

I Principi contabili generali degli Enti Locali – La Competenza finanziaria e la Competenza economica

Introduzione

Benvenuti!

In questa lezione:

- continuiamo e concludiamo lo studio dei principi contabili generali che presiedono alla formazione e alla gestione degli strumenti contabili degli Enti Locali, iniziato nella precedente lezione
- approfondiamo lo studio dei principi della competenza finanziaria e della competenza economica su cui si basano i sistemi contabili degli Enti Locali

Si ricorda che detti principi, comuni a tutte le Amministrazioni Pubbliche, sono stati introdotti al fine di garantire l'armonizzazione e il coordinamento dei bilanci e della finanza pubblica.

Riprendiamo dunque dall'ultimo principio della scorsa lezione, proseguendone la trattazione...

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. L'informazione si considera rilevante qualora la sua omissione o errata presentazione possa influenzare le decisioni degli utilizzatori rese sulla base del sistema contabile.

Principio della flessibilità

Riguarda il bilancio di previsione che, una volta approvato, può essere modificato nel corso dell'esercizio per fronteggiare effetti derivanti da eventuali fatti imprevedibili, da circostanze straordinarie o da esigenze di rettifica delle previsioni. Gli istituti di flessibilità previsti dalle norme contabili sono:

- le variazioni di bilancio
- l'assestamento di bilancio
- i prelevamenti dai fondi di riserva
- le variazioni compensative tra dotazioni di unità elementari

Principio della congruità

Consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti. Per esempio, non è adeguata la previsione di una spesa per la manutenzione delle strade rispetto al numero dei chilometri delle strade da mantenere nell'anno cui il bilancio si riferisce. Questo principio si collega strettamente al principio della coerenza.

Principio della coerenza

Richiede che sussista un nesso logico e conseguente fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione. La coerenza implica, dunque, un collegamento dei documenti contabili in modo che siano tutti strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi. La coerenza interna del bilancio e dei rendiconti riguarda i criteri specifici di valutazione delle singole poste e concerne le strutture e le classificazioni dei conti.

Principio della prudenza

Il principio richiede che:

- nel bilancio di previsione siano iscritte solo le componenti positive delle entrate che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo considerato, mentre le spese saranno limitate alle sole voci degli impegni sostenibili in relazione alle entrate
- nel rendiconto le componenti positive non realizzate non siano contabilizzate, mentre le componenti negative siano tutte contabilizzate, anche se non definitivamente realizzate. Ciò soprattutto con riferimento all'accertamento dei residui. In sintesi, il principio richiama il criterio noto nell'impresa di accogliere "la perdita temuta anziché l'utile sperato" e, con riferimento agli Enti Locali e alle Amministrazioni Pubbliche in contabilità finanziaria, raccomanda la prudenza anche nella determinazione dei residui attivi e passivi

Principio della continuità e della costanza

Il principio della continuità richiede che la valutazione delle poste contabili di bilancio sia effettuata nella prospettiva della continuazione delle attività istituzionali proprie dell'Ente Locale. Pertanto le valutazioni contabili devono essere fondate su criteri tecnici e di stima oggettivi in grado di continuare ad essere validi nel tempo se le condizioni gestionali non saranno tali da evidenziare significativi cambiamenti.

Il principio della costanza è collegato al principio della continuità. La costanza nell'applicazione dei postulati rappresenta infatti, insieme con la continuità, la condizione essenziale per la comparabilità delle valutazioni del bilancio di previsione e dei rendiconti, nonché per l'analisi nel tempo delle valutazioni di ogni singola voce di bilancio.

Principio della comparabilità e della verificabilità

Il principio della comparabilità richiama l'attenzione sull'assoluto rispetto dei principi contabili come condizione necessaria e indispensabile ai fini della comparabilità spazio-temporale dei valori riportati nei documenti contabili.

La verificabilità richiede che tutte le informazioni fornite dal sistema contabile siano verificabili attraverso la ricostruzione del procedimento valutativo seguito.

Principio della neutralità

L'applicazione dei principi sui quali si basa la redazione dei documenti contabili deve essere indipendente e imparziale verso tutti i destinatari, senza servire a favorire gli interessi e le esigenze di gruppi particolari.

Principio della pubblicità

Ha una duplice valenza. Da un lato la pubblicazione dei bilanci secondo le norme vigenti costituisce una fase necessaria per la loro efficacia sul piano giuridico. Con riferimento ai bilanci dello Stato e delle Regioni, per esempio, la pubblicazione nei bollettini ufficiali della legge di bilancio e della legge di rendiconto rappresenta la fase conclusiva del procedimento legislativo ai fini dell'entrata in vigore. Per gli Enti Locali la pubblicazione avviene, di norma, nell'albo pretorio dell'Ente o in altre forme stabilite dai regolamenti. Sotto altro aspetto, l'obbligo della pubblicazione dei bilanci deriva dal loro inserimento nella sezione "Amministrazione trasparente" al fine di assicurare ai cittadini e ai diversi organismi sociali e di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici dei medesimi.

Principio degli equilibri di bilancio

Sul piano formale, con riferimento al sistema della competenza finanziaria, significa che nei bilanci il totale delle entrate deve essere uguale al totale delle spese. Sul piano sostanziale, assumono rilievo i diversi equilibri che la normativa vigente richiede di osservare all'interno delle componenti dell'entrata e della spesa. Nel bilancio degli Enti Locali vanno assicurati gli equilibri tra entrate e spese finali, con alcuni adattamenti stabiliti di volta in volta dal legislatore. Il principio va osservato sia nelle fasi di previsione, che in quella di rendicontazione e verificato nel corso della gestione.

