

# LA CONTABILITÀ ARMONIZZATA DI NICOLA VALENTI

## PREMESSA: IL CONCETTO DI ARMONIZZAZIONE

Più un sistema è complesso, più sarà necessario stabilire dei criteri e delle regole generali per consentire la comprensione globale del sistema, e per poter effettuare confronti al suo interno.

Questa riflessione vale anche per una società: quanto più essa è complessa e stratificata, tanto più sarà necessario trovare una chiave di lettura comune a tutti i suoi livelli.

Nell'ordinamento della Repubblica Italiana, caratterizzato (appunto) da una complessa stratificazione dei livelli di governo, da sempre si è percepita la necessità di trovare un metodo per il raccordo e la coordinazione di dati e attività dei vari enti ed amministrazioni, con lo scopo di raggiungere un contesto unitario di governabilità.

Gli ultimi decenni del Novecento sono così caratterizzati dalla nascita del concetto di armonizzazione, che ha trovato un crescente apprezzamento e utilizzo all'interno del nostro ordinamento giuridico. È un termine mutuato da altri settori del sapere umano, come l'arte e la musica, e che in ambito giuridico va a delineare l'intervento finalizzato a rendere il più possibile confrontabili i dati elaborati dai vari livelli di amministrazione, tramite l'adozione di schemi comuni di bilancio e la diffusione di principi contabili comuni.

## 1. L'EVOLUZIONE NORMATIVA

### 1.1. I primi tentativi e la spinta determinante dell'Europa

La realtà contabile del nostro ordinamento, cristallizzata in epoca monarchica nei RR. DD. 2440/1923 e 827/1924, risultava storicamente caratterizzata da sistemi contabili diversi, schemi di bilancio diversi, principi contabili non uniformi e conseguente impossibilità di misurare gli elementi contabili fondamentali (*in primis* i debiti).

Per quanto fin dall'immediato secondo dopoguerra si sia avvertita la necessità di nuovi strumenti per migliorare la conoscibilità e governabilità dei conti, è solo sul finire degli anni '70 che vengono predisposte delle norme specifiche per i sistemi contabili pubblici.

Alla base di questi interventi, oltre alle esigenze necessariamente connesse a una società che diventava sempre più ramificata e a un deficit in continua crescita, un ruolo sicuramente centrale spetta all'appartenenza dell'Italia a un ordinamento più grande, ossia l'Unione Europea (*rectius*, ai tempi, la Comunità Economica Europea). Proprio l'incapacità di far fronte alle richieste europee di dati chiari e univoci sulla contabilità pubblica ha accelerato il processo di adeguamento della nostra normativa.

La **legge 5 agosto 1978, n. 468**, rubricata "Riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio", che prevedeva, tra l'altro, l'adeguamento entro un anno dei sistemi di contabilità locali a quello centrale (art. 25), compiva i primi, fondamentali passi in tale direzione.

Ma il sistema italiano rimaneva fortemente frammentato, custodendo al proprio interno dei veri e propri micro-sistemi chiusi, rendendo molto arduo misurare i debiti delle pubbliche amministrazioni. Si riteneva che, per poter comparare bilanci e risultati tra soggetti diversi, fossero anzitutto necessari dei criteri e principi "fluidi" ma ben delineati, adattabili ai vari soggetti coinvolti.

Se, in riferimento al settore privato, il percorso è stato più rapido e diretto, attraverso il D. Lgs. 9 aprile 1991, n. 127, che recepisce la quarta e la settima direttiva della Comunità Europea (rispettivamente, la 78/660/CEE sui conti annuali di alcuni tipi di società e la 83/349/CEE sui conti consolidati), l'adeguamento dei conti pubblici italiani alle nuove esigenze economiche è stato difficile, né ad oggi può definirsi concluso.

Un secondo passaggio di fondamentale importanza si ha con il **D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194**, che introduce una serie di modelli per l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali.

Ancora una volta la spinta al legislatore italiano arriva dall'Europa: il Trattato di Maastricht, all'art. 104 (poi recepito nell'art. 126 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea) prescrive una serie di requisiti a cui gli stati membri si devono attenere in tema di disavanzo pubblico, rendendo ancor più necessarie misure che permettano il controllo dei conti pubblici nazionali e di verificarne la rispondenza alle disposizioni prescritte.

Un'altra fondamentale tappa del percorso di innovazione della contabilità pubblica è segnata dalla riforma del Titolo V della Costituzione, attuata con la **I. Cost. 18 ottobre 2001, n. 3**, che, nell'inserire tra le materie di legislazione esclusiva dello Stato la "armonizzazione dei bilanci pubblici", pone in risalto il necessario raccordo tra l'indirizzo politico e le finalità perseguite dai vari livelli di governo.<sup>1</sup>

Ma è solo nel 2009 che armonizzazione e coordinamento hanno una prima compiuta disciplina, con l'emanazione delle leggi n. 42/2009 e 146/2009, atte a rendere i bilanci delle pubbliche amministrazioni omogenei e aggregabili, al fine di facilitare il controllo dei conti imposto dalla normativa europea.

## **1.2. Leggi 42/2009 e 146/2009**

La **legge 5 maggio 2009, n. 42**, rubricata "Delega al governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione", ha introdotto nell'ordinamento il c.d. "Federalismo fiscale", sancendo il superamento del sistema di finanza derivata e concedendo una maggiore autonomia di entrata e di spesa agli enti decentrati, in ossequio ai principi di solidarietà, riequilibrio territoriale e coesione sociale.

