

(previsto dall'art. 4, comma 1)

## PRINCIPI CONTABILI GENERALI

Dalla legge n. 468/1978 e successive modificazioni, dagli artt. 2423 e 2423 bis del codice civile e dalla dottrina giuridica ed economica, rinvencono i seguenti principi contabili generali cui gli enti pubblici devono uniformare i propri sistemi informativo - contabili ed i documenti di bilancio:

a) VERIDICITA'. La "Veridicita'" dei bilanci e' un principio ormai riconosciuto a livello nazionale ed internazionale con riferimento a diverse tipologie di aziende.

La veridicita' di bilancio negli enti pubblici significa che essi devono rispecchiare le reali condizioni delle operazioni di gestione oggetto della loro attivita'.

Per quanto concerne i documenti previsionali essi devono riflettere le prevedibili conseguenze economico-finanziarie delle operazioni di gestione che si svolgeranno nel periodo futuro di riferimento. Si devono perciò evitare tanto le sottovalutazioni quanto le sopravvalutazioni delle singole poste che devono, invece, essere valutate secondo una rigorosa analisi.

Per quanto concerne i documenti di rendicontazione essi devono fornire una veritiera rappresentazione della situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'ente al termine del periodo.

Tale principio, interpretato in maniera letterale, si presta a facili critiche. Le previsioni hanno sempre un certo margine di incertezza e, quindi, non sono vere in assoluto. Queste, inoltre, possono essere piu' o meno prudenti e pertanto sorge il problema di definire il punto oltre il quale la prudenza diventa una alterazione artificiosa della valutazione.

Il principio della veridicita' attiene alla rappresentazione delle valutazioni finanziarie ed economiche correttamente stimate e rappresentate dai redattori di bilancio.

Non esistendo, in assoluto, il concetto di verita' del bilancio e' necessario, quindi, interpretare questo principio alla luce dei principi di correttezza e di chiarezza di seguito esposti.

b) CORRETTEZZA. Il principio della correttezza e' proprio di qualsiasi stato di diritto e consiste nel rispetto formale e sostanziale delle norme che, nel caso di specie, sovrintendono la redazione dei documenti contabili. Ai nostri fini questo principio deve essere esteso anche alle regole tecniche, non sancite da norme giuridiche, che presiedono il sistema contabile adottato dallo specifico ente pubblico e che trovano rappresentazione nei documenti di bilancio.

c) IMPARZIALITA'. (neutralita) I documenti contabili devono essere preparati per una moltitudine di destinatari e devono fondarsi, pertanto, su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi.

La imparzialita' o neutralita' deve essere presente in tutto il procedimento formativo del bilancio sia di previsione che consuntivo, soprattutto per quanto concerne gli elementi soggettivi.

Alcune aree del procedimento di valutazione, che e' fondamentale per la redazione del bilancio, implicano un processo di stima anche nell'applicazione di concetti rigidi. Ad esempio, la determinazione della vita economica (utile) degli impianti, la svalutazione del magazzino per obsolescenza, la svalutazione dei crediti per inesigibilita', la formazione e determinazione dei costi, la previsione delle entrate e delle uscite, implicano un processo di

stima.

La presenza di elementi soggettivi di stima non e' condizione per far venir meno l'imparzialita', la ragionevolezza e la verificabilita'. Discernimento, oculatezza e giudizio sono alla base dei procedimenti di ragioneria a cui la preparazione dei documenti contabili deve informarsi e richiedono due requisiti essenziali: la competenza e l'onesta'. L'imparzialita' contabile va intesa come l'applicazione competente ed onesta del processo di formazione dei documenti contabili, che richiede discernimento, oculatezza e giudizio per quanto concerne gli elementi soggettivi.

d) ATTENDIBILITA'. Il principio dell'attendibilita' asserisce che le previsioni e, in generale, tutte le valutazioni, devono essere sostenute da accurate analisi degli andamenti storici o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonche' da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse.

