bilancio le motivazioni che le hanno determinate.</p>	
--	---	--

15	<p>Principio della verificabilità</p> <p>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.</p>	<p>Principio della verificabilità.</p> <p>Le informazioni desumibili dal ciclo di programmazione, gestione e rendicontazione devono essere verificabili. La verificabilità impone che si possa ricostruire attraverso l'esame delle informazioni disponibili, anche a livello documentale, il procedimento di valutazione che ha condotto alla formulazione delle previsioni compatibilmente con gli obiettivi e le priorità prefissate e alla definizione dei contenuti dei bilanci e dei rendiconti.</p>	
16	<p>Principio della imparzialità (Neutralità)</p> <p>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, oculatezza e giudizio rappresentano le fondamenta dei procedimenti di formazione dei documenti contabili, i quali devono essere redatti secondo i requisiti essenziali di competenza e correttezza tecnica. L'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente e tecnicamente corretta del processo di formazione</p>	<p>Principio della neutralità e imparzialità.</p> <p>La redazione dei documenti contabili deve fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi. La neutralità o imparzialità deve essere presente in tutto il procedimento formativo del sistema di bilancio, sia di programmazione e previsione, sia di gestione e di rendicontazione, soprattutto per quanto concerne gli elementi soggettivi. La presenza di elementi soggettivi di stima non è condizione per far venir meno l'imparzialità, la ragionevolezza e la verificabilità. Discernimento, oculatezza e giudizio sono alla base dei procedimenti e delle metodologie a cui la preparazione dei documenti contabili deve informarsi e richiedono come requisiti</p>	

17	<p>dei documenti contabili e di bilancio.</p> <p>Principio della trasparenza</p> <p>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 stanziate 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</p>	<p>essenziali, la competenza e la correttezza tecnica, tenendo sempre in considerazione la corretta applicazione delle disposizioni contenute nella legislazione vigente.</p> <p>Principio della trasparenza.</p> <p>Il miglioramento della trasparenza dei conti pubblici rientra tra gli obiettivi da conseguire per il bilancio dello Stato. La classificazione della spesa per finalità per missioni e programmi costituisce uno dei principali strumenti che consente di rafforzare il legame tra le risorse stanziate ai sensi delle autorizzazioni legislative di spesa e gli obiettivi perseguiti dall'azione pubblica.</p> <p>La classificazione della spesa secondo la finalità permette, inoltre, di allocare in modo più efficace ed efficiente le risorse disponibili tra i diversi settori di intervento e di rappresentare con maggiore chiarezza gli obiettivi perseguiti dall'azione amministrativa. Secondo tale principio i sistemi e gli schemi di bilancio devono essere coerenti e raccordabili con la classificazione economica e con quella funzionale, individuata dagli appositi regolamenti comunitari. L'affiancamento, a fini conoscitivi, della contabilità economica a quella finanziaria, che si realizza mediante l'adozione di un sistema integrato di scritture contabili e mediante l'utilizzo del piano dei conti integrato, garantisce la qualità dei dati di finanza pubblica e rende possibile una maggiore tracciabilità delle informazioni nelle varie fasi</p>	<p>Su questo principio la Corte dei Conti non ha formulato obiezioni. Si accoglie però quanto segnalato in merito all'introduzione del principio della specificazione (rilievo fatto a conclusione delle osservazioni sui principi e ricollegato a quanto già riscontrato in sede di adunanza sulle Azioni) e si integra il secondo periodo del testo con l'aggiunta della seguente frase: "...ai sensi delle autorizzazioni legislative di spesa".</p>
----	---	--	---

