Testo in vigore dal: 10-8-2011

(Allegato 1 )

 Allegato 1

 (previsto dall'articolo 3, comma 1)

 Principi generali o postulati

 1. Principio dell'annualita'

 2. Principio dell'unita'

 3. Principio dell'universalita'

 4. Principio dell'integrita'

 5. Principio della veridicita', attendibilita', correttezza, e

comprensibilita'

 6. Principio della significativita' e rilevanza

 7. Principio della flessibilita'

 8. Principio della congruita'

 9. Principio della prudenza

 10. Principio della coerenza

 11. Principio della continuita' e della costanza

 12. Principio della comparabilita' e della verificabilita'

 13. Principio della neutralita'

 14. Principio della pubblicita'

 15. Principio dell'equilibrio di bilancio

 16. Principio della competenza finanziaria

 17. Principio della competenza economica

 18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

 1. Principio della annualita'

 I documenti del sistema di bilancio, sia di previsione sia di

rendicontazione, sono predisposti con cadenza annuale e si

riferiscono. ad un periodo di gestione che coincide con l'anno

solare. Nella predisposizione dei documenti annuali di bilancio, le

previsioni per l'esercizio di riferimento sono elaborate sulla base

di una programmazione di medio periodo, con un orizzonte temporale

almeno triennale

 2. Principio dell'unita'

 La singola amministrazione pubblica e' una entita' giuridica

unica e unitaria, pertanto, deve essere unico e unitario sia il suo

bilancio di previsione, sia il suo rendiconto e bilancio d'esercizio.

 E' il complesso unitario delle entrate che finanzia

l'amministrazione pubblica e quindi sostiene cosi' la totalita' delle

sue spese durante la gestione.

 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.

 3. Principio della universalita'

 Il sistema di bilancio ricomprende tutte le finalita' e gli

obiettivi di gestione, nonche' i relativi valori finanziari,

economici e patrimoniali riconducibili alla singola amministrazione

pubblica, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e

corretta della complessa attivita' amministrativa svolta

nell'esercizio e degli andamenti dell'amministrazione, anche

nell'ottica degli equilibri economico - finanziari del sistema di

bilancio.

 Sono incompatibili con il principio dell'universalita' le

gestioni fuori bilancio, consistenti in gestioni poste in essere

dalla singola amministrazione o da sue articolazioni organizzative -

che non abbiano autonomia gestionale - che non transitano nel

bilancio. Le contabilita' separate, ove ammesse dalla normativa,

devono essere ricondotte al sistema di bilancio dell'amministrazione

entro i termini dell'esercizio.

 4. Principio della integrita'

 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.

 Lo stesso principio si applica a tutti i valori del sistema di

bilancio, quindi anche ai valori economici ed alle grandezze

patrimoniali che si ritrovano nel conto economico e nel conto del

patrimonio.

5. Principio della veridicita' attendibilita', correttezza, e

 comprensibilita'

 Il principio della «veridicita'» fa esplicito riferimento al

principio del true and fair view che ricerca nei dati contabili di

bilancio la rappresentazione delle reali condizioni delle operazioni

di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di

esercizio.

 Il principio della veridicita' non si applica solo ai documenti

di rendicontazione e alla gestione, ma anche ai documenti di

previsione nei quali e' da intendersi come rigorosa valutazione dei

flussi finanziari (e nel caso anche economici) generati dalle

operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento. Si

devono quindi evitare le sottovalutazioni e le sopravalutazioni delle

singole poste che invece devono essere valutate secondo una rigorosa

analisi di controllo.

 Una corretta interpretazione del principio della veridicita'

richiede anche l'enunciazione degli altri postulati di bilancio

(attendibilita', correttezza e comprensibilita'). Il principio di

veridicita' e' quindi da considerarsi un obiettivo a cui tendono i

postulati e i principi contabili generali.