Come evidenziato in un recente documento pubblicato sul sito ufficiale della Camera dei Deputati, "In attuazione della legge delega 5 maggio 2009, n. 42, recante i principi e i criteri direttivi per l'attuazione del federalismo fiscale, in riferimento all'articolo 119 della Costituzione, sono stati emanati nove decreti legislativi, finalizzati a definire il nuovo assetto dei rapporti economici e finanziari tra lo Stato e le autonomie territoriali. Il quadro attuativo della delega risulta implementato solo parzialmente nell'ordinamento, anche a causa di importanti mutamenti nel frattempo intervenuti nel quadro istituzionale della finanza locale.: Tali mutamenti ~~che in più parti~~ hanno inciso in più parti sull'impostazione del disegno della legge delega, e ~~che~~ sono riconducibili principalmente all'aggravarsi della crisi economica e finanziaria e alla conseguente necessità di una maggior centralizzazione delle decisioni di entrata e di spesa. In tale assetto, peraltro, uno degli elementi più innovativi della disciplina federalista, costituito dai fabbisogni standard e dalle capacità fiscali, ha assunto un ruolo importante come criterio di assegnazione delle risorse agli enti locali"<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Per un approfondimento sul tema, G. RIVORSECCHI, *L'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali alla luce della giurisprudenza costituzionale: orientamenti e prospettive*, in Corte Costituzionale - Servizio studi, consultabile sul sito [https://www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni\\_seminari/STU\\_300\\_armonizzazione\\_bilanci.pdf](https://www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni_seminari/STU_300_armonizzazione_bilanci.pdf).

<sup>2</sup> *Federalismo Fiscale*, in Studi Camera - Bilancio - Autonomie territoriali e finanza locale, consultabile sul sito [https://temi.camera.it/leg18/temi/tl18\\_federalismo\\_fiscale\\_d\\_d.html](https://temi.camera.it/leg18/temi/tl18_federalismo_fiscale_d_d.html).

Per quanto riguarda, nello specifico, il tema dell'armonizzazione, l'art. 2, comma 2, lettera h), delega il governo alla "individuazione dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, in modo da assicurare la redazione dei bilanci di comuni, province, città metropolitane e regioni in base a criteri predefiniti e uniformi, concordati in sede di Conferenza unificata [...] coerenti con quelli che disciplinano la redazione del bilancio dello Stato. La registrazione delle poste di entrata e di spesa nei bilanci dello Stato, delle regioni, delle città metropolitane, delle province e dei comuni deve essere eseguita in forme che consentano di ricondurre tali poste ai criteri rilevanti per l'osservanza del patto di stabilità e crescita; al fine di dare attuazione agli articoli 9 e 13, individuazione del termine entro il quale regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi, come approvati, e previsione di sanzioni ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera e), in caso di mancato rispetto di tale termine; individuazione dei principi fondamentali per la redazione, entro un determinato termine, dei bilanci consolidati delle regioni e degli enti locali in modo tale da assicurare le informazioni relative ai servizi esternalizzati, con previsione di sanzioni ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera e), a carico dell'ente in caso di mancato rispetto di tale termine".

Inoltre, il successivo comma 2, lettera i), impone al governo la "previsione dell'obbligo di pubblicazione in siti internet dei bilanci delle regioni, delle città metropolitane, delle province e dei comuni, tali da riportare in modo semplificato le entrate e le spese pro capite secondo modelli uniformi concordati in sede di Conferenza unificata", andando così ad affiancare all'armonizzazione la trasparenza dei dati, mentre il comma 2, lettera aa), impone la previsione di sanzioni a carico degli enti che non rispettino i criteri uniformi di redazione dei bilanci.

La centralità del tema dell'armonizzazione è testimoniata dall'art. 2 comma 6, che stabilisce un termine di 12 mesi per l'adozione di almeno uno dei decreti legislativi recante i principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici (contro i 24 mesi stabiliti come criterio generale dalla legge delega).

La **legge 31 dicembre 2009, n. 196**, rubricata "Legge di contabilità e finanza pubblica", si prefigge lo scopo di riorganizzare il sistema di costruzione del bilancio statale, degli enti territoriali e di quelli pubblici.

L'armonizzazione è il tema centrale dell'art. 2, che ha come principali scopi l'omogeneità, la confrontabilità e l'aggregabilità dei dati, ed è da alcuni definito il primo, vero intervento del legislatore in materia di armonizzazione.

La legge delega, nello stabilire il 31 maggio 2011 come termine ultimo per l'adozione dei decreti legislativi, stabilisce all'art. 2, comma 2 i seguenti criteri direttivi:

- a) adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche;
- b) definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi di cui alla lettera a);
- c) adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, al fine di rendere più trasparenti e significative le voci di bilancio dirette all'attuazione delle politiche pubbliche, e adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa correlati alle voci di spesa riportate nei bilanci;

d) affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione;

e) adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati;

f) definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri.

L'art. 2, comma 6, lettera b) va poi a modificare l'art. 2, comma 2, lettera h), della legge 42/2009 sopra riportato, sostituendo il testo con il seguente: "adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato; adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite; adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune; affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione; raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi; definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche di cui alla presente legge tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi; definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi enti territoriali; al fine di dare attuazione agli articoli 9 e 13, individuazione del termine entro il quale regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi, come approvati, e previsione di sanzioni ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera e), in caso di mancato rispetto di tale termine".

Il testo così novellato presenta delle disposizioni più puntuali e stringenti, ed inserisce un primo rimando alla normativa europea ("raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi").

Alla luce di quanto analizzato, possiamo dire che la legge 42/2009 riguarda il processo di armonizzazione c.d. verticale, tra i vari livelli di governo, mentre la legge 196/2009 riguarda il processo di armonizzazione c.d. orizzontale, ossia relativo ai rapporti tra l'amministrazione centrale e le sue dirette dipendenze.