Principio della competenza finanziaria

Rappresenta il principio fondamentale di riferimento dei sistemi contabili dello Stato, delle Regioni, degli Enti Locali e di molte altre Amministrazioni Pubbliche. In tale sistema il bilancio di previsione, espresso in termini monetari, assume la duplice veste di bilancio di competenza e di bilancio di cassa. Il primo considera le entrate da accertare e le spese da impegnare nel corso dell'esercizio cui il bilancio si riferisce; il secondo considera le entrate da riscuotere e le spese da pagare nel corso dell'esercizio medesimo, sia in conto residui, che in conto competenza.

A questo punto, è utile ricordare le fasi fondamentali del processo di acquisizione delle entrate e di erogazione delle spese negli Enti Locali e in tutte le Amministrazioni Pubbliche in contabilità finanziaria.

La **gestione delle entrate** passa attraverso tre fasi:

1. **Accertamento.** È la fase in cui sorge per l'Amministrazione il diritto a riscuotere l'entrata. Rappresenta pertanto un credito. Esempio: l'accertamento di un'imposta
2. **Riscossione.** È la fase in cui l'entrata viene incassata dall'Amministrazione attraverso il proprio tesoriere, che è di norma un istituto bancario
3. **Versamento.** È una fase eventuale che si verifica quando l'entrata è riscossa da un soggetto diverso dal tesoriere e successivamente versata entro termini di norma molto brevi al tesoriere. Esempio: riscossioni e versamenti da parte dell'eonomo

Con riferimento agli Enti Locali, l'articolo 179 del TUEL stabilisce che prima di procedere all'accertamento di un'entrata, occorre verificare l'esistenza dei seguenti requisiti:

- la ragione del credito che dà luogo al diritto
- la sussistenza di un idoneo titolo giuridico
- l'individuazione del soggetto debitore
- l'ammontare del credito
- la relativa scadenza

Le entrate accertate e non riscosse al termine dell'esercizio danno luogo ai residui attivi.

La **gestione delle spese** passa attraverso quattro fasi:

1. **Impegno.** È la fase in cui sorge per l'Amministrazione l'obbligo di pagare una somma a terzi. È una fase che richiede l'adozione di un atto formale (Decreto, Deliberazione, Determina) con riferimento ad un'obbligazione giuridica perfezionata e con l'imputazione della spesa in bilancio. Esempio: un acquisto di beni o un contratto, ecc.
2. **Liquidazione.** Consiste nel rendere la spesa pronta per il pagamento attraverso l'esame di regolarità del documento dimostrativo della medesima. Esempio: nel caso di acquisto di un bene, conformità della fornitura all'ordine, esame regolarità fiscale, ecc.
3. **Ordinazione al pagamento.** Si ha con l'emissione del titolo di spesa (ordinativo o mandato, ecc.) con il quale si ordina al tesoriere di effettuare il pagamento
4. **Pagamento.** È la fase finale mediante la quale la spesa viene pagata al creditore da parte del tesoriere, normalmente attraverso il sistema di accreditamenti bancari o postali

Con riferimento agli Enti Locali, l'articolo 183 del TUEL stabilisce che prima di procedere all'impegno di una spesa, occorre verificare l'esistenza dei seguenti elementi costitutivi:

- la ragione del debito
- la determinazione della somma da pagare
- il soggetto creditore
- la costituzione del vincolo sulle previsioni di bilancio nell'ambito dell' disponibilità accertata

L'impegno è sempre assunto con un provvedimento formale dell'Amministrazione da cui scaturisce la motivazione e l'imputazione in bilancio della spesa. Nel caso degli Enti Locali l'impegno è di norma assunto con determinate dei dirigenti o dei funzionari autorizzati in presenza degli elementi costitutivi indicati.

Le spese impegnate e non pagate al termine dell'esercizio danno luogo ai residui passivi.

Principio della competenza economica

È alla base del sistema di contabilità economico-patrimoniale degli Enti Locali che affianca il sistema di contabilità finanziaria. Il criterio generale di riferimento considera gli effetti delle operazioni di gestione da cui derivano "utilità economiche" cedute e/o acquisite (costi e oneri, ricavi e proventi), anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari, e i conseguenti effetti sul patrimonio. Tali effetti vanno contabilmente rilevati e attribuiti all'esercizio cui le relative operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari. I documenti di riferimento sono il Conto economico e lo Stato patrimoniale degli Enti Locali dei quali parleremo nelle successive lezioni.

Le regole che presiedono alla tenuta del sistema di contabilità economico-patrimoniale sono analiticamente esplicitate nell'Allegato 4/3 al Decreto Legislativo n. 118 del 2011, come modificato dal Decreto 126 del 2014, che configura questo principio contabile generale anche come principio contabile applicato.

Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

Si collega strettamente al principio della veridicità e della significatività del sistema contabile. Se l'informazione deve rappresentare in modo veritiero le operazioni e i fatti avvenuti durante l'esercizio, è necessario che essi siano rilevati contabilmente secondo la natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva e, quindi, alla realtà che li ha generati e ai contenuti della stessa.

Conclusioni

Si conclude qui questa lezione in cui abbiamo completato l'esame dei principi contabili generali ai quali gli Enti Locali devono conformare la gestione. Con riferimento al principio della contabilità finanziaria, abbiamo:

- precisato la distinzione tra bilancio di competenza e bilancio di cassa
- indicato le fasi dei procedimenti di acquisizione delle entrate e di erogazione delle spese
- chiarito il significato dei termini residui attivi e residui passivi

Grazie per l'attenzione!