

Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali

FINALITA' E POSTULATI DEI PRINCIPI CONTABILI DEGLI ENTI LOCALI

Premessa sul quadro giuridico generale di riferimento

- L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, dopo un lungo periodo, ha avuto un primo allineamento alla contabilità di Stato con il D.P.R. 19 giugno 1979, n. 421 e poi continue modificazioni con i decreti annuali di finanza locale. Con il D.Lgs. 25 febbraio 1995, n. 77 l'intera materia è stata riordinata e modernizzata con abrogazione di tutte le disposizioni precedenti. Tale disciplina trova attualmente il suo fondamento nel testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (nel seguito indicato come TUEL), approvato con il D. Lgs. 18 agosto 2000, n.267 e nei relativi regolamenti attuativi, e tiene conto della legge 18 ottobre 2001, n.3, della legge 5 giugno 2003, n.131 e del D. Lgs. 12 aprile 2006, n.170.
- In occasione dell'emanazione del TUEL, il legislatore ha previsto la necessità per gli enti locali di aggiornare i propri strumenti operativi e le proprie procedure nella materia, rinnovando regolamenti ed atti di contenuto economico-finanziario, con precise disposizioni quali quelle degli articoli 152, 153, ecc. Nell'ordinamento finanziario e contabile, infatti, è stata ampliata l'autonomia regolamentare degli enti locali prevedendo numerosi rinvii al regolamento di contabilità della singola amministrazione.
- Già con il D. Lgs. 25 febbraio 1995, n.77, il legislatore si è anche dato carico di assicurare un'attività di supporto, istituendo l'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, al quale ha assegnato il compito di "promuovere la salvaguardia degli equilibri di bilancio, l'applicazione dei principi contabili e la congruità degli strumenti applicativi, nonché la sperimentazione di nuovi modelli contabili" (art.154, comma 2, del TUEL). A tal fine, ha disposto che l'Osservatorio presenti al Ministro dell'interno almeno una relazione annuale sullo stato di applicazione delle norme, con proposte di integrazione normativa e di principi contabili di generale applicazione (stesso art.154, comma 3, del TUEL).

SEZIONE I

FINALITA'

1. I principi contabili sono interpretazioni tecniche delle norme contenute nell'ordinamento finanziario e contabile, secondo i fini voluti dal legislatore. Essi si distinguono in postulati contabili o principi contabili generali e principi contabili applicati.
2. I postulati contabili costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui deve informarsi l'intero sistema di bilancio. I principi contabili applicati specificano i singoli istituti definiti nell'ordinamento ed identificano i corretti adempimenti in coerenza con le indicazioni generali dei postulati.

3. I principi contabili sono riferiti al sistema di bilancio, al quale il legislatore ha connesso norme di programmazione, di mandato, triennale ed annuale, di gestione, di tesoreria, di investimento, di revisione economico-finanziaria, di controllo interno, di rendiconto generale e di risanamento degli enti dissestati.
4. I principi contabili, generali ed applicati, si rivolgono, prevalentemente, agli organi di governo, al Direttore Generale, al Segretario e ai responsabili dei servizi finanziari e degli altri servizi, agli agenti contabili, al tesoriere e ai revisori contabili degli enti locali che, nell'ottemperare con professionalità alle loro responsabilità, sono tenuti ad applicarli al fine di pervenire ad una coerente redazione dei documenti che compongono il sistema di bilancio.