Per gli enti locali ed i loro enti strumentali, la delega è stata attuata dal D. Lgs. n. 118/2011, recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42", integrato e modificato, secondo le modalità previste dall'art. 2, comma 7, della legge n. 42/2009, sulla base dei risultati ottenuti con l'attuazione di una fase di sperimentazione, a partire dal 2012 e per la durata di due esercizi finanziari.

La nuova organizzazione contabile prevede principi uniformi e un piano dei conti integrato comune, finalizzata al raccordo tra i sistemi contabili - finanziario, da una parte, ed economico-patrimoniale, dall'altra, revisionando altresì la classificazione dei dati di bilancio, con l'obiettivo di renderli quanto più possibile aggregabili, raffrontabili e omogenei tra loro.

### 1.3. D. Lgs. 118/2011

L'8 novembre 2011 viene emanata la Direttiva 2011/85/UE del Consiglio, relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri, che sottolinea ancora una volta la necessità di disporre di una base conoscitiva omogenea.

Lo scopo della direttiva, indicato all'art. 1, è quello di porre "regole dettagliate riguardanti le caratteristiche dei quadri di bilancio degli Stati membri. Tali regole sono necessarie perché sia garantita l'osservanza da parte degli Stati membri dell'obbligo, derivante dal TFUE, di evitare disavanzi pubblici eccessivi."

Entro il 31 dicembre 2013 gli Stati membri sono chiamati a dotarsi di sistemi di contabilità pubblica che coprano in modo completo e uniforme tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica e contengano le informazioni necessarie per la generazione di dati esaustivi e veritieri (art. 3 comma 1), assicurando inoltre che i dati di bilancio di tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica siano disponibili al pubblico tempestivamente e regolarmente (art. 3 comma 2), e adottando una serie di misure che assicurino la massima trasparenza dell'operato statale (artt. 12-14). Inoltre, la direttiva assegna un medesimo orizzonte temporale pluriennale – almeno triennale – di programmazione (art. 9).

È in questo clima internazionale che vede la luce il D. Lgs. 118/2011.

Il **D. Lgs. 23 giugno 2011, n. 118**, rubricato "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi", in attuazione della legge delega n. 42/2009, definisce l'ordinamento contabile degli enti territoriali e dei loro enti e organismi strumentali, al fine di realizzare una omogeneità effettiva dei bilanci e dei rendiconti ed estendere la contabilità patrimoniale a tutti gli enti, migliorando in tal modo la complessiva qualità dei conti pubblici e concorrendo positivamente al percorso di risanamento della finanza territoriale.

Il D. Lgs. 118/2011, anticipato, per le altre amministrazioni pubbliche, dal D. Lgs. 31 maggio 2011, n. 91, lascia la contabilità finanziaria come fulcro centrale del sistema di programmazione e rendicontazione della gestione degli enti locali, alla quale si affianca tuttavia, come già visto, la contabilità economico-patrimoniale integrata. Assieme all'adozione di regole contabili uniformi, la previsione di un comune piano dei conti integrato è atta a conseguire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione; il sistema 'duale' di contabilizzazione consente agli enti territoriali di rilevare, a fini conoscitivi, anche in termini di contabilità economico patrimoniale, le voci di entrata e di spesa.

Rispetto all'assetto precedente cambiano anche la struttura dei bilanci (articolati sul lato della spesa in missioni e programmi e macroaggregati coerenti con la classificazione economica e funzionale), la codifica delle voci, il piano dei conti e - in generale - i principi contabili. Tra questi vi è il principio della competenza finanziaria c.d. "potenziata", secondo il quale gli enti devono garantire, pertanto, che l'accertamento e l'impegno siano registrati solo in presenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate e che debba essere evidenziata la data di scadenza della spesa ai fini della sua corretta imputazione contabile.

Cambiano altresì le modalità di rilevazione dei risultati della gestione, poiché le valutazioni non vengono più effettuate alla fine dell'esercizio in sede di rendicontazione, attraverso il c.d. prospetto di conciliazione, ma vengono realizzate contemporaneamente alle rilevazioni finanziarie, tramite tabella o matrice di correlazione.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Per approfondire, M. ANZALONE, *L'avvio della contabilità armonizzata degli enti territoriali*, in Il quotidiano per la PA, 23/01/2015. Sul tema vedi anche R. NARDUCCI, *L'ordinamento finanziario e contabile armonizzato degli enti locali - Il pareggio di bilancio*, in Guida Enti Locali.

L'art. 78 del D. Lgs. 118/2011 prevede una fase di sperimentazione, cui è subordinata l'effettiva entrata in vigore delle disposizioni contenute nel decreto per tutte le amministrazioni, descrivendone compiutamente la disciplina ai commi 1 e 2.

#### **1.4. La fase di sperimentazione**

La riforma contabile finalizzata all'armonizzazione dei bilanci è stata posta in coerenza rispetto alla rivoluzione organizzativa operata prima dalla legge costituzionale n. 3/2001, riformativa del titolo V, già citata precedentemente, e della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1. (recepita dalla legge rinforzata n. 24 dicembre 2012, n. 243), che ha introdotto nel nostro ordinamento il pareggio di bilancio.

Per garantire la riuscita di questo progetto, per la prima volta nella storia italiana, è stata prevista una fase di sperimentazione, durante la quale sono stati testati la validità e la correttezza applicativa delle nuove strutture, dei nuovi processi e dei nuovi assetti contabili e organizzativi, attraverso i risultati registrati dei numerosi enti locali che vi hanno partecipato. In altre parole, si intendeva verificare la effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile definito dal d. lgs. n. 118/2011 alle esigenze conoscitive della finanza pubblica, evidenziando altresì le eventuali criticità del sistema che sarebbero emerse.