Questo principio non e' applicabile solo ai documenti di previsione, ma anche a quei documenti di rendicontazione per la redazione dei quali e' necessario, comunque, un processo valutativo. Il riferimento e' ai conti che dimostrano la consistenza del patrimonio e il risultato economico ma, parimenti, e' da estendere tale principio anche ai documenti descrittivi ed accompagnatori.

I bilanci di natura finanziaria devono rispettare anche la congruita' delle spese rispetto alle risorse attendibilmente acquisibili nella logica della realizzazione degli obiettivi programmati, evidenziando, in particolare per le risorse, quelle aventi natura occasionale, non ripetitive o soggette a condizioni.

L'oggettivita' di questi parametri - ad integrazione di quelli previsti dalle norme - consente, quanto meno, di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio e, a parita' di altre condizioni, di avvicinarsi alla "verita'" con un miglior grado di approssimazione.

e) SIGNIFICATIVITA' E RILEVANZA. Il bilancio deve esporre soprattutto quelle informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari.

Il procedimento di formazione del bilancio implica delle stime o previsioni.

La correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla correttezza economica, alla ragionevolezza, cioè al risultato attendibile che viene ottenuto dall'applicazione oculata ed onesta dei procedimenti di valutazione, di previsione e programmazione adottati nella stesura dei bilanci.

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

f) CHIAREZZA O COMPRESIBILITA'. Il principio della chiarezza o comprensibilita' e' rafforzativo del principio della veridicita', in quanto un documento contabile chiaro e', probabilmente, piu' veritiero.

Affinche' i bilanci rispondano a questo requisito e' necessaria una semplice e chiara classificazione delle poste finanziarie, economiche e patrimoniali ed, inoltre, un'adeguata struttura di bilancio che ne faciliti la consultazione e renda evidenti le informazioni in esso contenute.

Tuttavia, tanto la classificazione delle poste quanto la struttura dei documenti contabili varia da ente ad ente in funzione della specifica disciplina e delle specifiche necessita' tecnico - operative.

Le classificazioni devono garantire contemporaneamente

analiticità e sinteticità nell'esame dei fenomeni gestionali e nei valori da questi generati. Infatti, se la prima caratteristica è di fondamentale importanza per il controllo dell'organo politico su quello di governo, la seconda è indispensabile per rispettare il requisito della chiarezza.

I documenti contabili possono essere letti sotto diversi profili a seconda degli aggregati che vengono considerati, garantendo così sinteticità ed, al tempo stesso, analiticità dell'informazione contenuta.

g) PUBBLICITÀ. Corollario ai principi precedenti è quello della pubblicità.

Affinché i bilanci assumano a pieno la loro valenza politica e giuridica devono essere resi pubblici secondo le norme vigenti.

h) COERENZA. Il principio della coerenza deve contraddistinguere tutti gli atti amministrativi, documenti contabili inclusi.

Esso implica un nesso logico, senza contraddizione alcuna, fra tutti gli atti contabili preventivi e consuntivi, siano questi strettamente tecnico-finanziari ovvero descrittivi e di indirizzo politico, sia di breve termine che di medio lungo periodo.

La coerenza interna dei bilanci abbraccia sicuramente i criteri particolari di valutazione delle singole poste e le strutture dei conti previsionali e di rendicontazione. I criteri particolari di valutazione delle singole poste devono essere coerenti fra loro, ossia strumentali al perseguimento della medesima finalità assegnata al bilancio. Le strutture dei conti previsionali e di rendicontazione devono essere fra loro comparabili non solo da un punto di vista formale ma anche omogenei negli oggetti di analisi e negli aspetti dei fenomeni esaminati.

La coerenza esterna comporta una connessione fra il processo di programmazione dell'ente, le direttive e il documento di programmazione economica e finanziaria del Paese, nonché con i programmi pluriennali della gestione.

i) ANNUALITÀ. I bilanci devono essere predisposti periodicamente tenendo conto che l'unità temporale di riferimento è l'anno solare.