Funzione e sistematica dei principi contabili

5. La funzione dei principi contabili duplice:
 - (a) la prima è quella di interpretare in chiave tecnica le norme di legge in materia di ordinamento finanziario e contabile. La legge fissa disposizioni di carattere generale sulla formazione del sistema bilancio e rinvia implicitamente a regole tecniche, cioè ai corretti postulati e principi contabili, per specificazioni ed interpretazioni di tipo applicativo;--
 - (b) la seconda funzione è integrativa laddove le norme di legge risultano insufficienti.
6. Scopo di questo documento è di fornire un quadro generale sistematico (framework) di postulati relativi al sistema di bilancio. Tali postulati sono soggetti ad evoluzione nel tempo, al fine di essere rispondenti alle crescenti esigenze dei destinatari dei bilanci per quanto concerne la qualità dell'informazione e l'attendibilità dei valori con il mutare delle situazioni.
7. I principi contabili che specificano i singoli istituti ed adempimenti seguono le indicazioni generali di questo documento. Nel caso in cui non sia stato emesso un principio contabile specifico su una fattispecie particolare e non normata, i gestori del sistema di bilancio possono affrontarla seguendo i principi generali contenuti nel presente documento.
8. Il quadro sistematico delineato ha la funzione di:
 - (a) promuovere l'armonizzazione delle procedure contabili connesse al sistema di bilancio, così da arrivare ad una rappresentazione veritiera e corretta dei programmi e dell'andamento economico, finanziario e patrimoniale dell'ente e ad un agevole consolidamento dei conti pubblici come richiesto dall'art. 157 del TUEL;
 - (b) consentire ai gestori del sistema di bilancio, ed in particolare ai responsabili di servizio finanziario, l'applicazione delle norme, anche nel considerare argomenti che devono ancora essere oggetto di un principio contabile;
 - (c) coadiuvare i revisori nel verificare se il sistema di bilancio è conforme a legge e quindi consentire loro di adempiere in modo adeguato alle proprie funzioni;
 - (d) assistere gli utilizzatori del sistema di bilancio ad interpretare le informazioni contenute nei documenti predisposti in conformità ai principi contabili internazionali e nazionali.

Rapporti con principi contabili nazionali e principi contabili internazionali

9. I postulati e i principi emanati dall'Osservatorio, si adeguano agli indirizzi e delle indicazioni contenute nei documenti emanati dall'IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), dallo IASB (International Accounting Standards Board), dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale Ragionieri e dall'Organismo

Italiano di Contabilità, per quanto compatibili con l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali.

Ambito di applicazione

10. Il quadro sistematico tratta:
 - (a) le finalità dei documenti che fanno capo al sistema di bilancio;
 - (b) le caratteristiche qualitative che determinano l'utilità dell'informativa contenuta nei documenti stessi.
11. I postulati di bilancio che sono oggetto del presente documento sono da riferirsi al sistema di bilancio previsto nell'ordinamento.
12. Il sistema di bilancio si sostanzia in una serie di atti e di documenti previsti dall'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali. Gli atti e i documenti sono riferibili ai diversi livelli dell'azione amministrativa dell'ente, ed in particolare alla programmazione, alla previsione, alla gestione, alla rendicontazione, alla revisione economico-finanziaria e al controllo interno.
13. L'ente locale può prevedere, chiarendone adeguatamente scopi e metodologie di redazione, comunque nel rispetto dei postulati del sistema di bilancio, altri atti e documenti contenenti informazioni complementari, supplementari o integrative, anche di natura sociale, che ampliano il sistema.
14. L'ente locale che segue gli indirizzi dei postulati e dei principi contabili lo evidenzia nella relazione previsionale e programmatica e nella relazione al rendiconto della gestione.
15. Il regolamento di contabilità di ciascun ente locale deve essere coerente con le finalità dei documenti che fanno capo al sistema di bilancio.