La riforma è passata attraverso un periodo di sperimentazione iniziato nel 2012 e durato tre anni (il termine, originariamente fissato in due anni, è stato così aumentato dall'art. 9, comma 1, D.L. 31 agosto 2013, n. 102, convertito dalla L. 28 ottobre 2013, n. 124, che, oltre a portare al 1° gennaio 2015 l'avvio dell'armonizzazione per tutti gli enti, ha anche introdotto novità significative per la riforma). La fase di sperimentazione è stata portata avanti da tre Regioni, 23 province, 372 Comuni e cinque Unioni di Comuni (tuttavia il loro numero è variato notevolmente nel corso del triennio in virtù dei vari collettivi, tra cui la già citata L. 124/2013).<sup>4</sup>

Questo approccio, che potremmo definire "dal basso", ha consentito agli enti coinvolti nella sperimentazione di contribuire a delineare la disciplina della riforma, poiché è stata data loro facoltà di verificare, integrare e correggere le disposizioni previste dalla normativa in base all'esperienza discendente dall'applicazione effettiva delle previsioni di legge e dai risultati ottenuti e registrati.

All'esito del suddetto processo, il D. Lgs. n. 118/2011 è stato aggiornato attraverso l'emanazione del D. Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, il quale, anzitutto, va a inserire i principi contabili generali ed applicati, con la finalità di far convergere verso buone prassi di gestione finanziaria i comportamenti di tutti gli enti pubblici, ed inoltre ridefinisce l'ordinamento contabile delle regioni.

#### **1.5. La contabilità armonizzata oggi**

Dal 1° gennaio 2015 ha preso definitivamente il via la riforma in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, secondo gli indirizzi previsti dal D. Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (e, come visto, dal suo correttivo D. Lgs. 126/2014).

È stata prevista la facoltà, per gli enti locali, di rinviare all'esercizio 2016 gli adempimenti più impegnativi della riforma, quali la contabilità economico-patrimoniale, il piano dei conti integrato e il bilancio consolidato. Inoltre, per l'anno 2015, l'adozione del nuovo schema di bilancio per missioni e programmi è stata richiesta solo con

---

<sup>4</sup> Cfr. R. CAIFFA, *Armonizzazione degli enti territoriali e relativi controlli*, in *Il quotidiano per la PA*, 28/01/2015.

finalità conoscitive e, pertanto, gli enti hanno continuato a adottare fino al 2016 lo schema di bilancio utilizzato in precedenza. Questo ha comportato un netto alleggerimento degli oneri degli enti territoriali per il primo anno di applicazione, che hanno dovuto principalmente procedere all'adozione del principio contabile generale della competenza finanziaria potenziata e del correlato principio applicato della contabilità finanziaria, all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione degli enti territoriali e al riaccertamento straordinario dei residui.

Il processo di implementazione della nuova disciplina contabile armonizzata è proseguito nel corso del 2017, con il completamento dell'armonizzazione contabile da parte dei comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti.

Inoltre, fino al 2018 è stata mantenuta una contabilità finanziaria parallela, quella degli "spazi finanziari"<sup>5</sup>, di cui alla l. 232/2016 e l. 243/2012 (che ha sostituito il patto di stabilità interno in vigore da 15 anni).

## 2. I NUOVI PRINCIPI CONTABILI

L'art. 3 del D. Lgs. n. 118/2011 dispone che le amministrazioni pubbliche siano tenute a conformare la propria gestione ai **principi contabili generali** contenuti nell'allegato 1 del medesimo decreto, nonché ai **principi contabili applicati**, di cui all'art. 36, c. 5, i quali garantiscono il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici in ossequio alle direttive dell'Unione Europea, e l'adozione di sistemi informativi omogenei ed interoperabili.

Quanto ai primi, essi possono essere considerati come enunciazioni di principio, per la cui attuazione è lasciata ampia autonomia – entro il perimetro dei confini tracciati – alle amministrazioni.

Il suddetto allegato 1, modificato dal d. lgs. 126/2014, e via via aggiornato da Decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze (DM 1° dicembre 2015; DM 30 marzo 2016; DM 1° marzo 2019; DM 1° agosto 2019), enuncia 18 principi generali.

1) **Principio dell'annualità**, in base al quale i documenti del sistema di bilancio sono relativi a ciascun anno solare.

*"I documenti del sistema di bilancio, sia di previsione sia di rendicontazione, sono predisposti con cadenza annuale e si riferiscono a distinti periodi di gestione coincidenti con l'anno solare. Nella predisposizione dei documenti di bilancio, le previsioni di ciascun esercizio sono elaborate sulla base di una programmazione di medio periodo, con un orizzonte temporale almeno triennale."*

2) **Principio dell'unità**, che sottolinea come ogni amministrazione pubblica sia un *corpus* unitario e inscindibile, e pertanto debba avere un unico bilancio e un unico complesso di entrate a fronte della totalità delle sue spese.

*"La singola amministrazione pubblica è una entità giuridica unica e unitaria, pertanto, deve essere unico e unitario sia il suo bilancio di previsione, sia il suo rendiconto e bilancio d'esercizio."*

---

<sup>5</sup> Introdotti con il DPCM 21 febbraio 2017, n. 21, gli spazi finanziari rappresentano la possibilità per gli enti territoriali di ricorrere all'indebitamento o di utilizzare l'avanzo di esercizi precedenti per realizzare degli investimenti attraverso gli strumenti "intese regionali" o "patti di solidarietà nazionale" come disciplinati dal medesimo DPCM.

*È il complesso unitario delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e quindi sostiene così la totalità delle sue spese durante la gestione. Le entrate in conto capitale sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento.*

*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 di disciplina delle entrate vincolate."*

3) **Principio dell'universalità**, in base al quale il bilancio, per offrire una visione veritiera, deve essere comprensivo di tutte le operazioni finanziarie dell'amministrazione che lo redige.