 Le previsioni e in generale tutte le valutazioni a contenuto

economico - finanziario e patrimoniale, devono essere, inoltre,

sostenute da accurate analisi di tipo storico e programmatico o, in

mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento,

nonche' da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle

risorse al fine di rendere attendibili i documenti predisposti

(principio dell'attendibilita'). Tale principio non e' applicabile

solo ai documenti contabili di programmazione e previsione, ma anche

al rendiconto e al bilancio d'esercizio, per la redazione dei quali

occorre un processo di valutazione. Il principio in argomento di

estende ai documenti descrittivi ed accompagnatori. Un'informazione

contabile e' attendibile se e' scevra da errori e distorsioni

rilevanti e se gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa.

L'oggettivita' 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 parita' di altre condizioni, di

avvicinarsi alla realta' con un maggior grado di approssimazione.

 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 deve, inoltre,

caratterizzare la formazione dei citati documenti (principio della

correttezza). Infatti, il principio della correttezza si estende

anche ai principi contabili generali e applicati che costituiscono i

fondamenti e le regole di carattere generale cui deve informarsi

l'intero sistema di bilancio, anche non previste da norme giuridiche,

ma che ispirano il buon andamento dei sistemi contabili adottati da

ogni specifica amministrazione pubblica. Il principio della

correttezza si applica anche alle comunicazioni e ai dati oggetto del

monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della

finanza pubblica.

 Infine, il sistema di bilancio deve essere comprensibile e deve

percio' presentare una chiara classificazione delle voci finanziarie,

economiche e patrimoniali (principio della chiarezza o

comprensibilita'). Il principio della chiarezza o comprensibilita' e'

rafforzativo del principio base della veridicita' .Al fine di

consentire una rappresentazione chiara dell'attivita' svolta, le

registrazioni contabili ed i documenti di bilancio adottano il

sistema di classificazione previsto dall'ordinamento contabile e

finanziario, uniformandosi alle istruzioni dei relativi glossari.

L'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da

facilitarne - tra l'altro - la comprensione e permetterne la

consultazione rendendo evidenti le informazioni previsionali,

gestionali e di rendicontazione in esso contenute. . Il sistema di

bilancio deve essere corredato da una informativa supplementare che

faciliti la comprensione e l'intelligibilita' dei documenti.

L'adozione di una corretta classificazione dei documenti contabili

costituisce una condizione necessaria per garantire il corretto

monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici da parte delle

istituzioni preposte al coordinamento e controllo della finanza

pubblica.

 Una qualita' essenziale delle informazioni contenute nel sistema

di bilancio e' che esse siano prontamente comprensibili dagli

utilizzatori e che abbiano la capacita' di garantire sinteticita' ed

al tempo stesso analiticita' delle conoscenze. A tale scopo, si

assume che gli utilizzatori possano con la normale diligenza

esaminare i dati contabili dei bilanci ed abbiano una ragionevole

conoscenza dell'attivita' svolta dall'amministrazione pubblica

considerata e dei sistemi contabili adottati, al fine di ottenere,

dagli elementi quantitativi e qualitativi disponibili, chiare e

trasparenti informazioni.

 I documenti contabili che non rispettano il principio della

veridicita' e tutti gli altri principi allo stesso collegati, non

possono acquisire il parere favorevole da parte degli organi preposti

al controllo e alla revisione contabile.

 6. Principio della significativita' e rilevanza

 Per essere utile, un'informazione deve essere significativa per

le esigenze informative connesse al processo decisionale degli

utilizzatori. L'informazione e' qualitativamente significativa quando

e' 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.

 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, bensi'

alla ragionevolezza, ed all'applicazione oculata e corretta dei

procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio di

previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio.

 Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente

inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi

cioe' non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante

sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i

destinatari.

 L'effetto deve essere anche valutato ai fini degli equilibri

finanziari ed economici del bilancio di previsione, del rendiconto e

del bilancio d'esercizio.

 L'informazione e' rilevante se la sua omissione o errata

presentazione puo' 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.