Gli utilizzatori e le loro esigenze informative

16. Tra gli utilizzatori del sistema di bilancio vi sono cittadini, consiglieri e amministratori, organi di controllo ed enti pubblici, organismi strumentali per la gestione dei servizi pubblici locali, dipendenti, finanziatori, fornitori ed altri creditori. Essi usano il sistema di bilancio per soddisfare alcune delle proprie diverse esigenze informative. Tra queste si possono citare:
 - (a) *Cittadini*. I cittadini, anche organizzati nelle diverse forme associative, e gli organismi di partecipazione, hanno il diritto di disporre di un documento che permetta loro di comprendere quali sono i concreti indirizzi dell'amministrazione (in termini di servizi, della loro efficacia e dei loro costi), i livelli di pressione fiscale programmati e realizzati dall'ente locale, i risultati delle politiche pubbliche sul territorio;
 - (b) *Consiglieri ed amministratori*. Il consiglio è l'organo di indirizzo e di controllo politico-amministrativo ed ha competenza in relazione agli atti fondamentali, tra cui «programmi, relazioni previsionali e programmatiche, piani finanziari, programmi triennali e elenco annuale dei lavori pubblici, bilanci annuali e pluriennali e relative

variazioni, rendiconto...» (art. 42, c. 2, del TUEL) È chiaro che questa attribuzione può essere pienamente esercitata solo se il sistema di bilancio è predisposto in modo tale da fornire una rappresentazione veritiera e corretta dei programmi e dei risultati dell'azione amministrativa dell'ente;

- (c) *Organi di controllo, altri enti pubblici e organismi strumentali per la gestione dei servizi pubblici locali.* Il sistema di bilancio è essenziale per la comprensione del funzionamento dell'amministrazione. Gli enti pubblici, gli organi di controllo e gli organismi strumentali devono poter disporre di una informazione che permetta loro di comprendere quale sia l'andamento economico, finanziario e patrimoniale, nonché gli altri risultati gestionali dell'ente, così da poter assumere in modo consapevole i propri comportamenti in relazione a ciò;
- (d) *Dipendenti.* I dipendenti ed i loro gruppi di rappresentanza hanno interesse ad avere informazioni in merito ai programmi ed all'andamento economico, finanziario e patrimoniale dell'ente locale. In particolare i responsabili di servizio hanno la necessità di disporre di uno strumento che consenta loro di comprendere e quindi realizzare gli indirizzi programmatici dell'ente e verificarne i risultati;
- (e) *Finanziatori.* I finanziatori sono interessati alle informazioni che possano metterli in grado di capire se i loro finanziamenti e i relativi interessi saranno pagati alle scadenze stabilite. L'istituto del dissesto, di cui al titolo VIII del TUEL, rende particolarmente pressante l'interesse dei finanziatori in merito all'andamento finanziario dell'ente;
- (f) *Fornitori ed altri creditori.* I fornitori e gli altri creditori commerciali sono interessati alle informazioni che possono metterli in grado di valutare la solvibilità dell'ente. Anche per fornitori ed altri creditori l'istituto del dissesto rende indispensabile avere notizia dell'andamento dell'ente.

Le finalità del sistema di bilancio

- 17. Le finalità del sistema di bilancio sono quelle di fornire informazioni in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione, all'andamento economico-finanziario dell'ente e agli effetti sociali prodotti dall'attività posta in atto a beneficio di un'ampia serie di utilizzatori nel processo di decisione e gestione.
- 18. Più in dettaglio, il sistema di bilancio deve assolvere a molteplici ed interrelate funzioni:
 - (a) una funzione politico-amministrativa;
 - (b) una funzione economico-finanziaria;
 - (c) una generale funzione informativa.
- 19. Sotto il profilo politico-amministrativo, i documenti contabili sono lo strumento essenziale per l'esercizio delle prerogative di indirizzo e di controllo che il consiglio dell'ente deve esercitare sulla giunta.
- 20. Si sottolinea che la corretta applicazione della funzione politico-amministrativa risiede nel rispetto di un percorso che parte dal programma amministrativo del sindaco o presidente, transita attraverso le linee programmatiche comunicate all'organo consiliare, trova esplicitazione nel piano generale di sviluppo dell'ente – da considerare quale programma di mandato – ed infine si sostanzia nei documenti della programmazione, relazione previsionale e programmatica e bilancio pluriennale, nella previsione del bilancio annuale e,

infine, nello strumento di indirizzo gestionale, il piano esecutivo di gestione, quando è obbligatorio.