*"Il sistema di bilancio ricomprende tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili alla singola amministrazione pubblica, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della complessa attività 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'universalità 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 contabilità separate, ove ammesse dalla normativa, devono essere ricondotte al sistema di bilancio dell'amministrazione entro i termini dell'esercizio."*

4) **Principio dell'integrità**, in base al quale il bilancio va compilato tenendo conto delle entrate e delle spese "al lordo", senza compensazioni di alcun tipo.

*"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 veridicità, attendibilità, correttezza, e comprensibilità**, che riassume in sé quattro diversi principi tra loro strettamente connessi: la rispondenza dei dati inseriti in bilancio alla realtà (veridicità), previsioni basate su analisi attente (attendibilità), il rispetto delle norme che disciplinano la redazione di tali documenti (correttezza) e la chiara classificazione delle voci che li compongono (comprensibilità).

*"Il principio della «veridicità» 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 veridicità non si applica solo ai documenti di rendicontazione e alla gestione, ma anche ai documenti di previsione nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari (e nel caso anche economici) generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento. Si devono quindi evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste che invece devono essere valutate secondo una rigorosa analisi di controllo.*

*Una corretta interpretazione del principio della veridicità richiede anche l'enunciazione degli altri postulati di bilancio (attendibilità, correttezza e comprensibilità). Il principio di veridicità è 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, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse al fine di rendere attendibili i documenti predisposti (principio dell'attendibilità). Tale principio non è 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 si estende ai documenti descrittivi ed accompagnatori. Un'informazione contabile è attendibile se è scevra da errori e distorsioni rilevanti e se gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa.*

*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.*

*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 perciò presentare una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali (principio della chiarezza o comprensibilità). Il principio della chiarezza o comprensibilità è rafforzativo del principio base della veridicità. Al fine di consentire una rappresentazione chiara dell'attività 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'intelligibilità 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 qualità essenziale delle informazioni contenute nel sistema di bilancio è che esse siano prontamente comprensibili dagli utilizzatori e che abbiano la capacità di garantire sinteticità ed al tempo stesso analiticità 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'attività 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 veridicità 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 significatività e rilevanza**, in base al quale nel bilancio vanno inserite solo informazioni che hanno un peso nel processo decisionale.

*“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.*

*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, del rendiconto e del bilancio d’esercizio.*

*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.*

*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 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.”*

**7) Principio della flessibilità**, per il quale il bilancio non deve essere eccessivamente rigido, per adattarsi a circostanze imprevedibili e straordinarie, e dunque deve prevedere appositi strumenti.

*“Nel sistema del bilancio di previsione i documenti non debbono essere interpretati come imm modificabili, perché questo comporterebbe una rigidità nella gestione che può rivelarsi controproducente.*

*Il principio di flessibilità è volto a trovare all’interno dei documenti contabili di programmazione e previsione di bilancio la possibilità 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 finalità 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 flessibilità, quali le variazioni di bilancio, va visto come fatto negativo, in quanto inficia l’attendibilità del processo di programmazione e rende non credibile il complesso del sistema di bilancio.*

*Differente funzione ha la flessibilità 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 è consentito l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare spese correnti.

*Il principio di flessibilità 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.*

*È necessario che nella relazione illustrativa delle risultanze di esercizio si dia adeguata informazione sul numero, sull'entità e sulle ragioni che hanno portato a variazioni di bilancio in applicazione del principio e altresì sull'utilizzo degli strumenti ordinari di flessibilità previsti nel bilancio di previsione."*

**8) Principio della congruità**, che consiste nell'adeguatezza dei mezzi esperibili al fine da raggiungere.

*"La congruità 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 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 che sono coerentemente rappresentati nel sistema di bilancio nelle fasi di previsione e programmazione, di gestione e rendicontazione."*

**9) Principio della prudenza**, in base al quale le previsioni devono contemplare solo voci di entrata realistiche e voci di uscita sostenibili in funzione delle risorse previste.

*"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, più 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 così definito rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo formativo delle valutazioni presenti nei documenti contabili del sistema di bilancio. I suoi eccessi devono però essere evitati perché sono pregiudizievoli al rispetto della rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche e degli andamenti effettivi della gestione e quindi rendono il sistema di bilancio inattendibile.*

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

*Ciò soprattutto nella ponderazione dei rischi e delle incertezze connessi agli andamenti operativi degli enti e nella logica di assicurare ragionevoli stanziamenti per la continuità dell'amministrazione."*

10) **Principio della coerenza**, per il quale è necessario che ogni operazione, sia in sede preventiva, sia di gestione e rendicontazione, sia coerente con l'insieme delle operazioni e conseguente alla pianificazione dell'ente.

*“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 conformità 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 omogeneità 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 continuità e della costanza**, anch'esso costituito da due principi tra loro strettamente connessi: da un lato abbiamo il prosieguo coerente dell'attività intrapresa (continuità), dall'altro la permanenza e coerente applicazione dei principi (costanza).

*“La valutazione delle poste contabili di bilancio deve essere fatta nella prospettiva della continuazione delle attività istituzionali per le quali l'amministrazione pubblica è costituita.*

*Il principio della continuità 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 possibilità 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 continuità 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 è 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 continuità e quello della costanza dei criteri applicati introducono le condizioni essenziali per la comparabilità 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 significatività delle scelte di programmazione, della gestione e delle risultanze finali di esercizio."*

**12) Principio della comparabilità e della verificabilità**, che, in stretta connessione con il precedente principio, stabilisce come le informazioni contenute nei bilanci debbano essere comparabili con i bilanci precedenti o di altri enti, e di conseguenza che gli enti debbano conservare tutta la documentazione che ne ha motivato le scelte economiche, affinché sia possibile in qualsiasi momento verificare il processo valutativo eseguito.