L'attività amministrativa di tutti gli enti pubblici, come quella di ogni altra azienda, è unitaria nel tempo e non può essere frazionata, se non idealmente, in diversi periodi poiché è sostanzialmente continua. Tuttavia, per motivi tecnici ed amministrativi, anche nei documenti pluriennali, la gestione deve essere analizzata per intervalli regolari coincidenti con l'anno solare, essendo ormai questo l'arco di tempo universalmente accettato da tutti i sistemi contabili in Italia ed all'estero.

j) CONTINUITÀ. La valutazione delle voci deve essere fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività istituzionale.

Il principio della continuità è fondamentale per cogliere a pieno il significato degli altri principi contabili quali l'annualità, la prudenza, la coerenza, la costanza dei criteri di valutazione, l'unità e l'equilibrio economico.

Infatti, ove si dovesse negare la permanenza dell'ente, non si potrebbe più fare riferimento alla documentazione ordinaria di bilancio, ma dovrebbero invocarsi documenti straordinari idonei alle particolari circostanze di commissariamento o liquidazione che l'ente stesse fronteggiando.

Il principio della continuità introduce espressamente la dimensione diacronica che è inscindibilmente connessa a quell'unità della gestione nel tempo oltre che nello spazio che qualifica qualunque azienda, pubblica o privata, come istituto economico destinato a perdurare.

k) PRUDENZA. Il principio della prudenza si estrinseca sia nei bilanci previsionali sia in quelli di rendicontazione.

Nei documenti previsionali, sia finanziari che economici, devono essere imputate solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo successivo, mentre le componenti negative saranno limitate dalle risorse previste.

Nei documenti di rendicontazione il principio della prudenza si estrinseca essenzialmente nella regola secondo la quale i proventi non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutte le perdite, anche se non definitivamente realizzate, devono essere rendicontate.

Il principio della prudenza non deve rappresentare l'arbitraria riduzione di entrate, proventi e patrimonio, bensì esprimere quella qualità di giudizi a cui deve informarsi il procedimento valutativo di formazione dei bilanci; cioè, soprattutto, nella ponderazione delle incertezze e dei rischi connessi con l'andamento operativo aziendale al fine di assicurare che ragionevoli stanziamenti vengano effettuati in previsione di perdite e passività reali e potenziali.

l) COSTANZA. La costanza di applicazione dei principi generali e dei criteri particolari di valutazione nel tempo è uno dei cardini della determinazione dei valori previsionali e dei risultati dell'esercizio.

La continuità di applicazione dei principi contabili, come definiti in precedenza, è una condizione essenziale della comparabilità fra documenti di previsione e di rendicontazione del medesimo anno, nonché fra le previsioni e i consuntivi di anni differenti.

Da quanto detto si deduce che l'indicazione dei cambiamenti dei criteri particolari di valutazione adottati e dei loro effetti è condizione necessaria per la corretta preparazione ed esposizione delle risultanze contabili. In ogni caso, la deroga a questo principio contabile deve effettuarsi in casi eccezionali, sia per frequenza che per natura dell'evento motivante, e la causa, nonché l'effetto del cambiamento devono essere propriamente evidenziati nei documenti descrittivi.

m) UNIVERSALITÀ. Con il requisito dell'universalità si intende la necessità di considerare nei documenti contabili tutte le grandezze finanziarie, patrimoniali ed economiche afferenti la gestione del singolo ente pubblico al fine di fornire un quadro fedele ed esauriente del complesso dell'attività amministrativa, vietando, nella sostanza, le gestioni fuori bilancio.

n) INTEGRITÀ. Questo principio, collegato in maniera inscindibile con il precedente, vieta che nel bilancio di previsione e nel rendiconto finanziario vengano iscritte delle entrate al netto delle relative spese sostenute per la riscossione e, viceversa, che siano iscritte delle spese ridotte delle correlative entrate.