21. Alla funzione autorizzativa economico-finanziaria attribuita al sistema di bilancio è connessa l'analisi della destinazione delle risorse a preventivo e la verifica del loro corretto impiego, anche attraverso la considerazione degli effetti prodotti sui cittadini e sul territorio. Ne consegue un ruolo di indirizzo e di guida dell'azione esecutiva, di coordinamento dell'attività stessa e della sua rendicontazione.
22. Il sistema di bilancio soddisfa le esigenze comuni degli utilizzatori ed assolve quindi ad una più generale funzione informativa. Tale sistema, nella parte contabile, non fornisce tutte le informazioni di cui gli utilizzatori potrebbero aver bisogno per prendere decisioni, esso pertanto deve essere integrato da tutte le informazioni extracontabili che si rendono necessarie.
23. Ai fini dell'assunzione delle decisioni è essenziale fornire informazioni anche in merito alla situazione patrimoniale-finanziaria ed ai cambiamenti della situazione patrimoniale-finanziaria, nonché sugli andamenti economici programmati dell'ente, non potendosi ritenere soddisfacente il raggiungimento del pareggio finanziario complessivo, come disposto dall'art. 162, c. 6 del TUEL, per la formulazione di un giudizio razionale sul futuro andamento dell'ente.
24. E' necessario considerare la logica economica come prioritaria nella formulazione degli atti di programmazione e predisporre una documentazione probatoria a supporto della relazione previsionale e programmatica.
25. La realizzazione dell'equilibrio economico è necessaria per perseguire le finalità istituzionali dell'ente. L'equilibrio economico a valere nel tempo è quindi un obiettivo essenziale il cui mancato perseguimento condiziona la stessa funzionalità dell'ente locale. La tendenza al pareggio economico deve essere ritenuta un obiettivo di gestione per il perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente, da sottoporre a costante controllo.
26. E' compito del sistema di bilancio dare indirizzi agli operatori delineando un quadro unitario di principi che siano in grado di assisterli nelle operazioni della gestione, di tesoreria, di investimento, di revisione economico-finanziaria, di controllo interno e di risanamento degli enti dissestati.
27. In un'ottica aziendale assume particolare rilievo il ruolo del rendiconto, perché permette una concreta verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi e di realizzazione dei programmi e del rispetto degli equilibri economico-finanziari, a tale scopo l'ente utilizza anche conoscenze di tipo quantitativo extracontabile e di tipo qualitativo.
28. La finalità del rendiconto è fornire informazioni in merito al grado di attuazione dei programmi, alla situazione patrimoniale-finanziaria, all'andamento economico ed ai cambiamenti della situazione patrimoniale-finanziaria di un ente locale a beneficio di un'ampia serie di utilizzatori del rendiconto nel loro processo di decisione politica, sociale ed economica.

29. Il rendiconto deve evidenziare anche i risultati socialmente rilevanti prodotti dall'amministrazione. In questo quadro assume un ruolo essenziale la relazione al rendiconto della gestione che deve fornire le informazioni quali-quantitative necessarie ad una comprensione dell'andamento dell'ente, che sia significativa non solo del grado di raggiungimento degli obiettivi economico-finanziari, ma anche del complessivo grado di benessere sociale raggiunto.

SEZIONE II

POSTULATI DEL SISTEMA DI BILANCIO.

30. I principi o postulati, di cui all'art.162, c.1, del TUEL, hanno valenza generale e riguardano quindi tutto il sistema di bilancio e non solo il bilancio di previsione. I postulati individuati dalla norma sono dunque i seguenti:

- Unità;
- Annualità;
- Universalità;
- Integrità;
- Veridicità;
- Pareggio finanziario;
- Pubblicità.

