

# I nove principi generali per scrivere il bilancio con le regole Ue

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

di Marco Rossi

(articolo a libero accesso sul sito indicato)

Regioni ed Enti locali sono chiamati a introdurre, sulla base delle previsioni contenute nel Dlgs 118/2011 come modificato dal Dlgs 126/2014 il nuovo sistema contabile armonizzato dal 2015, adottando gli schemi appositamente definiti con finalità conoscitiva in affiancamento al bilancio autorizzatorio strutturato sulla base dei modelli vigenti nel 2014. L'evoluzione in atto, strettamente collegata alle corrispondenti scelte eseguite a livello europeo, comporta molteplici cambiamenti per le amministrazioni coinvolte, che vedono modificarsi in modo significativo le regole contabili, gli schemi di bilancio, i criteri di competenza, le classificazioni di entrate e spese nonché strumenti e istituti contabili a cui fare riferimento.

Numerose novità interessano i principi contabili sia generali (ossia, i cosiddetti "postulati"), destinati a individuare le regole di fondo per "guidare" le rilevazioni da effettuare, sia applicati, finalizzati a definire, con riferimento puntualmente alle diverse operazioni della gestione, il trattamento contabile da seguire, anche allo scopo di garantire la necessaria coerenza con gli stessi postulati.

In questa sede merita quindi approfondire i primi nove principi generali individuati a cui (sulla base di quanto previsto dall'articolo 3 del Dlgs 118/2011) le amministrazioni pubbliche sono chiamate a conformare la propria gestione dal punto di vista contabile, alla luce di quanto previsto dal novellato articolo 162 del Tuel (modificato dal Dlgs 126/2014), rinviando l'esami degli altri nove a un successivo contributo.

## **Annualità**

Il primo postulato, classico, è costituito dall'annualità, allo scopo di evidenziare che i «documenti del sistema di bilancio, sia di previsione sia di rendicontazione, sono predisposti con cadenza annuale e si riferiscono a distinti periodi di gestione coincidenti con l'anno solare». Il riferimento, in particolare, è ai documenti di bilancio che, tuttavia, sempre secondo il principio, sconta la definizione di stanziamenti secondo una logica più ampia, legata a un orizzonte temporale almeno triennale, che viene formalmente accolta nell'ambito del bilancio pluriennale.

## **Unità**

Segue un altro principio del tutto consolidato per la contabilità pubblica, rappresentato dall'«unità», secondo cui «la singola amministrazione pubblica è una entità giuridica unica e unitaria, pertanto, deve essere unico e unitario sia il suo bilancio di previsione, sia il suo rendiconto e bilancio d'esercizio». Tale postulato presenta dei conseguenti riflessi dal punto di vista contabile: da una parte, infatti, il complesso unitario delle entrate finanzia l'amministrazione pubblica e quindi sostiene la totalità delle sue spese durante la gestione; dall'altra parte, i documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa (è il caso, ad esempio, dei cosiddetti «proventi concessori»).

## **Universalità**

Vi è, poi, il principio dell'universalità, secondo il quale «il sistema di bilancio ricomprende tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali». Ciò

permette, infatti, di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della complessa attività amministrativa, anche in vista del mantenimento degli equilibri economico-finanziari del sistema di bilancio. Conseguono, che risultano del tutto incompatibili con il principio dell'universalità le cosiddette «gestioni fuori bilancio», ossia movimentazioni riconducibili all'ente e che non transitano nel bilancio.

### **Integrità**

All'universalità è strettamente legato il principio dell'«integrità», a mente del quale - nel bilancio di previsione e nei documenti di rendicontazione - «le entrate devono essere iscritte al lordo delle spese sostenute per la riscossione e di altre eventuali spese ad esse connesse e, parimenti, le spese devono essere iscritte al lordo delle correlate entrate, senza compensazioni di partite».

### **Veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità**

Importante è, poi, il criterio complessivamente denominato della «veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità», che contempla una serie di criteri di formazione dei documenti di bilancio.

La «veridicità» fa esplicito riferimento al principio del true and fair view, che impone la rappresentazione delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio e richiede l'enunciazione degli altri postulati del bilancio, rappresentati da attendibilità, correttezza e comprensibilità.

Il principio della veridicità non si applica solo ai documenti di rendicontazione e alla gestione, ma anche ai documenti di previsione nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari (e nel caso anche economici) generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento.