Con l'integrità si mira a dare una valutazione "lorda" dell'attività finanziaria dell'ente pubblico, evitando così che sfuggano alcune fonti di spesa. In questo modo, inoltre, si può disporre di dati esatti che consentono valutazioni di convenienza sui servizi pubblici erogati dalla specifica amministrazione.

Volendo ampliare il principio dell'integrità anche alla gestione patrimoniale ed economica, esso potrebbe essere equiparato al divieto di compensazioni fra partite imposte alle imprese nella redazione dello stato patrimoniale e del conto economico.

o) UNITÀ. Il singolo ente pubblico è una entità giuridica unica ed unitaria, pertanto deve essere unico il suo bilancio di previsione e unico il suo rendiconto. Tali documenti contabili non possono essere frazionati in maniera tale da destinare determinate fonti alla

copertura di specifiche spese. E' la massa delle entrate complessive che finanzia l'ente pubblico, ed e' questo, poi, che sostiene la totalita' della spesa, salva diversa disposizione normativa.

p) FLESSIBILITA'. Il rigore normativo dei documenti previsionali non puo' e non deve condurre ad una concezione di rigidita' nella gestione dell'attivita' prevista. Gli accadimenti futuri possono essere incerti sia nel verificarsi che nell'ammontare, percio' e' necessario disciplinare anche la flessibilita' dei piani previsionali.

Il principio della flessibilita' e' volto a trovare all'interno dei documenti previsionali, bilanci e budget, la possibilita' di affrontare gli effetti derivanti da circostanze straordinarie o imprevedibili che possono modificare i valori a suo tempo approvati dall'organo politico.

Le norme di contabilita' pubblica prevedono varie modalita' di intervento riconducibili, in definitiva, a due categorie:

1) predisposizione, all'interno del bilancio previsionale e del budget, di appositi "fondi", ossia di stanziamenti non attribuibili ad uno specifico oggetto di spesa, ma sottoposti anch'essi ad approvazione;

2) particolari modalita' di intervento dopo l'approvazione dei documenti previsionali, solo qualora si verificassero fatti eccezionali per i quali non e' stato previsto alcun "fondo"; in particolare si fa riferimento anche alla "autonomia di spesa" attribuita ai dirigenti pubblici nell'ambito del budget loro assegnati.

Queste tipologie di intervento riguardano sia i documenti finanziari, sui quali transita la funzione autorizzativa, sia i documenti di programmazione e di budget sui quali si fonda la gestione ed il relativo controllo interno.

q) COMPETENZA FINANZIARIA ED ECONOMICA. Il principio della competenza consiste nella identificazione del periodo di pertinenza di un determinato valore economico o finanziario.

La competenza finanziaria e' il criterio con il quale, in base alla data dell'accertamento o dell'impegno, vengono imputate le entrate e le uscite ad un esercizio piuttosto che ad un altro.

La competenza economica imputa gli effetti delle operazioni e degli altri eventi all'esercizio nel quale e' rinvenibile "l'utilita' economica", ceduta o acquisita, anche se diverso da quello in cui si concretizzano i relativi momenti finanziari.

La determinazione dei risultati d'esercizio implica un procedimento di identificazione, di misurazione e di correlazione fra entrate e uscite nei documenti finanziari, e fra proventi e costi nei documenti economici.

L'analisi economica dei fatti amministrativi pubblici richiede, in via preliminare, una distinzione tra i fatti gestionali direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) e fatti gestionali non caratterizzati da questo stesso processo in quanto finalizzati ad una o piu' attivita' erogative (contribuzioni e trasferimenti di risorse, prestazioni ed erogazioni di servizi).

Nel primo caso la competenza dei costi e dei proventi e' riconducibile al noto principio contabile n. 11 emanato dai Consigli nazionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri.