31. Gli ulteriori postulati desumibili dall'ordinamento sono i seguenti:

- Comprensibilità;
- Significatività e rilevanza;
- Attendibilità;
- Verificabilità;
- Coerenza;
- Congruità;
- Motivata flessibilità;
- Neutralità;
- Prudenza;
- Comparabilità;
- Competenza finanziaria;
- Competenza economica;
- Conformità del complessivo procedimento di formazione del sistema di bilancio ai corretti principi contabili.

Principio dell'unità

32. L'ente locale è una entità giuridica unitaria. Unitario, pertanto, deve essere il suo bilancio di previsione ed il rendiconto.

I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti a determinati e specifici impieghi, salvo diversa disposizione normativa.

Quindi il complesso delle entrate finanzia l'ente pubblico e serve a far fronte al complesso delle sue spese.

Principio dell'annualità

33. I documenti del sistema di bilancio, sia di previsione che di rendiconto, devono essere predisposti a cadenza annuale e si riferiscono ad un periodo di gestione che coincide con l'anno solare.

Principio dell'universalità

34. Il principio dell'universalità rafforza quello di unità. È necessario ricomprendere nel sistema di bilancio tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili all'ente locale, al fine di presentare una rappresentazione veritiera e corretta dell'andamento dell'ente.

35. Sono incompatibili con il principio dell'universalità le gestioni fuori bilancio, consistenti in «gestioni» poste in essere dall'ente locale o da sue articolazioni organizzative – che non abbiano autonomia gestionale – che non transitano nel bilancio.

36. Le contabilità separate, ove ammesse dalla normativa, devono essere ricondotte al sistema di bilancio dell'ente entro i termini dell'esercizio.

Principio dell'integrità

37. Il presente principio rappresenta un rafforzamento in chiave formale di quanto dettato dal principio dell'universalità.

38. Si richiede che nel bilancio di previsione e nel conto del bilancio non vi siano compensazioni di partite. È quindi vietato iscrivere le entrate al netto delle spese sostenute per la riscossione e, parimenti, di registrare le spese ridotte delle correlate entrate.

39. Lo stesso principio si applica anche ai valori economici ed alle grandezze patrimoniali che si ritrovano nel conto economico e nel conto del patrimonio.

Principio della veridicità

40. Il legislatore, ricorrendo al termine «veridicità», fa esplicito riferimento al principio internazionale del *true and fair view*, ripreso nella tradizione normativa e contabile italiana con la prescrizione di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente e il risultato economico dell'esercizio.

41. Il principio della veridicità non si applica solo ai documenti di rendicontazione, ma anche a quelli di previsione nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento.

42. Una corretta interpretazione del principio della veridicità richiede anche l'enunciazione degli altri postulati di bilancio, che il legislatore non esplicita, ma che verranno precisati nel seguito del documento in oggetto.

Principio del pareggio finanziario

43. Il bilancio di previsione deve essere deliberato in pareggio finanziario complessivo, attraverso una rigorosa valutazione di tutti i flussi di entrata e di spesa. Il rispetto del presente principio, che comporta anche la corretta applicazione degli altri equilibri finanziari, va assicurato, oltre che in sede di previsione, durante la gestione e si riflette sul suo risultato finale.
44. Nel sistema di bilancio il pareggio finanziario deve essere rispettato considerando tutti i flussi finanziari generati dalla produzione, diretta o effettuata attraverso le altre forme di gestione dei servizi erogati e dalle altre attività svolte.

Principio della pubblicità

45. Il sistema di bilancio assolve una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili. È compito dell'ente rendere effettiva tale funzione assicurando ai cittadini ed agli organismi di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio e del rendiconto, comprensivi dei rispettivi allegati, anche integrando le pubblicazioni obbligatorie.
46. L'articolo 162, c. 7 del TUEL, impone agli enti locali di precisare nello statuto e nei regolamenti le modalità con le quali assicurare ai cittadini ed agli organismi di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio annuale.
47. Il rispetto del principio della pubblicità presuppone un ruolo attivo dell'ente nella divulgazione delle risultanze dei documenti previsionali e consuntivi, che comporti la fruibilità delle informazioni. Il solo rispetto del diritto di accesso agli atti, esercitato su istanza del singolo cittadino, non soddisfa il principio della pubblicità.

