



GLI STRUMENTI DELL'ARMONIZZAZIONE: I PRINCIPI CONTABILI COMUNI

Introduzione

Benvenuti, in questa seconda lezione sull'armonizzazione del bilancio in cui faremo il punto sui contenuti della disciplina del processo di armonizzazione degli enti locali previsti dalla normativa di attuazione, decreto legislativo 118 del 2011 modificato e integrato dal decreto legislativo 126 del 2014, che costituiranno oggetto di esame nelle successive lezioni.

In particolare, iniziamo:

- *dall'esame dei principi contabili* che gli Enti locali, al pari delle Regioni, dello Stato e di altre amministrazioni pubbliche, devono osservare.

Bene, non ci resta che cominciare.

I contenuti del processo di armonizzazione nelle Regioni e negli Enti locali previsti dalla normativa delegata di attuazione

L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio disciplinata dai decreti legislativi 23 giugno 2011, n. 118 e 10 agosto 2014, n. 126 presenta contenuti innovativi e omogenei di grande rilievo che riguardano sia le Regioni che gli Enti locali e i loro organismi.

I principali riguardano:

- la definizione di principi contabili generali e applicati cui si ispira l'intera procedura della formazione del bilancio, della gestione e della rendicontazione
- l'introduzione di nuovi strumenti di programmazione economico-finanziaria (Documento di economia e finanza regionale (*DEFER*) nelle Regioni e Documento unico di programmazione (*DUP*) negli enti locali) in linea con il Documento di economia e finanza introdotto nello Stato (*DEF*)
- la disciplina di un nuovo sistema di *bilancio armonizzato* misto di competenza e di cassa di durata triennale, collegata alla nuova definizione dell'impegno di spesa e a un nuovo regime dei residui
- l'introduzione di una nuova *classificazione omogenea delle entrate e delle spese*. In particolare, le spese delle Regioni, degli Enti locali e di tutte le amministrazioni pubbliche sono classificate in *missioni e programmi*, come nello Stato, e inserite in rigidi schemi uniformi che agevolano la comparazione e il controllo

- la configurazione di nuovi strumenti di contabilità economico-patrimoniale che affiancano il sistema della contabilità finanziaria



- l'adozione del *Piano dei conti integrato* al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti nelle fasi della previsione, gestione e rendicontazione
- l'introduzione del *bilancio consolidato* delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi, secondo uno schema comune
- l'adozione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni.

I principi contabili generali

Incominciamo ad esaminare gli aspetti più rilevanti dell'indicata normativa con riferimento all'esame dei *principi contabili generali e applicati* che sono stati introdotti dal **decreto 118 del 2011** per le Regioni e gli Enti locali, ma che si rinvengono anche nelle disposizioni sull'armonizzazione dei sistemi contabili dello Stato e di tutte le amministrazioni pubbliche. Essi vanno osservati nella formazione degli strumenti di bilancio, nelle operazioni di gestione, nella formazione dei rendiconti e in altri documenti contabili.

Sono i seguenti:

- Principio dell'annualità
- Principio dell'unità
- Principio dell'universalità
- Principio dell'integrità
- Principio della veridicità, attendibilità, correttezza, e comprensibilità
- Principio della significatività e rilevanza
- Principio della flessibilità
- Principio della congruità
- Principio della prudenza
- Principio della coerenza
- Principio della continuità e della costanza
- Principio della comparabilità e della verificabilità
- Principio della neutralità
- Principio della pubblicità
- Principio degli equilibri di bilancio
- Principio della competenza finanziaria
- Principio della competenza economica
- Principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

Esaminiamone, in sintesi, i contenuti.

Principio dell'annualità

I documenti che compongono il sistema di bilancio, sia di previsione, che di rendiconto, sono predisposti a cadenza annuale e si riferiscono ad un periodo di gestione che coincide con l'anno solare, denominato *anno*



finanziario o *esercizio finanziario*. La differenza tra queste due denominazioni è solo nominale: *l'anno finanziario* è il periodo di tempo cui si riferisce la gestione; *l'esercizio finanziario* è il complesso delle operazioni di gestione che si effettuano nell'anno di riferimento.

Principio dell'unità

Il bilancio di previsione dell'Ente Locale deve essere unico, come pure il rendiconto. Non si possono, dunque, possedere più bilanci. Al bilancio e al rendiconto vanno allegati i bilanci degli Enti e degli organismi dipendenti o controllati dall'Amministrazione. Il principio indica altresì che, in considerazione dell'unicità del bilancio, tutte le entrate sono destinate a finanziare tutte le spese, ad eccezione di eventuali vincoli di destinazione previsti dalla legge.