Nel secondo caso e, quindi, per la maggior parte delle attivita' amministrative pubbliche e' necessario considerare la competenza economica dei costi e dei proventi in diretta relazione al processo erogativo di prestazioni e servizi. In tale logica i costi sostenuti per l'espletamento delle attivita' istituzionali, tradizionali o

innovative, sono i componenti economici che richiedono un'adeguata copertura con proventi acquisiti nei limiti delle risorse rese disponibili da movimenti in entrata di tipo finanziario, economico e patrimoniale.

Pertanto, i costi, come regola generale, devono essere riconosciuti d'esercizio quando si verificano le seguenti due condizioni:

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

2) l'erogazione e' avvenuta, si e' cioe' verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprieta' o di godimento del servizio.

La partecipazione del costo al processo produttivo si realizza quando:

a) i costi sostenuti in un esercizio riguardano fattori che hanno esaurito la loro utilita' nell'esercizio stesso o non ne sia identificabile o valutabile la futura utilita';

b) la competenza economica dei costi puo' essere determinata anche sulla base di assunzioni del Lusso dei costi (fifo, lifo o costo medio) o, in mancanza di una piu' diretta associazione, per riparazione dell'utilita' o funzionalita' pluriennale su base razionale e sistematica (ammortamento);

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

d) l'associazione al processo produttivo o la ripartizione dell'utilita' su base razionale e sistematica non siano di sostanziale rilevanza.

Regole particolari riguardano la rilevazione di costi relativi ad attivita' a lungo termine, cioe' alla produzione di beni e all'erogazione di servizi il cui processo produttivo eccede l'anno. In tali situazioni i costi devono essere riconosciuti sulla base dello stato di avanzamento dei lavori nei casi in cui siano rispettati i requisiti previsti dal principio contabile n. 23 emanato dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri o dalle specifiche norme in materia.

I proventi devono essere correlati con i costi dell'esercizio. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza economica dei fatti gestionali caratterizzanti le attivita' amministrative pubbliche ed intende esprimere la necessita' di contrapporre ai costi dell'esercizio, siano essi certi o presunti, i relativi proventi. Tale correlazione si realizza:

1) per associazione di causa ad effetto tra proventi e costi. L'associazione puo' essere effettuata analiticamente e direttamente (come nel caso delle provvigioni o delle tariffe); per quanto riguarda l'attivita' commerciale tale momento (nel quale il provento puo' essere denominato propriamente come "ricavo") e' convenzionalmente rappresentato dalla spedizione del bene o dal momento in cui i servizi sono resi e sono fatturabili, come per l'attivita' di scambio sul mercato prevista dal principio contabile n. 11;

2) per imputazione diretta di proventi al conto economico dell'esercizio o perche' associati al tempo o perche' sia cessata la correlazione con il costo;

3) per imputazione indiretta di proventi al conto economico dell'esercizio o perche' associati al tempo o perche' pur non essendo correlabili ad uno specifico costo sono comunque correlabili ad una o

piu' attivita' dell'esercizio.

Regole particolari riguardano la rilevazione dei proventi resi disponibili per attivita' a lungo termine. In tali situazioni i proventi devono essere correlati ai costi sulla base dello stato di avanzamento dei lavori inerenti l'attivita' per la quale sono stati concessi.

r) EQUILIBRIO DI BILANCIO. Le norme di contabilita' pubblica traducono il "principio della copertura", sancito dal comma 4 dell'articolo 81 della Costituzione, in modo strettamente ed esclusivamente finanziario, ossia imponendo, nella predisposizione dei bilanci finanziari di previsione, l'uguaglianza fra l'ammontare complessivo delle entrate e quello delle uscite.

Anche la realizzazione dell'equilibrio economico e' garanzia della capacita' di perseguire le finalita' istituzionali ed innovative in un mercato dinamico. L'equilibrio economico duraturo comporta necessariamente una stabilita' anche finanziaria, ma non e' sempre vero il contrario.

La tendenza al pareggio economico, finanziario e patrimoniale dovrebbe essere posta come obiettivo minimale per il perseguimento delle finalita' istituzionali nel tempo.