Questo principio è una delle principali innovazioni all'interno del processo di armonizzazione, e non a caso nel testo viene ribadito chiaramente come questo principio possa verificarsi solo ove vi sia una omogeneità dei dati raccolti, anche all'interno di amministrazioni diverse, in modo da poter effettuare una comparazione realmente apprezzabile.

*"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 potenzialità gestionali, gli orientamenti strategici e le qualità di una sana e buona amministrazione. Deve essere consentita anche la valutazione delle situazioni patrimoniali, degli andamenti economici e finanziari, nonché delle relative modificazioni.*

*Il costante e continuo rispetto dei principi contabili è condizione necessaria per la comparabilità 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 comparabilità è 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 comparabilità non deve essere un impedimento all'introduzione dei principi contabili applicativi più adeguati alla specifica operazione. Non è appropriato che un'amministrazione pubblica 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.*

*Nell'ambito della stessa amministrazione pubblica la comparabilità dei bilanci in periodi diversi è possibile se sussistono le seguenti condizioni:*

- la forma di presentazione è costante, cioè 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 Verificabilità). La verificabilità 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 della neutralità**, che statuisce l'indipendenza e imparzialità nel processo di formazione dei bilanci.

*"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, 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 è condizione per far venir meno l'imparzialità, la ragionevolezza e la verificabilità. 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'imparzialità 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 pubblicità**, in base al quale i dati dei bilanci devono essere fruibili da parte della cittadinanza (è uno degli aspetti della trasparenza che l'Unione Europea continua a chiederci).

*"Il sistema di bilancio assolve una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili. È 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.*

*Affinché 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 pubblicità presuppone un ruolo attivo dell'amministrazione pubblica nel contesto della comunità 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; ciò è fondamentale per la fruibilità delle informazioni finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio."*

15) **Principio dell'equilibrio di bilancio**, in base al quale, a seguito della riscrittura dell'art. 81 Cost., operata con la legge costituzionale n. 1. del 2012 di attuazione del Fiscal Compact, viene introdotto il "principio di sostenibilità del debito" che deve essere adottato da tutte le amministrazioni. Per la piena comprensione del principio, giova approfondire due concetti richiamati: il pareggio finanziario complessivo richiede l'uguaglianza tra il totale delle entrate che si prevede di accertare e il totale delle spese che si prevede di impegnare, mentre il pareggio finanziario di parte corrente, invece, garantendo la salvaguardia dell'equilibrio finanziario di breve termine, presuppone il rispetto del pareggio fra entrate correnti e spese correnti, alle quali si sommano le quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e dei presidi obbligazionari.

*"Le norme di contabilità pubblica pongono come vincolo del bilancio di previsione l'equilibrio di bilancio.*

*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.*

*L'equilibrio di bilancio 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 rispettati 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 attività svolte.*

*Il principio dell'equilibrio di bilancio quindi è più 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) è garanzia della capacità di perseguire le finalità istituzionali ed innovative di un'amministrazione pubblica in un mercato dinamico.*

*L'equilibrio finanziario del bilancio non comporta necessariamente una stabilità 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 comunità amministrata."*

16) **Principio della competenza finanziaria**, alla luce del quale tutte le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono imputate all'esercizio nel quale vengono a scadenza, comportando l'avvicinamento del sistema di contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale e rendendo altresì possibile una riduzione dell'entità dei residui.

*“Il principio della competenza finanziaria costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni).*

*Il principio è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio di ogni pubblica amministrazione che adotta la contabilità finanziaria, e attua il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione.*

*Le previsioni del bilancio di previsione finanziario hanno carattere autorizzatorio per ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce, costituendo limite agli impegni e ai pagamenti, fatta eccezione per le partite di giro/servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa. La funzione autorizzatoria fa riferimento anche alle entrate, di competenza e di cassa per accensione di prestiti.*

[...]

*L'accertamento costituisce la fase dell'entrata con la quale si perfeziona un diritto di credito relativo ad una riscossione da realizzare e si imputa contabilmente all'esercizio finanziario nel quale il diritto di credito viene a scadenza.*

[...]

*Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate per le quali non sia venuto a scadere nello stesso esercizio finanziario il diritto di credito. È esclusa categoricamente la possibilità di accertamento attuale di entrate future in quanto ciò darebbe luogo ad un'anticipazione di impieghi (ed ai relativi oneri) in attesa dell'effettivo maturare della scadenza del titolo giuridico dell'entrata futura, con la conseguenza di alterare gli equilibri finanziari dell'esercizio finanziario.*

*L'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata e relativa ad un pagamento da effettuare, con imputazione all'esercizio finanziario in cui l'obbligazione passiva viene a scadenza.*

[...]

*Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica.*

*In ogni caso, per l'attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, deve essere dato specificamente atto - al momento dell'attivazione del primo impegno - di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento, anche se la forma di copertura è stata già indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche di cui all'articolo 128 del decreto legislativo n. 163 del 2006.*

*La copertura finanziaria delle spese di investimento è costituita da risorse accertate esigibili nell'esercizio in corso di gestione o la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra pubblica amministrazione, dal fondo pluriennale vincolato di entrata, dall'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o, da una legge regionale di autorizzazione all'indebitamento, nei casi previsti dalla legge.*

[...]

*È prevista la coesistenza di documenti contabili finanziari ed economici, in quanto una rappresentazione veritiera della gestione non può prescindere dall'esame di entrambi gli aspetti."*

**17) Principio della competenza economica**, in base al quale nel conto economico di un bilancio d'esercizio vanno considerati solo i costi e i ricavi che si riferiscono e hanno effetto in quel periodo di tempo, a prescindere dalle manifestazioni finanziarie già avvenute o che devono ancora avvenire.