 7. Principio della flessibilita'

 Nel sistema del bilancio di previsione i documenti non debbono

essere interpretati come immodificabili, perche' questo comporterebbe

una rigidita' nella gestione che puo' rivelarsi controproducente.

 Il principio di flessibilita' e' volto a trovare all'interno dei

documenti contabili di programmazione e previsione di bilancio la

possibilita' di fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze

imprevedibili e straordinarie che si possono manifestare durante la

gestione, modificando i valori a suo tempo approvati dagli organi di

governo.

 Per tale finalita' la legge disciplina l'utilizzo di strumenti

ordinari, come il fondo di riserva, destinati a garantire le risorse

da impiegare a copertura delle spese relative a eventi prevedibili e

straordinari.

 Un eccessivo ricorso agli altri strumenti di flessibilita', quali

le variazioni di bilancio, va visto come fatto negativo, in quanto

inficia l'attendibilita' del processo di programmazione e rende non

credibile il complesso del sistema di bilancio.

 Differente funzione ha la flessibilita' dei bilanci in sede

gestionale, volta a consentire variazioni compensative tra le

missioni e tra programmi conseguenti a provvedimenti di trasferimenti

del personale all'interno di ciascuna amministrazione e la

rimodulazione delle dotazioni finanziarie interne a ogni programma.

Non e' consentito l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per

finanziare spese correnti.

 Il principio di flessibilita' si applica non solo ai valori

finanziari contenuti nel bilancio di previsione su cui transita la

funzione autorizzatoria, ma anche ai documenti di programmazione sui

quali si fonda la gestione ed il relativo controllo interno.

 E' necessario che nella relazione illustrativa delle risultanze

di esercizio si dia adeguata informazione sul numero, sull'entita' e

sulle ragioni che hanno portato a variazioni di bilancio in

applicazione del principio e altresi' sull'utilizzo degli strumenti

ordinari di flessibilita' previsti nel bilancio di previsione.

 8. Principio della congruita'

 La congruita' consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi

disponibili rispetto ai fini stabiliti. Il principio si collega a

quello della coerenza, rafforzandone i contenuti di carattere

finanziario, economico e patrimoniale, anche nel rispetto degli

equilibri di bilancio.

 La congruita' delle entrate e delle spese deve essere valutata in

relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al

riflesso nel periodo degli impegni pluriennali che sono coerentemente

rappresentati nel sistema di bilancio nelle fasi di previsione e

programmazione, di gestione e rendicontazione.

 9. Principio della prudenza

 Il principio della prudenza si applica sia nei documenti

contabili di programmazione e del bilancio di previsione, sia nel

rendiconto e bilancio d'esercizio.

 Nel bilancio di previsione, piu' precisamente nei documenti sia

finanziari sia economici, 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 contabili di rendicontazione 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.

 Il principio della prudenza cosi' definito rappresenta uno degli

elementi fondamentali del processo formativo delle valutazioni

presenti nei documenti contabili del sistema di bilancio. I suoi

eccessi devono pero' essere evitati perche' 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.

 Il principio della prudenza non deve condurre all'arbitraria e

immotivata riduzione delle previsioni di entrata, proventi e

valutazioni del patrimonio, bensi' esprimere qualita' di giudizi a

cui deve informarsi un procedimento valutativo e di formazione dei

documenti del sistema di bilancio che risulti veritiero e corretto.

Cio' soprattutto nella ponderazione dei rischi e delle incertezze

connessi agli andamenti operativi degli enti e nella logica di

assicurare ragionevoli stanziamenti per la continuita' dell'

amministrazione.

 10. Principio della coerenza

 Occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la

programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la

rendicontazione generale. La coerenza implica che queste stesse

funzioni ed i documenti contabili e non, ad esse collegati, siano

strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi. Il nesso logico

infatti deve collegare tutti gli atti contabili preventivi,

gestionali e consuntivi, siano essi di carattere strettamente

finanziario, o anche economico e patrimoniale, siano essi descrittivi

e quantitativi, di indirizzo politico ed amministrativo, di breve o

di lungo termine.