Principio dell'universalità

È un corollario al principio dell'unità, in quanto stabilisce che tutte le entrate e tutte le spese devono essere iscritte nell'unico bilancio. Sono pertanto vietate le gestioni fuori bilancio. Le spese eventualmente effettuate non previste in bilancio danno luogo ai *debiti fuori bilancio* che vanno riconosciuti con deliberazione del Consiglio e poi iscritti in bilancio. Le contabilità separate previste dalla legge o dai regolamenti, come quelle di economato o di altre unità organizzative, devono essere ricondotte al sistema di bilancio entro la fine dell'esercizio.

Principio dell'integrità

Detto anche principio del *bilancio al lordo* stabilisce che tutte le entrate e tutte le spese devono essere iscritte in bilancio nel loro intero ammontare, senza compensazioni. Così, per esempio, le spese per le retribuzioni al personale devono essere iscritte in spesa nel loro intero ammontare, mentre le ritenute previdenziali ed erariali vanno iscritte in entrata. Ancora: le riscossioni dei tributi da parte dell'esattore devono essere iscritte in entrata per il loro ammontare, mentre il relativo aggio esattoriale va iscritto in spesa.

Principio della veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità

Il principio della *veridicità* richiede che i dati inseriti nei documenti del sistema di bilancio devono rappresentare le reali condizioni delle operazioni di gestione di natura finanziaria, economica e patrimoniale. Il principio dell'*attendibilità* è connesso al principio della veridicità. Esso richiede che le previsioni e le valutazioni contenute nei documenti di bilancio devono essere basate su analisi di tipo storico e programmatico e su criteri e parametri oggettivi che le rendano fondate e affidabili.

Il principio della *correttezza* richiede che i documenti del sistema contabile devono essere redatti nel rispetto formale e sostanziale delle norme che li disciplinano.

Il principio della *comprensibilità* richiede che il sistema dei bilanci deve presentare una semplice e chiara esposizione delle voci e dei contenuti in modo da agevolare l'accesso e la conoscenza anche ai non addetti ai lavori.



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, la previsione di una spesa per la manutenzione delle strade deve essere adeguata rispetto al numero dei chilometri delle strade da mantenere nell'anno cui il bilancio si riferisce.

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.

Principio della coerenza

Richiede che sussista un nesso logico e conseguente fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione.

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.



Principio della comparabilità e della verificabilità

Il principio della comparabilità richiama l'attenzione sul 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 o dell'imparzialità

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 parte.

Principio della pubblicità

Ha una duplice valenza. Da un lato la pubblicazione del bilancio e del rendiconto, secondo le norme vigenti, costituisce una fase necessaria per la loro efficacia sul piano giuridico. Sotto altro aspetto, l'obbligo della pubblicazione di questi documenti nella sezione "Amministrazione trasparente" è rivolto ad assicurare ai cittadini e ai diversi organismi sociali e di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici dei medesimi.

Principio dell'equilibrio 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.

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.

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.

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.

Principi contabili applicati

Accanto ai principi contabili generali, il **decreto 126/2014** ha dettato ulteriori principi ai quali gli Enti locali devono materialmente attenersi nella formazione e tenuta degli strumenti contabili e che presentano una natura strettamente operativa.

Questi principi sono:

- il principio della programmazione di bilancio
- il principio della contabilità finanziaria
- il principio della contabilità economico-patrimoniale
- il principio del bilancio consolidato

A questi principi il decreto dedica un'ampia descrizione di dettaglio in appositi allegati nei quali indica i soggetti interessati, i percorsi procedurali, gli strumenti contabili, le modalità di applicazione, le finalità, la modulistica. Di questi principi tratteremo con riferimento al bilancio armonizzato, al bilancio consolidato e al piano integrato dei conti che rappresentano strumenti fondamentali di attuazione del processo di armonizzazione.

Conclusioni

Bene, siamo giunti alla fine di videolezione.

Ti ricordo che abbiamo:

- indicato gli strumenti dell'armonizzazione dei sistemi contabili degli Enti locali, previsti dal decreto legislativo n.118 del 2011 e successive modificazioni
- esaminato i contenuti dei principi contabili generali che le Regioni e gli Enti locali sono tenuti a osservare
- enunciato i principi contabili applicati.

Grazie per l'attenzione!