*"Il principio della competenza economica rappresenta il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle diverse operazioni ed attività amministrative che la singola amministrazione pubblica svolge durante ogni esercizio e mediante le quali si evidenziano "utilità 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 è 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 è 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.*

[...]

*Le risorse finanziarie rese disponibili per le attività istituzionali dell'amministrazione, come i diversi proventi o trasferimenti correnti di natura tributaria o non, si imputano all'esercizio nel quale si è verificata la manifestazione finanziaria e se tali risorse sono risultate impiegate per la copertura dei costi sostenuti per le attività 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 attività istituzionali. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio della competenza economica 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:*

*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;*

*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;*

*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. [...]*

*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'attività amministrativa di ogni amministrazione pubblica."*

**18) Principio della prevalenza della sostanza sulla forma**, secondo il quale gli eventi e i fatti di gestione devono essere rilevati sulla base della loro sostanza economica, cioè l'essenza, la vera natura, e non sulla base di aspetti meramente formali.

*"Se l'informazione contabile deve rappresentare fedelmente ed in modo veritiero le operazioni ed i fatti che sono accaduti durante l'esercizio, è necessario che essi siano rilevati contabilmente secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva e quindi alla realtà 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."*

Per quanto riguarda invece i principi contabili applicati, è da richiamare quello della **programmazione**, diretta conseguenza dell'applicazione del principio dell'annualità, che richiede che si tenga conto delle risorse economico-finanziarie e delle possibili dinamiche evolutive legate ai profili gestionali, postulando al contempo il coinvolgimento dei portatori di interessi di varia natura e a vario titolo.

### **3. PROSPETTIVE FUTURE DEL PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE**

#### **3.1. Luci e ombre della contabilità armonizzata**

Il percorso intrapreso finora è stato dettato, come già detto fin dalle prime battute, da una duplice esigenza: da una parte, esso è frutto di un naturale processo di adattamento a una realtà sociale sempre più complessa; dall'altra, esso costituisce una prima risposta alle istanze europee e ai passi che (anche) l'Italia è chiamata a fare per allinearsi alle altre nazioni dell'Unione.

Una volta acclarata, pertanto, la necessità del processo di armonizzazione, rimane da interrogarsi sulla efficacia degli strumenti con cui esso è stato (e viene tuttora) approntato.

Tra i punti di forza di questa riforma vi sono anzitutto la maggiore attendibilità dei dati di bilancio, in quanto reali, ossia certi ed esigibili, nonché l'accresciuta attenzione nei confronti della programmazione ed il maggiore coordinamento con la contabilità delle altre amministrazioni, ma anche l'uniformazione del piano dei conti integrato e dei principi contabili. Né è da trascurare il contrasto ai residui attivi e passivi, la cui non corretta lettura avrebbe comportato una visione distorta dei dati contabili.<sup>6</sup>

Non mancano, tuttavia, neppure i punti di debolezza e di criticità, i quali sicuramente emergeranno ancora più chiaramente a seguito di una più prolungata applicazione dei nuovi modelli contabili.

La Corte Costituzionale interviene più volte sul punto. Con la sentenza del 29 novembre 2017, n. 247, sottolinea come la complessità tecnico-amministrativa possa determinare «effetti non in linea con il dettato costituzionale e creare delle zone d'ombra in grado di rendere ardua la giustizia abilità di disposizioni non conformi a Costituzione», concetto ribadito con la sentenza del 17 maggio 2018, n. 101, nella quale insiste inoltre sulla possibilità che una tale complessità possa inficiare sull'attenzione che occorre riservare all'applicazione dei principi fondamentali della Costituzione in tema di copertura delle spese, equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e sostenibilità del debito da parte degli enti territoriali (art. 97 Cost.).

«La riforma contabile ha costituito un'innovazione molto forte per i suoi principi innovativi ma anche per la mole di regole introdotte: più di 800 pagine di principi, schemi e modelli. La riforma è intervenuta in un periodo in cui i comuni hanno dovuto adempiere a molte altre novità legislative: dal nuovo pareggio di bilancio, alla fatturazione elettronica, allo split payment, al nuovo codice degli appalti. Potrebbe aver pesato il blocco del ricambio del personale imposto dall'obbligo di contenimento della finanza pubblica. Infine, come ha notato la Corte dei conti, sembra che il processo di armonizzazione, nella prima fase di applicazione generalizzata, abbia fatto registrare un forte attrito nell'operare lo scorrimento tra due sistemi di contabilità marcatamente diversi. Un attrito che, al di là della complessità tecnica, è stato determinato dalla situazione dei conti pregressi, sui quali in pochi casi l'impatto dell'operazione "verità" è il risultato insostenibile.»<sup>7</sup>

Inoltre, giova ricordare che, come evidenziato nel corso del primo capitolo, fino al 2018 è stata mantenuta una contabilità finanziaria parallela, quella degli "spazi finanziari", e non si dimentichi neppure la contabilità economico-patrimoniale, con gli inventari e il registro, che – così come avviene in ogni azienda – portano ad uno stato patrimoniale e ad un conto economico annuale veri e propri.

Non stupisce, alla luce di questi dati, che la Conferenza Stato-Città del 18 Febbraio 2016, recependo una comune difficoltà nell'applicare una normativa così copiosa, abbia dichiarato la non perentorietà dei termini di legge relativi ad alcuni aspetti più critici.