	<p>di rappresentazione contabile e una maggiore attendibilità e trasparenza dei dati contabili stessi.</p>	
<p>18</p> <p>Principio della pubblicità</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<p>Principio della pubblicità.</p> <p>Il sistema di bilancio assolve anche a una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili. È compito dell'amministrazione rendere effettiva tale funzione assicurando ai cittadini ed ai diversi organismi sociali e di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio di previsione, del rendiconto, comprensivi dei rispettivi allegati. Affinché i documenti contabili di previsione e di rendicontazione assumano a pieno la loro valenza politica, giuridica, economica e sociale, devono essere resi pubblici secondo le norme vigenti. Il rispetto del principio della pubblicità presuppone un ruolo attivo dell'amministrazione nel contesto della comunità amministrata, garantendo trasparenza e divulgazione alle scelte di programmazione contenute nei documenti previsionali e ai risultati della gestione descritti in modo veritiero e corretto nei documenti di rendicontazione; ciò è fondamentale per la fruibilità delle informazioni finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio. Per promuovere l'accesso e migliorare la comprensione dei dati relativi all'utilizzo delle risorse pubbliche, le Amministrazioni rendono disponibili nei</p>	<p><i>La Corte dei Conti ha osservato: "In merito alla pubblicità, da intendersi anche come trasparenza, la nuova versione sembra più attenta a sottolineare gli obblighi informativi tra amministrazioni. Si ribadisce l'opportunità che i documenti prodotti in materia finanziaria dal Governo (ad esempio, le relazioni tecniche e gli allegati di cui all'art. 17, commi 3 e 4, della legge di contabilità) siano posti a disposizione in formato rielaborabile e comunque in forme coerenti con quanto previsto dal d.lgs. n. 33/2013, in materia di trasparenza: la relazione illustrativa del Governo fa invece presente che, "trattandosi di un principio generale si ritiene che la formulazione proposta non vada integrata con la menzione di specifiche fattispecie"</i></p> <p>Nella redazione del nuovo principio si è tenuto conto delle disposizioni di carattere specifico contenute nella legge di contabilità vigente. In particolare, si è fatto riferimento al Titolo II della legge 196/2009 relativo a "Misure per la trasparenza e la controllabilità della spesa" che,</p>

	<p>propri siti web istituzionali, specifiche sezioni (Amministrazione trasparente, OpenData ecc.) attraverso cui sono resi accessibili al cittadino i dati e le informazioni previsti dal Codice dell'Amministrazione Digitale e dal "Freedom of Information Act" o FOIA per garantire la trasparenza.</p>	<p>all'art. 6, richiama gli atti e i documenti (e il relativo formato) che devono essere pubblicati nel sito del MEF.</p> <p>Si è tenuto, altresì, conto di altre norme in materia di pubblicità richiamate nella citata legge 196/2009 e di quelle previste dal decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33.</p> <p>Tali disposizioni obbligano le amministrazioni a porre a disposizione di tutti i soggetti (istituzionali e non) dati, informazioni, documenti mediante la pubblicazione sui siti istituzionali.</p> <p>Ovviamente trattandosi di un principio di carattere generale, si è ritenuto non necessario esplicitare tutti gli atti e documenti per i quali sussiste tale obbligo, in quanto questi sono già ampiamente descritti nella normativa primaria e ci si riserva eventualmente di declinare tali informazioni di dettaglio nell'ambito dei principi contabili applicati.</p> <p>Per le motivazioni sopra riassunte non si accoglie la richiesta di modifica della Corte dei Conti.</p>
<p>19 <i>Principio degli equilibri di bilancio</i> L'osservanza di tale principio riguarda il pareggio finanziario complessivo di competenza e di cassa. Nella logica della</p>	<p>Principio del pareggio di bilancio. Il principio del pareggio di bilancio riguarda il pareggio finanziario complessivo di competenza e di cassa.</p>	<p>Su questo principio è stato corretto un refuso presente nel secondo periodo del testo: da "economica e patrimoniale" a "economico-</p>