Principio della comprensibilità

48. Il sistema di bilancio deve essere comprensibile e deve perciò presentare una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali. L'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da facilitarne – tra l'altro – la comprensione e permetterne la lettura per programmi, servizi ed interventi.
49. Il sistema di bilancio deve essere corredato da una informativa supplementare che faciliti la comprensione e l'intelligibilità dei documenti.
50. Una qualità essenziale delle informazioni contenute nel sistema di bilancio è che esse siano prontamente comprensibili dagli utilizzatori. A tale scopo, si assume che gli utilizzatori abbiano una ragionevole conoscenza dell'attività dell'ente locale, degli aspetti contabili e la volontà di esaminare l'informazione con normale diligenza.

Principio della significatività e rilevanza

51. 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.
52. Il procedimento di formazione del sistema di bilancio implica delle stime o previsioni. Pertanto, la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla ragionevolezza, ed all'applicazione oculata e corretta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio di previsione e del rendiconto.
53. Errori, 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 del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari.
54. L'informazione è rilevante se 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.

Principio dell'attendibilità

55. Un'informazione contabile è attendibile se è scevra da errori e distorsioni rilevanti e se gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa. A tal fine le previsioni di bilancio 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, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse.
56. L'oggettività degli andamenti storici e dei suddetti parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti dalle norme, consente di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio e, a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla realtà con un maggior grado di approssimazione.
57. Il presente principio non è applicabile solo ai documenti di previsione, ma anche a quei documenti di rendicontazione per la redazione dei quali è necessario un processo valutativo. Tale principio si estende ai documenti descrittivi ed accompagnatori.

Principio della verificabilità

58. L'informazione patrimoniale, economica e finanziaria, e tutte le altre fornite dal sistema di bilancio, devono essere verificabili attraverso la ricostruzione del procedimento valutativo seguito. A tale scopo gli enti devono conservare la necessaria documentazione probatoria.

Principio della coerenza

59. Occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la pianificazione, la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale. La coerenza implica che gli stessi siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi.

60. La coerenza interna implica:
- (a) in sede preventiva, che la relazione previsionale e programmatica sia conseguente 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 nella relazione previsionale e programmatica e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici;
 - (c) in sede di rendiconto, che sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.
61. Eventuali modifiche agli obiettivi, programmi e progetti, rispetto a quelli indicati nella relazione previsionale e programmatica, devono essere esplicitamente deliberate indicando i motivi che le rendono necessarie.

62. La coerenza esterna comporta una connessione fra la programmazione dell'ente, quella regionale e gli obiettivi di finanza pubblica.

Principio della congruità

63. La congruità consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi rispetto ai fini stabiliti.

64. 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.

Principio della motivata flessibilità

65. I documenti previsionali non debbono essere interpretati come immodificabili, perché questo comporterebbe una rigidità nella gestione che può rivelarsi controproducente.

66. Per contro anche un eccessivo ricorso a strumenti di flessibilità va visto come fatto negativo, in quanto inficia l'attendibilità del processo di programmazione e rende non credibile il complesso del sistema di bilancio.

67. È necessario che nella relazione al rendiconto della gestione si dia adeguata informazione sul numero, sull'entità e sulle ragioni che hanno portato a delle variazioni di bilancio.

Principio della neutralità

68. 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 e soprattutto per quanto concerne gli elementi soggettivi.