Il principio della veridicità può essere inteso come un obiettivo a cui tendono postulati e principi contabili generali, in primis l'attendibilità, secondo la quale tutte le valutazioni a contenuto economico, patrimoniale e finanziario (ivi incluse le previsioni di bilancio) devono essere sostenute da accurate analisi di tipo storico e programmatico o, in mancanza, da altri idonei e obiettivi parametri di riferimento.

Questi principi, in più, non rilevano esclusivamente per i documenti di bilancio ma altresì per i documenti accompagnatori, richiedendo un'informazione scevra da errori e distorsioni rilevanti e affidabile per i potenziali utilizzatori.

La correttezza, invece, riguarda il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili di programmazione e previsione, di gestione e controllo e di rendicontazione. È interessante sottolineare come il principio evidenzia che tali indicazioni rilevano altresì con riferimento alle comunicazioni e ai dati oggetto del monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica (chiaro ed evidente il riferimento al patto di stabilità interno e ai conseguenti adempimenti formali).

Il principio della chiarezza (o comprensibilità), poi, rafforza l'elemento della veridicità, imponendo che il sistema di bilancio presenti una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali. Tale articolazione, in particolare, deve essere tale da agevolarne la comprensione e favorirne la consultazione, rendendo evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione. Affinché sussista il requisito della chiarezza, poi, è necessario assicurare l'informativa supplementare necessaria a facilitare la comprensione e l'intelligibilità dei documenti.

### **Significatività e rilevanza**

Vi sono, a seguire, i due principi (congiuntamente considerati) della «significatività e rilevanza». Il primo elemento concerne la corrispondenza degli elementi conoscitivi con le esigenze informative connesse al processo decisionale degli utilizzatori, essendo in grado di influenzarne positivamente le valutazioni.

Il secondo elemento, invece, riguarda la possibilità che l'omissione o l'errata presentazione di

un'informazione incidano sulle decisioni degli utilizzatori prese sulla base del sistema di bilancio, individuandosi così la soglia della rilevanza (o materiality).

### **Flessibilità**

La flessibilità, invece, interessa prioritariamente i documenti di programmazione, i quali «non debbono essere interpretati come imm modificabili», essendo necessario garantire la possibilità di fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie che si possono manifestare durante la gestione. Peraltro, è precisato altresì che va valutato comunque negativamente un eccessivo ricorso agli altri strumenti di flessibilità, quali le variazioni di bilancio, essendo destinato a inficiare l'attendibilità del processo di programmazione (le motivazioni delle variazioni, in più, devono essere illustrate nell'ambito della relazione al rendiconto).

### **Congruità**

La congruità, poi, consiste nella «verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti», in particolare in termini di corrispondenza tra le entrate e uscite e gli obiettivi programmati e gli andamenti storici e con riferimento ai riflessi degli impegni pluriennali (a cui dare copertura), che sono coerentemente rappresentati nel sistema di bilancio nelle fasi di previsione e programmazione, di gestione e rendicontazione.

### **Prudenza**

Rileva, infine, la «prudenza», fondamentale tanto nei documenti contabili di programmazione e del bilancio di previsione quanto nel rendiconto e bilancio d'esercizio.

Nell'ambito del documento programmatico, in particolare, devono essere iscritte solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo amministrativo considerato, mentre le componenti negative saranno limitate alle sole voci degli impegni sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste.

Nei documenti di rendicontazione, invece, il principio della prudenza comporta che le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate, mentre tutte le componenti negative devono essere contabilizzate e quindi rendicontate, anche se non sono definitivamente realizzate.

Opportunamente, il principio sottolinea come l'applicazione operativa del criterio della prudenza non debba essere «estremizzata» né in una direzione né nell'altra. E', infatti, affermato che i suoi eccessi devono però essere evitati, perché sono pregiudizievoli al rispetto della rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche e degli andamenti effettivi della gestione e quindi rendono il sistema di bilancio inattendibile.

Peraltro, il principio della prudenza non deve condurre all'arbitraria e immotivata riduzione delle previsioni di entrata, proventi e valutazioni del patrimonio, essendo necessario esprimere qualità di giudizi a cui deve informarsi un procedimento valutativo e di formazione dei documenti del sistema di bilancio che risulti veritiero e corretto.