<p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>Il principio degli equilibri di bilancio, di conseguenza, ha un contenuto più ampio rispetto al principio del pareggio finanziario di competenza nel bilancio di previsione</p>	<p>Considerando l'evoluzione dei sistemi contabili che prevedono l'affiancamento a fini conoscitivi al sistema contabile di tipo finanziario anche della contabilità economico-patrimoniale, l'osservanza di questo principio riguarda anche gli equilibri delle varie parti, finanziaria, economico-patrimoniale, che compongono il sistema di bilancio. Nel sistema del bilancio dello Stato, il principio del pareggio finanziario deve essere rispettato sia in fase di previsione, che in fase di rendicontazione. Il pareggio finanziario di bilancio va inteso considerando tra le entrate destinate a assicurare la realizzazione delle spese previste in fase previsionale anche l'accensione di prestiti.</p>	<p>patrimoniale”.</p>
---	---	-----------------------

<p>autorizzativo. Anche la realizzazione dell'equilibrio economico (sia nei documenti contabili di programmazione e previsione che nei documenti contabili di rendicontazione) è garanzia della capacità di perseguire le finalità proprie di ogni amministrazione pubblica.</p> <p>L'equilibrio economico a lungo termine comporta necessariamente una contemporanea stabilità finanziaria nel tempo, ma non sempre è vero anche il contrario.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>		
--	--	--

<p>20</p>	<p>Principio della competenza finanziaria</p> <p>Il principio della competenza finanziaria costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni).</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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:</p> <p>(a) la ragione del credito che dà luogo alla obbligazione attiva;</p>	<p>Principio della competenza finanziaria.</p> <p>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 ai documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio. Le previsioni del bilancio finanziario hanno carattere autorizzatorio per ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce, costituendo i limiti per le autorizzazioni di impegno e pagamento. Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'amministrazione, devono essere registrate nelle scritture contabili. L'accertamento costituisce la fase dell'entrata con la quale si perfeziona un diritto di credito relativo ad una riscossione da realizzare e si imputa contabilmente all'esercizio finanziario nel quale l'amministrazione prevede di riscuotere le entrate inerenti a tutti i redditi, proventi e crediti di qualsiasi natura. L'accertamento presuppone idonea documentazione, attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto cui è affidata la gestione della relativa entrata, i seguenti requisiti: la ragione del credito che dà luogo a obbligazione attiva; il titolo giuridico che supporta il credito; l'individuazione del soggetto debitore; l'ammontare del credito; la relativa scadenza. L'impegno costituisce la fase della spesa con la</p>	<p><i>In merito a tale principio la Corte ha osservato: "Più in generale, in ordine alla riformulazione del principio della competenza finanziaria, si sottolinea l'accentuazione della rilevanza della cassa, a tal punto che, sia pur esplicitando un concetto già in essere nel testo al momento vigente, viene affermato che "si intendono per versate le somme incassate dalla Tesoreria. Si intendono per pagate le somme erogate dalla Tesoreria".</i></p> <p><i>Il principio potrebbe implicare, stricto sensu, che il bilancio di cassa (soprattutto) inglobi movimenti di tesoreria, quando ciò invece dovrebbe essere escluso dal sistema, come dimostra il fatto che il saldo di tesoreria costituisce una partita del conto del patrimonio, non di quello del bilancio. In altre parole, sarebbe opportuno chiarire che il rapporto tra tesoreria e terzi, in riferimento alla quota relativa allo Stato, attiene ad una gestione che non riguarda, in via diretta, il bilancio dello Stato. Se così non fosse, la normativa meriterebbe di essere letta alla luce del rispetto dell'art. 81, quarto comma, Cost., in riferimento al principio di annualità, rispetto al quale la gestione di tesoreria rimane estranea".</i></p>
------------------	---	--	--