 La coerenza interna implica:

 - in sede preventiva, che gli strumenti di programmazione

pluriennale e annuale siano conseguenti alla pianificazione

dell'ente;

 - 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;

 - in sede di rendicontazione, che sia dimostrato e motivato lo

scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.

 La coerenza interna del sistema di bilancio riguarda anche i

criteri particolari di valutazione delle singole poste in conformita'

ai postulati e principi generali e concerne le strutture e le

classificazioni dei conti nel bilancio di previsione, nel rendiconto

e nel bilancio d'esercizio. Le strutture dei conti devono essere tra

loro comparabili non solo da un punto di vista formale ma anche di

omogeneita' e correttezza negli oggetti di analisi e negli aspetti di

contenuto dei fenomeni esaminati.

 La coerenza esterna comporta una connessione 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.

 11. Principio della continuita' e della costanza

 La valutazione delle poste contabili di bilancio deve essere

fatta nella prospettiva della continuazione delle attivita'

istituzionali per le quali l'amministrazione pubblica e' costituita.

Il principio della continuita' si fonda sulla considerazione che ogni

sistema aziendale, sia pubblico sia privato, deve rispondere alla

preliminare caratteristica di essere atto a perdurare nel tempo.

Pertanto le valutazioni contabili finanziarie, economiche e

patrimoniali del sistema di bilancio devono rispondere al requisito

di essere fondate su criteri tecnici e di stima che abbiano la

possibilita' di continuare ad essere validi nel tempo, se le

condizioni gestionali non saranno tali da evidenziare chiari e

significativi cambiamenti. Il principio si applica anche al fine di

garantire equilibri economico - finanziari che siano salvaguardati e

perdurino nel tempo. Il principio della continuita' riguarda anche i

dati contabili che nella successione del tempo devono essere rilevati

e rappresentati con correttezza nelle situazioni contabili di

chiusura e di riapertura dei conti e in tutti i documenti contabili.

 Inoltre, la costanza di applicazione dei principi contabili

generali e di quelli particolari di valutazione e' uno dei cardini

delle determinazioni finanziarie, economiche e patrimoniali dei

bilanci di previsione, della gestione, del rendiconto e bilancio

d'esercizio (principio della costanza). Infatti, Il principio della

continuita' e quello della costanza dei criteri applicati introducono

le condizioni essenziali per la comparabilita' delle valutazioni tra

i documenti contabili del bilancio di previsione e della

rendicontazione e delle singole e sintetiche valutazioni nel tempo,

anche connesse con i processi gestionali. L'eventuale cambiamento dei

criteri particolari di valutazione adottati, deve rappresentare un'

eccezione nel tempo che risulti opportunamente descritta e

documentata in apposite relazioni nel contesto del sistema di

bilancio. Il principio della costanza, insieme agli altri postulati,

risponde alla logica unitaria di rappresentare nel sistema di

bilancio, mediante i diversi valori contabili di tipo finanziario,

economico e patrimoniale, la coerenza, la chiarezza e la

significativita' delle scelte di programmazione, della gestione e

delle risultanze finali di esercizio.

 12. Principio della comparabilita' e verificabilita'

 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. Gli utilizzatori, inoltre, devono poter comparare le

informazioni di bilancio anche tra enti pubblici diversi, e dello

stesso settore, al fine di valutarne le diverse potenzialita'

gestionali, gli orientamenti strategici e le qualita' di una sana e

buona amministrazione. Deve essere consentita anche la valutazione

delle situazioni patrimoniali, degli andamenti economici e

finanziari, nonche' delle relative modificazioni.

 Il costante e continuo rispetto dei principi contabili e'

condizione necessaria per la comparabilita' spazio-temporale dei

documenti del sistema di bilancio sia per gli organi di governance

interna ed esterna alla stessa singola amministrazione pubblica a cui

ci si riferisce, sia per ogni categoria di portatori di interesse che

vuole ottenere informazioni sulla gestione pubblica.