69. 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 di ragioneria a cui la preparazione del sistema di bilancio deve informarsi e richiedono due requisiti essenziali, la competenza e la correttezza tecnica. L'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente e tecnicamente corretta

del procedimento di formazione del sistema di bilancio, che richiede discernimento, oculatezza e giudizio per quanto concerne gli elementi soggettivi.

Principio della prudenza

70. Il principio della prudenza deve trovare applicazione in tutto il sistema di bilancio.
71. Nel bilancio di previsione devono essere iscritte solo le entrate ragionevolmente accertabili nel periodo amministrativo considerato e le spese nel limite degli impegni sostenibili.
72. Nel rendiconto il principio della prudenza si estrinseca essenzialmente nella regola secondo la quale le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate. Le componenti negative devono essere contabilizzate anche se solo presunte.
73. Il principio della prudenza così definito rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo formativo del sistema di bilancio. I suoi eccessi devono però essere evitati perché sono pregiudizievoli al rispetto della rappresentazione veritiera e corretta dell'andamento dell'ente locale e rendono il sistema di bilancio inattendibile.

Principio della comparabilità

74. Gli utilizzatori devono essere in grado di comparare nel tempo le informazioni di bilancio al fine di identificare gli andamenti tendenziali. Gli utilizzatori, inoltre, devono poter comparare le informazioni di bilancio di diversi enti locali al fine di valutarne le situazioni patrimoniali, gli andamenti economici e finanziari, nonché le relative modificazioni. Perciò la valutazione e l'esposizione degli effetti finanziari di operazioni e altri eventi tra loro simili devono essere iscritte nel sistema di bilancio da parte di un ente in modo coerente, nel corso del tempo.
75. Un'importante implicazione della caratteristica qualitativa della comparabilità è che gli utilizzatori siano informati dei principi contabili impiegati nella preparazione dei documenti e dati che compongono il sistema di bilancio, di qualsiasi cambiamento nell'applicazione di tali principi e degli effetti di tali cambiamenti. Il costante rispetto dei principi contabili è condizione necessaria per la comparabilità spazio-temporale dei documenti del sistema di bilancio.
76. Nell'ambito dello stesso ente la comparabilità dei bilanci a date diverse è possibile se sussistono le seguenti condizioni:
 - (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. L'eventuale cambiamento deve essere giustificato da circostanza eccezionale per frequenza e natura. In ogni caso l'effetto del cambiamento dei criteri di valutazione sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto deve essere adeguatamente illustrato e motivato;
 - (c) i mutamenti strutturali (quali l'esternalizzazione di un servizio) e gli eventi di natura straordinaria devono essere chiaramente evidenziati.
77. Il requisito di comparabilità non deve essere un impedimento all'introduzione dei principi contabili applicativi più adeguati alla specifica operazione. Non è appropriato che un ente

continui a contabilizzare nel medesimo modo un'operazione od un evento se il criterio adottato non è conforme al disposto normativo ed ai principi contabili.

Principio della competenza finanziaria

78. Il presente principio è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio.
79. La competenza finanziaria è il criterio con il quale le entrate e le spese si imputano al periodo amministrativo in cui sorge il diritto di riscuotere (accertamento) e l'obbligo di pagare (impegno), salvo le eccezioni espressamente previste per legge.
80. L'accertamento, a norma dell'art. 179 del TUEL, costituisce la prima fase di gestione dell'entrata, mediante la quale viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza.
81. L'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene costituito il vincolo sugli stanziamenti di bilancio, nell'ambito della disponibilità esistente, in relazione ad una obbligazione giuridica e sia determinata la somma da pagare, il soggetto titolare del vincolo con l'ente e la ragione di tale vincolo, salvo le eccezioni espressamente previste per legge.
82. Il dettato normativo prevede la coesistenza di documenti contabili finanziari ed economici, in quanto una rappresentazione veritiera della gestione non può prescindere dall'esame di entrambi gli aspetti.