<p>(b) il titolo giuridico che supporta il credito;</p> <p>(c) l'individuazione del soggetto debitore;</p> <p>(d) l'ammontare del credito;</p> <p>(e) la relativa scadenza.</p> <p>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.</p> <p>Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:</p> <p>(a) la ragione del debito;</p> <p>(b) la determinazione della somma da pagare;</p> <p>(c) il soggetto creditore;</p> <p>(d) la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.</p> <p>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</p>	<p>quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa, nei limiti dei pertinenti stanziamenti iscritti in bilancio, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni sono esigibili. L'assunzione dell'impegno è possibile solo in presenza delle necessarie risorse finanziarie e dei seguenti elementi costitutivi: la ragione del debito, l'importo ovvero gli importi da pagare, l'esercizio finanziario o gli esercizi finanziari su cui gravano le previste scadenze di pagamento e il soggetto creditore univocamente individuato. L'assunzione dell'impegno è, altresì, consentita, ferma restando la presenza degli altri elementi costitutivi sopra richiamati, nei casi di trasferimenti di somme ad amministrazioni pubbliche per i quali il creditore sia individuato solo all'esito di un iter procedurale legislativamente disciplinato. Nella contabilità finanziaria (per l'intero sistema di bilancio), accanto alla fase della competenza finanziaria delle entrate e delle spese, si rileva anche la fase contabile della cassa, in cui le entrate si manifestano in versamenti e le spese in pagamenti. <u>Si intendono per versate le somme incassate dalla Tesoreria. Si intendono per pagate le somme erogate dalla Tesoreria.</u> L'ordinazione e il pagamento della spesa avviene previa predisposizione di un piano finanziario che tiene conto della esigibilità della spesa stessa. Gli incassi e i pagamenti sono imputati allo stesso esercizio in cui il Tesoriere li ha effettuati.</p>	<p>La formulazione del principio per la parte attinente la cassa - peraltro già presente nel testo vigente - non aveva come obiettivo quello di includere nella gestione di cassa del bilancio statale tutte le movimentazioni della Tesoreria, accentuando così la rilevanza del concetto di cassa.</p> <p>Sembrava, piuttosto, necessario dare distinta evidenza della fase del versamento rispetto a quella della riscossione, presente per il bilancio dello Stato.</p> <p>L'osservazione della Corte potrebbe essere ricondotta a:</p> <p>1) la riformulazione che richiama la gestione della Tesoreria statale potrebbe generare dubbi perché potrebbe riguardare anche gestione per conto di altri soggetti diversi dal bilancio dello Stato. Ossia si tratta di un effetto Perimetro.</p> <p>2) la riformulazione, ammesso che non si tratti del dubbio del punto sopra, potrebbe generare dubbi perché la resa del Tesoriere potrebbe non concordare con il conto del bilancio per determinazione degli importi (tutto ciò che viene verificato dalla Corte prima della Parificazione del bilancio).</p> <p>Ciò premesso, se la formulazione può creare questa ambiguità, peraltro non segnalata dalla Corte in sede di parere sullo schema di decreto, si potrebbero riformulare periodi sottolineati nel</p>
--	---	---

<p>entrate e delle spese sono veritiere delle perfette obbligazioni giuridiche evidenziate nella gestione.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>		<p>modo seguente:</p> <p>“Si intendono per versate le somme incassate dalla Tesoreria di pertinenza del bilancio dello Stato. Si intendono per pagate le somme erogate dalla Tesoreria per conto del bilancio dello Stato.”</p>
<p>21</p> <p>Principio della competenza economica</p> <p>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.</p> <p>La determinazione dei risultati di esercizio di ogni</p>	<p>Principio della competenza economica.</p> <p>Il principio della competenza economica rappresenta il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle operazioni e degli altri eventi della gestione che, nel corso dell'esercizio, ogni Amministrazione centrale dello Stato svolge e che permette di evidenziare le utilità economiche cedute e/o acquisite, anche se non direttamente concretizzate attraverso movimenti finanziari. Il principio di competenza economica si riferisce alle rilevazioni di natura economica e patrimoniale che affiorano, a scopo conoscitivo, le rilevazioni della contabilità finanziaria a base giuridica</p>	<p><i>In relazione a questo principio la Corte dei Conti ha osservato: "Quanto poi al principio della contabilità economica, la riformulazione appare sovente ripetitiva di criteri e concetti già ampiamente previsti nelle normative di settore, non solo nazionali".</i></p> <p>La lettura della Corte non evidenzia specifiche necessità di revisione.</p> <p>A seguito di una rilettura del testo del principio, anche in base alle osservazioni dell'associazione SIDREA nel corso dell'audizione svoltesi alla</p>