 Un'importante implicazione della caratteristica qualitativa della

comparabilita' e' che gli utilizzatori siano informati dei principi

contabili impiegati nella preparazione dei documenti e dei dati che

compongono il sistema di bilancio, di qualsiasi cambiamento

nell'applicazione di tali principi e degli effetti di tali

cambiamenti.

 Il requisito di comparabilita' non deve essere un impedimento

all'introduzione dei principi contabili applicativi piu' adeguati

alla specifica operazione. Non e' appropriato che un'amministrazione

pubblica continui a contabilizzare nel medesimo modo un'operazione od

un evento se il criterio adottato non e' conforme al disposto

normativo ed ai principi contabili.

 Nell'ambito della stessa amministrazione pubblica la

comparabilita' dei bilanci in periodi diversi e' possibile se

sussistono le seguenti condizioni:

 - la forma di presentazione e' costante, cioe' il modo di

esposizione delle voci deve essere uguale o almeno comparabile;

 - 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;

 - i mutamenti strutturali nell'organizzazione e gli eventi di

natura straordinaria devono essere chiaramente evidenziati.

 Inoltre, l'informazione patrimoniale, economica e finanziaria,

e tutte le altre fornite dal sistema di bilancio di ogni

amministrazione pubblica, devono essere verificabili attraverso la

ricostruzione del procedimento valutativo seguito. A tale scopo le

amministrazioni pubbliche devono conservare la necessaria

documentazione probatoria (principio della Verificabilita'). La

verificabilita' delle informazioni non riguarda solo la gestione e la

rendicontazione ma anche il processo di programmazione e di bilancio

per ricostruire adeguatamente e documentalmente il procedimento di

valutazione che ha condotto alla formulazione delle previsioni e dei

contenuti della programmazione e dei relativi obiettivi.

 13. Principio di neutralita' o imparzialita'

 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 neutralita' o imparzialita' deve essere presente in tutto il

procedimento formativo del sistema di bilancio, sia di programmazione

e previsione, sia di gestione e di rendicontazione, soprattutto per

quanto concerne gli elementi soggettivi.

 La presenza di elementi soggettivi di stima non e' condizione per

far venir meno l'imparzialita', la ragionevolezza e la

verificabilita'. Discernimento, oculatezza e giudizio sono alla base

dei procedimenti e delle metodologie di ragioneria a cui la

preparazione dei documenti contabili deve informarsi e richiedono due

requisiti essenziali, la competenza e la correttezza tecnica.

L'imparzialita' contabile va intesa come l'applicazione competente e

tecnicamente corretta del processo di formazione dei documenti

contabili, del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio

d'esercizio, che richiede discernimento, oculatezza e giudizio per

quanto concerne gli elementi soggettivi.

 14. Principio della pubblicita'

 Il sistema di bilancio assolve una funzione informativa nei

confronti degli utilizzatori dei documenti contabili. E' compito

dell'amministrazione pubblica rendere effettiva tale funzione

assicurando ai cittadini ed 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, comprensivi dei rispettivi allegati, anche

integrando le pubblicazioni obbligatorie.

 Affinche' i documenti contabili di previsione e di

rendicontazione assumano a pieno la loro valenza politica, giuridica,

economica e sociale devono essere resi pubblici secondo le norme

vigenti.

 Il rispetto del principio della pubblicita' presuppone un ruolo

attivo dell'amministrazione pubblica nel contesto della comunita'

amministrata, garantendo trasparenza e divulgazione alle scelte di

programmazione contenute nei documenti previsionali ed ai risultati

della gestione descritti in modo veritiero e corretto nei documenti

di rendicontazione; cio' e' fondamentale per la fruibilita' delle

informazioni finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di

bilancio.

 15. Principio dell'equilibrio di bilancio

 Le norme di contabilita' pubblica pongono come vincolo del

bilancio di previsione il pareggio finanziario.

