

Coerenza, equilibrio e pubblicità: gli altri postulati per la gestione

<http://www.quotidianoentilocali.ilsole24ore.com/>

di Marco Rossi

(articolo a libero accesso sul sito indicato)

Esaminando i postulati della nuova contabilità armonizzata, rileva, proseguendo, il principio della coerenza, concernente il «nesso logico che dovrebbe sussistere fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale», al fine di garantire la strumentalità rispetto al conseguimento dei medesimi obiettivi.

La coerenza

La coerenza interna, in particolare, implica soprattutto: a) in sede preventiva, che gli strumenti di programmazione pluriennale e annuale siano conseguenti alla pianificazione dell'ente; b) 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 pluriennale e annuale e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici; c) in sede di rendicontazione, che sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.

La coerenza esterna, invece, interessa la correlazione fra il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione dell'amministrazione pubblica, le direttive e le scelte strategiche di altri livelli di governo del sistema pubblico anche secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica, con particolare riguardo (ad evidenza) ai vincoli del patto di stabilità interno.

Continuità e costanza

Rispetto alla valutazione delle poste contabili, poi, assume importanza il principio della «continuità e della costanza», essendo necessario tenere conto di una prospettiva di continuazione delle attività istituzionali per le quali l'amministrazione pubblica è costituita.

Il presupposto è che ogni sistema aziendale deve rispondere alla preliminare caratteristica di essere atto a perdurare nel tempo, con i conseguenti effetti dal punto di vista dei criteri tecnici e di stima da adottare, i quali devono avere la possibilità di continuare a essere validi nel tempo, se le condizioni gestionali non saranno tali da evidenziare chiari e significativi cambiamenti.

In termini applicativi, poi, il principio impone di adottare, nelle determinazioni quantitative, costanti regole contabili generali e particolari, anche al fine di assicurare la necessaria comparabilità sia tra programmazione e rendicontazione (con riferimento al medesimo arco temporale) sia tra gli analoghi documenti (seppure con riferimento ad annualità diverse).

Eventuali cambiamenti, poi, dovrebbero costituire un'eccezione nel tempo da descrivere e documentare opportunamente in apposite relazioni nel contesto del sistema di bilancio destinate a fornire la necessaria motivazione.

Comparabilità e verificabilità

Successivamente, vi è il principio della «comparabilità e verificabilità», secondo il quale gli «utilizzatori delle informazioni di bilancio devono essere in grado di comparare nel tempo le informazioni, analitiche e sintetiche di singole o complessive poste economiche, finanziarie e patrimoniali del sistema di bilancio, al fine di identificarne gli andamenti tendenziali».

In proposito, svolge un ruolo fondamentale il costante e continuo rispetto dei principi contabili sia per gli organi di governance interna ed esterna della singola amministrazione pubblica a cui ci si riferisce, sia per ogni categoria di portatori di interesse che vuole ottenere informazioni sulla

gestione pubblica.

A tale scopo, per interpretare correttamente le informazioni, i destinatari devono essere resi edotti in ordine ai principi contabili impiegati nella preparazione dei documenti contabili.

Il principio in questione, inoltre, individua le condizioni per assicurare la comparabilità nel tempo delle informazioni; tali condizioni, in particolare, sono le seguenti: a) la forma di presentazione è costante, cioè il modo di esposizione delle voci deve essere uguale o almeno comparabile; b) i criteri di valutazione adottati sono mantenuti costanti e gli eventuali cambiamenti devono essere giustificati da circostanze eccezionali, dando evidenza degli effetti di tali modifiche; c) i mutamenti strutturali nell'organizzazione e gli eventi di natura straordinaria devono essere chiaramente evidenziati.

Correlatamente alla comparabilità si pone, secondo il principio, un problema di verificabilità delle informazioni rilasciate, attraverso il riscontro del procedimento valutativo seguito. Tale aspetto è particolarmente importante nella fase programmatoria, e quindi di definizione degli stanziamenti, in relazione al quale è indispensabile assicurare la possibilità di ricostruire il percorso realizzato.