<p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<p>(eff. principio generale della competenza finanziaria); andando a costituire il sistema integrato di scritture contabili (o contabilità integrata), anche in relazione all'obiettivo di perseguire una maggiore qualità e trasparenza dei dati di finanza pubblica. Il principio si applica anche alle rilevazioni di contabilità analitica (budget e rendiconto economico). Il sistema integrato di scritture contabili (o contabilità integrata) permette di rilevare le movimentazioni contabili di natura economico-patrimoniale che affiancano, a scopo conoscitivo, le rilevazioni della contabilità finanziaria a base giuridica (cfr. principio generale della competenza finanziaria), in relazione all'obiettivo di perseguire una maggiore qualità e trasparenza dei dati di finanza pubblica</p>	<p>Camera, sono state, d'altra parte, apportate alcune modifiche al secondo periodo evidenziando come le scritture in contabilità integrata permettano di cogliere le evidenze contabili in competenza economica.</p>
<p>La rilevazione contabile dell'aspetto economico della gestione, mediante appositi sistemi contabili, è necessaria in considerazione degli obiettivi che l'ordinamento assegna al sistema informativo obbligatorio. Tale applicazione deve inquadarsi nell'ambito dei seguenti obiettivi:</p> <p>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;</p> <p>ridefinire la funzione autorizzativa del bilancio preventivo alla luce della distinzione fra atti di indirizzo politico e atti di gestione.</p>	<p>L'analisi economica delle operazioni richiede la preliminare individuazione del cosiddetto mercato relativo alla produzione di beni e servizi delle Amministrazioni centrali dello Stato: data la peculiarità di tali Amministrazioni la loro produzione (mercato per la collettività) ha natura prevalentemente non vendibile, pur potendo essere presenti anche beni e servizi con caratteristiche simili ai beni e servizi privati. A partire da tale fondamentale caratteristica va operata una distinzione tra fatti direttamente collegati a un processo di scambio (acquisizione di risorse umane e strumentali, trasformazione e vendita o messa a disposizione a titolo</p>	

<p>L'analisi economica delle operazioni di un'amministrazione pubblica richiede una distinzione tra fatti direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) che danno luogo a costi o ricavi, e fatti non caratterizzati da questo processo, in quanto finalizzati ad altre attività istituzionali e/o erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro) che danno luogo a oneri e proventi.</p> <p>Nel primo caso la competenza economica dei costi e dei ricavi è riconducibile al principio contabile n. 11 dei dottori commercialisti, Bilancio d'esercizio - Finalità e postulati, mentre nel secondo caso, e quindi per la maggior parte delle attività amministrative pubbliche, è necessario fare riferimento alla competenza economica delle componenti positive e negative della gestione direttamente collegata al processo erogativo di prestazioni e servizi offerti dalle amministrazioni pubbliche.</p> <p>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:</p> <p>il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato; l'erogazione è avvenuta, cioè si è verificato il passaggio sostanziale del titolo di proprietà per i beni o servizi resi. Le risorse finanziarie rese disponibili per le attività istituzionali dell'amministrazione pubblica, come i proventi o trasferimenti correnti di natura tributaria o non tributaria, si imputano all'esercizio nel quale si è verificata la manifestazione</p>	<p>gratuito o semi gratuito), che danno luogo a costi e/o ricavi, e fatti per i quali il processo di scambio sul mercato di beni e servizi è assente, in quanto relativi ad altre attività istituzionali e/o erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, altro) che danno luogo a proventi e oneri. Occorre, quindi, definire gli elementi necessari per l'imputazione dei ricavi e dei costi per le Amministrazioni centrali dello Stato e anche per gli altri componenti economici positivi e negativi. Nel caso di processo di scambio sul mercato attraverso acquisizione di risorse umane e strumentali, trasformazione e vendita o messa a disposizione a titolo gratuito o semi gratuito, la competenza economica dei costi e dei ricavi è riconducibile ai contenuti dei principi contabili nazionali applicati alla contabilità civilistica (OIC 11), applicabili anche agli altri componenti positivi e negativi della gestione dell'esercizio. I ricavi, come regola generale, devono essere rilevati quando si verificano le seguenti due condizioni: 1) il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato; 2) lo scambio è già avvenuto, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non solamente formale del titolo di proprietà per i beni e servizi resi. Tale momento è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione o messa a disposizione del bene o dal momento in cui i servizi sono resi e sono fatturabili, se servizi di tipo vendibile, o sono resi quando si tratta di servizi messi a</p>
---	---