 L'osservanza di tale principio riguarda il pareggio complessivo

di competenza e di cassa attraverso una rigorosa valutazione di tutti

i flussi di entrata e di spesa.

 Il rispetto del principio di pareggio finanziario invero non

basta per soddisfare il principio generale dell'equilibrio del

sistema di bilancio di ogni pubblica amministrazione.

 Il pareggio finanziario nel bilancio di previsione infatti

comporta anche la corretta applicazione di tutti gli altri equilibri

finanziari, economici e patrimoniali che sono da verificare non solo

in sede di previsione, ma anche durante la gestione in modo

concomitante con lo svolgersi delle operazioni di esercizio, e quindi

nei risultati complessivi dell'esercizio che si riflettono nei

documenti contabili di rendicontazione.

 Nel sistema di bilancio di un'amministrazione pubblica, gli

equilibri stabiliti in bilancio devono essere rispettato considerando

non solo la fase di previsione, ma anche la fase di rendicontazione

come prima forma del controllo interno, concernente tutti i flussi

finanziari generati dalla produzione, diretta o indiretta e quindi

effettuata anche attraverso le altre forme di gestione dei servizi

erogati e di altre attivita' svolte.

 Il principio dell'equilibrio di bilancio quindi e' piu' ampio del

normato principio del pareggio finanziario di competenza nel bilancio

di previsione autorizzatorio. Anche la realizzazione dell'equilibrio

economico (sia nei documenti contabili di programmazione e previsione

e quindi con riferimento al budget ed al preventivo economico sia nei

documenti contabili di rendicontazione e quindi nel conto economico

di fine esercizio) e' garanzia della capacita' di perseguire le

finalita' istituzionali ed innovative di un'amministrazione pubblica

in un mercato dinamico.

 L'equilibrio finanziario del bilancio non comporta

necessariamente una stabilita' anche di carattere economico e

patrimoniale.

 Il principio dell'equilibrio di bilancio quindi deve essere

inteso in una versione complessiva ed analitica del pareggio

economico, finanziario e patrimoniale che ogni amministrazione

pubblica pone strategicamente da dover realizzare nel suo continuo

operare nella comunita' amministrata.

 16. Principio della competenza finanziaria

 Il principio della competenza finanziaria, i cui contenuti

specifici saranno definiti ai sensi dell'articolo 36, comma 5, del

presente decreto, costituisce il criterio di imputazione agli

esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate

attive e passive (accertamenti e impegni).

 17. Principio della competenza economica

 Il principio della competenza economica rappresenta il criterio

con il quale sono imputati gli effetti delle diverse operazioni ed

attivita' amministrative che la singola amministrazione pubblica

svolge durante ogni esercizio e mediante le quali si evidenziano

"utilita' economiche" cedute e/o acquisite anche se non direttamente

collegate ai relativi movimenti finanziari. 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.

 La determinazione dei risultati di esercizio di ogni pubblica

amministrazione implica un procedimento contabile di identificazione,

di misurazione e di correlazione tra le entrate e le uscite dei

documenti finanziari e tra i proventi ed i costi e le spese dei

documenti economici del bilancio di previsione e di rendicontazione.

Il 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.

 Il presente principio della competenza economica e' riferibile ai

soli prospetti di natura economica e patrimoniale facenti parte di

ogni sistema di bilancio; in particolare si fa riferimento al budget

economico e/o preventivo economico, al conto economico ed al conto

del patrimonio nel rendiconto della gestione.

 La rilevazione contabile dell'aspetto economico della gestione e'

necessaria 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 complessivamente valutati

in via preventiva.

 Il rendiconto deve rappresentare la dimensione finanziaria,

economica e patrimoniale dei fatti amministrativi che la singola

amministrazione pubblica ha realizzato nell'esercizio.