Principio della competenza economica

83. La "Preface to International Public Sector Accounting Standard" dichiara come suo scopo quello di delineare un sistema di bilancio per le aziende pubbliche fondato sulla logica della competenza economica. Il principio della competenza economica si muove in questa direzione.
84. Il presente principio è riferibile ai soli prospetti di natura economica e patrimoniale e, in particolare, al conto del patrimonio, al conto economico ed al prospetto di conciliazione.
85. L'aspetto economico della gestione è necessario in considerazione degli obiettivi che l'ordinamento assegna al sistema informativo obbligatorio. I documenti di programmazione e di previsione esprimono la dimensione finanziaria di fatti economici valutati mediante un preventivo economico.
86. 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.

87. La determinazione del risultato economico d'esercizio implica un procedimento di identificazione, di misurazione e di correlazione, da un lato di componenti economiche positive, dall'altro, di componenti economiche negative relative al medesimo esercizio.
88. L'analisi economica dei fatti amministrativi di un ente locale richiede una distinzione tra fatti gestionali direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato, che danno luogo a costi o ricavi, e fatti gestionali non caratterizzati da questo processo in quanto finalizzati ad una o più attività erogative (tributi, contribuzioni e trasferimenti di risorse, prestazioni ed erogazioni di servizi), che danno luogo a proventi od oneri.
89. I ricavi, come regola generale, devono essere imputati all'esercizio nel quale si verificano le seguenti due condizioni:
- (a) il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
 - (b) l'erogazione è già avvenuta, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà o i servizi sono stati resi.
- I proventi tributari ed i trasferimenti correnti si imputano all'esercizio nel quale si è verificata la manifestazione finanziaria. Fanno eccezione i trasferimenti a destinazione vincolata, siano questi correnti o in conto capitale, che vengono imputati in ragione del costo o dell'onere di competenza economica alla copertura del quale sono destinati.
90. I componenti economici negativi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio o con lo svolgimento delle attività istituzionali. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai componenti economici positivi dell'esercizio i relativi componenti economici negativi ed oneri, siano essi certi che presunti. Tale correlazione si realizza:
- (a) per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione o cessione del prodotto o servizio realizzato. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
 - (b) per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dall'ammortamento;
 - (c) per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio o perché associati a funzioni istituzionali, o perché associati al tempo, o perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo. In particolare quando:
 - 1. i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità già nell'esercizio stesso, o non sia identificabile o valutabile l'utilità futura;
 - 2. viene meno o non sia più identificabile o valutabile l'utilità futura o la funzionalità di costi che erano stati sospesi in esercizi precedenti;
 - 3. l'associazione di causa ad effetto o la ripartizione dell'utilità su base razionale e sistematica non siano di sostanziale utilità.
91. Al principio della competenza economica è strettamente connesso il processo di valutazione.
92. Le valutazioni economiche riferite a costi e risultati costituiscono la base del sistema di bilancio. Le ragioni che inducono alla scelta del costo possono così riassumersi:
- (a) il costo non rappresenta soltanto la spesa sostenuta per l'acquisizione dei beni, ma rappresenta anche il valore delle loro qualità funzionali ed è espressione del loro valore di funzionamento;
 - (b) il criterio del costo lascia minor discrezionalità agli apprezzamenti soggettivi;

(c) il criterio del costo è di facile applicabilità ed attuazione.

93. Il costo è un criterio di valutazione e non un valore inderogabile del sistema di bilancio. Il costo è un metodo informativo del valore. Il procedimento di valutazione parte dal costo originario che misura la funzionalità originaria dei beni, ma la deve continuamente riesaminare per determinarne la misura residua.

Principio della conformità del complessivo procedimento di formazione del sistema di bilancio ai corretti principi contabili

94. Tutto il processo di formazione del sistema di bilancio si informa a corretti principi contabili. I principi contabili sono redatti dall'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali. Ove non sia stato predisposto un principio contabile nazionale si può fare riferimento ai presenti postulati.