<p>finanziaria e, se tali risorse sono risultate impiegate per la copertura dei costi sostenuti per le attività istituzionali dello stesso esercizio, sono oggetto di rilevazione anche in termini di competenza economica. Fanno eccezione 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.</p> <p>I componenti economici negativi (costi) devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse disponibili per lo svolgimento delle attività istituzionali. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio della competenza economica ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai componenti economici positivi dell'esercizio i relativi componenti economici negativi degli oneri e spese, siano essi certi che presunti. Tale correlazione si realizza: per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione per cessione di prodotti o servizi;</p> <p>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);</p> <p>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:</p> <p>(a) i costi sostenuti in un esercizio esauriscano la loro utilità già nell'esercizio stesso, o non sia identificabile o valutabile la futura utilità;</p>	<p>disposizione a titolo semi gratuito. I costi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio, se si tratta di un bene o servizio vendibile. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza economica e intende esprimere la necessità di contrapporre ai ricavi dell'esercizio i relativi costi, siano essi certi o presunti. D'altra parte, considerando che la produzione delle Amministrazioni centrali dello Stato consiste prevalentemente nel mettere a disposizione dell'intera collettività, e anche dei singoli individui, beni o servizi a titolo gratuito o semi gratuito la correlazione sopra indicata non è riscontrabile nella maggior parte dei casi. Pertanto, in tali casi i costi associati al processo produttivo che comunque ha avuto luogo, vanno rappresentati in corrispondenza all'erogazione del servizio o della prestazione o della messa a disposizione del bene. Per quanto riguarda le altre operazioni non commesse alla produzione di beni e servizi ma di natura erogativa o impositiva (nelle quali rientrano i proventi tributari, gli oneri per trasferimenti e contributi senza controprestazione) che rappresentano una consistente parte delle attività delle Amministrazioni centrali dello Stato dando luogo a proventi e oneri, la rilevazione avviene quando l'evento è certo; l'effettività dell'evento può essere collegata anche alla relativa manifestazione finanziaria, salvo specifiche operazioni a destinazione vincolata.</p>
---	--

<p>(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;</p> <p>(c) l'associazione o la ripartizione delle utilità del costo su base razionale e sistematica non risulti più di sostanziale rilevanza.</p> <p>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).</p>		
<p>22 <i>Principio della prevalenza della sostanza sulla forma</i></p> <p>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.</p> <p>La sostanza economica, finanziaria e patrimoniale della gestione dell'amministrazione pubblica rappresenta l'elemento prevalente per la contabilizzazione, valutazione ed esposizione</p>	<p>Principio della prevalenza della sostanza sulla forma.</p> <p>Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma costituisce una specificazione del principio della veridicità. L'informazione contabile deve rappresentare fedelmente e in modo veritiero le operazioni e i fatti avvenuti durante l'esercizio; è necessario, quindi, che tali operazioni e fatti siano rilevati contabilmente e secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva, tenendo conto della realtà che li ha generati. La sostanza finanziaria, economica e patrimoniale delle operazioni pubbliche della gestione di ciascuna amministrazione rappresenta, congiuntamente alla disciplina autorizzatoria, l'elemento</p>	