 L'analisi economica dei fatti amministrativi di una singola

amministrazione pubblica richiede una distinzione tra fatti

gestionali direttamente collegati ad un processo di scambio sul

mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) che danno luogo a

costi o ricavi, e fatti gestionali non caratterizzati da questo

processo in quanto finalizzati ad altre attivita' istituzionali e/o

erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse,

prestazioni, servizi, altro), che danno luogo a oneri e proventi.

 Nel primo caso la competenza economica dei costi e dei ricavi e'

riconducibile al principio contabile n. 11 dei Dottori

Commercialisti, mentre nel secondo caso, e quindi per la maggior

parte delle attivita' amministrative pubbliche, e' necessario fare

riferimento alla competenza economica delle componenti positive e

negative della gestione direttamente collegate al processo erogativo

delle prestazioni e servizi offerti alla comunita' amministrata e

quindi alle diverse categorie di portatori di interesse.

 Nel secondo caso quindi, i ricavi, come regola generale, devono

essere imputati all'esercizio nel quale si verificano le seguenti due

condizioni:

 il processo produttivo dei beni o dei servizi e' stato

completato;

 l'erogazione e' gia' avvenuta, si e' cioe' verificato il

passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprieta' o i

servizi sono stati resi.

 Le risorse finanziarie rese disponibili per le attivita'

istituzionali dell'amministrazione, come i diversi proventi o

trasferimenti correnti di natura tributaria o non, si imputano

all'esercizio nel quale si e' verificata la manifestazione

finanziaria e se tali risorse sono risultate impiegate per la

copertura dei costi sostenuti per le attivita' istituzionali

programmate. 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.

 I componenti economici negativi devono essere correlati con i

ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il

regolare svolgimento delle attivita' istituzionali. Detta

correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio

della competenza economica ed intende esprimere la necessita' di

contrapporre ai componenti economici positivi dell'esercizio i

relativi componenti economici negativi ed oneri, siano essi certi che

presunti. Tale correlazione si realizza:

 per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione o

cessione del prodotto o servizio realizzato. L'associazione puo'

essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di

assunzioni del flusso dei costi;

 per ripartizione dell'utilita' o funzionalita' pluriennale su

base razionale e sistematica, in mancanza di una piu' diretta

associazione. Tipico esempio e' rappresentato dall'ammortamento;

 per imputazione diretta di costi al conto economico

dell'esercizio o perche' associati a funzioni istituzionali, o

perche' associati al tempo, o perche' sia venuta meno l'utilita' o la

funzionalita' del costo. In particolare quando:

 a) i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro

utilita' gia' nell'esercizio stesso, o non sia identificabile o

valutabile la futura utilita';

 b) viene meno o non sia piu' identificabile o valutabile la

futura utilita' o la funzionalita' dei fattori produttivi i cui costi

erano stati sospesi in esercizi precedenti;

 c) L'associazione al processo produttivo o la ripartizione

delle utilita' del costo a cui ci si riferisce su base razionale e

sistematica non risulti piu' di sostanziale rilevanza.

 I componenti economici positivi quindi devono essere correlati ai

componenti economici negativi o costi o spese dell'esercizio. Tale

correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio

della competenza economica dei fatti gestionali caratterizzanti

l'attivita' amministrativa di ogni amministrazione pubblica.

 18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

 Se l'informazione contabile deve rappresentare fedelmente ed in

modo veritiero le operazioni ed i fatti che sono accaduti durante

l'esercizio, e' necessario che essi siano rilevati contabilmente

secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in

conformita' alla loro sostanza effettiva e quindi alla realta'

economica che li ha generati e ai contenuti della stessa, e non

solamente secondo le regole e le norme vigenti che ne disciplinano la

contabilizzazione formale.

 La sostanza economica, finanziaria e patrimoniale delle

operazioni pubbliche della gestione di ogni amministrazione

rappresenta l'elemento prevalente per la contabilizzazione,

valutazione ed esposizione nella rappresentazione dei fatti

amministrativi nei documenti del sistema di bilancio.