Neutralità e imparzialità

Rileva, di seguito, il principio della «neutralità e imparzialità», in base al quale 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». Al riguardo, è opportunamente sottolineato che la presenza di elementi soggettivi di stima non è condizione per far venir meno l'imparzialità, la ragionevolezza e la verificabilità.

Contabilmente, poi, il requisito dell'imparzialità, si traduce nell'applicazione competente e tecnicamente corretta del processo di formazione dei documenti contabili, del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio.

Pubblicità

Il principio della «pubblicità» è strettamente legato alla funzione informativa svolta dal sistema di bilancio nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili.

Per rendere effettivo tale elemento è necessario assicurare ai cittadini e ai diversi organismi sociali e di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio, anche mediante l'integrazione delle informazioni obbligatorie.

E' quindi indispensabile un ruolo attivo dell'amministrazione allo scopo di garantire la conoscenza sia delle scelte di programmazione (che trovano rappresentazione nei documenti previsionali) sia dei risultati della gestione (descritti nei documenti di rendicontazione).

Equilibrio di bilancio

Il quindicesimo principio concerne l'equilibrio di bilancio, in stretta coerenza con le disposizioni di contabilità pubblica che pongono come vincolo del bilancio di previsione il pareggio finanziario, che richiede, in prima approssimazione, la corrispondenza complessiva (di competenza e di cassa) di tutti i flussi di entrata e di spesa.

Nell'ambito del bilancio di previsione, in particolare, è richiesta la corretta applicazione di tutti gli altri equilibri finanziari, economici e patrimoniali, da verificare anche durante la gestione in modo concomitante con lo svolgersi delle operazioni di esercizio, e quindi nei risultati complessivi dell'esercizio.

Tali aspetti, secondo il principio, devono essere riscontrati anche nell'ambito della fase di rendicontazione, intesa come prima forma del controllo interno, concernente tutti i flussi finanziari generati dalla produzione, diretta o indiretta, altresì mediante le altre forme di gestione dei servizi.

Competenza finanziaria

Vi è, poi, la «competenza finanziaria», che concerne l'imputazione agli esercizi finanziari delle

obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, per il quale si registrano forti discontinuità rispetto all'impostazione precedente.

Rileva in modo determinante l'elemento dell'«esigibilità», secondo il quale «tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza», essendo comunque fatta salva la piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati.

Competenza economica

Sulla base del principio della «competenza economica», poi, l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente e attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono, a prescindere da quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.

Ne consegue che la determinazione del risultato economico d'esercizio implica un procedimento di analisi della competenza economica e delle componenti economiche positive e negative relative all'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

Ovviamente, il principio de quo rileva esclusivamente con riferimento ai soli prospetti di natura economica e patrimoniale facenti parte di ogni sistema di bilancio, che presentano (non solo nell'ambito del Tuel ma altresì nell'ambito del Dlgs 118/2011) una funzione meramente informativa. Partendo da tali considerazioni, in particolare, il principio chiarisce le regole della competenza economica, con specifico riferimento alle modalità di individuazione dei costi e dei proventi da attribuire ai diversi esercizi, al fine di determinarne il risultato economico.

Prevalenza della sostanza sulla forma

Chiude l'insieme dei principi il criterio «del superamento della forma con la sostanza», in forza del quale l'informazione contabile deve «rappresentare fedelmente ed in modo veritiero le operazioni ed i fatti che sono accaduti durante l'esercizio» secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva e quindi alla realtà economica che li ha generati.

Di conseguenza, il dato «sostanziale», dal punto di vista economico, finanziario e patrimoniale deve costituire l'elemento prevalente per la contabilizzazione, valutazione ed esposizione nella rappresentazione dei fatti amministrativi nei documenti del sistema di bilancio.

Si tratta di un aspetto, tra l'altro, di decisiva importanza, considerando che la lettura sostanziale (e non formale) delle operazioni può incidere profondamente sulle regole di contabilizzazione e di rappresentazione nonché sul rispetto dei vincoli di finanza pubblica (basti pensare, a titolo di esempio, all'effetto conseguente alla contabilizzazione con il metodo finanziario e non con il metodo patrimoniale delle operazioni di leasing).