Inoltre, la nuova contabilità armonizzata complica le operazioni volte alla verifica della copertura finanziaria. Per fare un esempio, sul piano operativo, i pareri e il visto di regolarità contabile sono richiesti prima di poter riscontrare la effettiva esistenza delle disponibilità finanziarie. In altri termini, è come se si dovesse accertare nel presente che nel futuro saranno disponibili le risorse necessarie per far fronte ai debiti, nel momento in cui questi diverranno certi, liquidi ed esigibili. Così facendo, e rispetto alla precedente normativa, si passa da una verifica sulla copertura finanziaria che si basa su un riscontro contestuale al momento di approvazione dell'atto

---

<sup>6</sup> Sul tema vedi anche I. CAVALLINI, *La trasparenza come obiettivo dell'armonizzazione?*, in *Azienditalia*, 2015, 1, 25.

<sup>7</sup> D. BASSETTI, *Riforme. Che impatto ha avuto l'armonizzazione dei bilanci sui conti dei Comuni?*, a cura di UVI Senato della Repubblica, Ottobre 2017.

amministrativo, ad un processo di verifica fondato su ipotetici eventi che verranno a verificarsi in un futuro più o meno prossimo, dovendosi comunque disporre dell'adeguata copertura finanziaria per farvi fronte.<sup>8</sup>

### **3.2. Il ruolo della Corte dei conti**

Uno dei primi ostacoli riscontrati dagli enti alla piena applicazione dei nuovi principi è stato il continuo rinvio dei termini per l'approvazione dei bilanci, con conseguenti significativi ritardi nella loro piena applicazione. Aspre critiche sono state sollevate dalla Corte dei conti, che ha evidenziato come tale prassi abbia portato gli enti a gestire in esercizio provvisorio la quasi totalità delle risorse; ciò ha fatto venir meno il vincolo autorizzatorio alle entrate e alle spese, svuotando di qualsiasi significato il controllo sul bilancio annuale. Intervenendo il 29 maggio ed il 27 novembre 2014 presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti ha dichiarato di aver «avuto modo di sperimentare quanto sia complesso ed arduo ricostruire i conti regionali, sia pure per macroaggregati, attesa la disomogeneità dei bilanci»<sup>9</sup>.

La corte ha evidenziato come occorra un diverso approccio culturale, ricorrendo ad adeguati investimenti formativi e coinvolgendo sia le figure tecnico-professionali sia la classe dirigente locale; non vengono sottovalutate le resistenze che potrebbero manifestarsi, specie in vista della possibile riorganizzazione degli uffici, da accompagnare con una adeguata formazione. La Corte stessa ha stabilito di procedere con un monitoraggio sistematico sull'attuazione della riforma, essenziale perché gli enti territoriali operino in condizioni di sana gestione finanziaria.

A prescindere da questi interventi, la riforma ha conferito un nuovo rilievo alle attività di tutela delle finanze pubbliche espletate dalla Corte, a partire dalla legge costituzionale n. 1/2012 sul pareggio di bilancio, che rafforza il ruolo della Corte dei conti quale organo preposto a garanzia del corretto e lecito impiego delle risorse pubbliche, sia sul piano del controllo che su quello giurisdizionale. Viene così data attuazione alle previsioni di cui agli artt. 100 e 103 della Costituzione, nonché di tutte le altre norme relative alla responsabilità finanziaria e al controllo dei conti pubblici.

La Corte dei conti, in considerazione della complessità del percorso di introduzione a regime del nuovo sistema contabile, nel 2016 ha emanato delle linee di indirizzo per la formazione dei bilanci da parte degli enti territoriali, analizzando le principali novità introdotte in materia dalla riforma contabile.

### **3.3. Possibili sviluppi del processo di armonizzazione**

L'applicazione, durante questi anni, della nuova contabilità armonizzata, consente di ipotizzare degli scenari futuri, in conseguenza dell'osservanza dei nuovi principi contabili.

Le misure introdotte in questa riforma stanno avendo effetti diversi a seconda degli enti che le attuano. Ad esempio, nei piccoli comuni, la necessità di affiancare la contabilità economico-patrimoniale a quella finanziaria non ha migliorato la (piena) conoscibilità dei dati contabili dell'ente, che potevano esser rilevati con maggior efficienza attraverso gli strumenti già esistenti.

---

<sup>8</sup> Per approfondire, G. FARNETI, *La nuova contabilità armonizzata è decollata. Con quali prospettive?*, in *Azienditalia*, 2015, 1, 5. Vedi anche R. CAIFFA, *L'armonizzazione contabile: dalla sperimentazione alla realtà*, in *Azienditalia*, 2015, 1, 14.

<sup>9</sup> Delibera n. 20/SEAUT/2013/FRG.

Si tratta solo di un esempio, ma significativo: i nuovi strumenti, se non sapientemente temperati, porterebbero solo alla ulteriore complicazione burocratica di un sistema che, per sua natura, è già complesso e tendente al farraginoso. In più, i continui adattamenti e le continue revisioni hanno contribuito a generare un clima di incertezza certo non positivo in tema di trasparenza.

Ma soprattutto, appare evidente come questi obblighi di convergenza economico-finanziaria siano difficilmente conciliabili con la spinta federalista, in forte crescita negli ultimi anni, che, invece, preme verso una maggiore autonomia finanziaria per gli enti locali.

Infatti, l'omogeneizzazione delle diverse finanze voluta dall'Europa è stata accompagnata frequentemente da un controllo della spesa non solo dei singoli stati ma anche degli enti territoriali che li compongono.

Bisogna tener sempre a mente che è impossibile realizzare l'Europa andando a mortificare gli enti locali, che ne costituiscono le 'cellule' indispensabili; lo svilimento di un territorio, anche a causa di regole troppo stringenti che lo 'imbrigliano' verso scelte poco produttive, sarebbe in fondo il tradimento di tutto ciò che l'Unione Europea vuole rappresentare.

Chiaramente, non essendo queste pretese conciliabili tra loro, esse devono essere in parte adattate e ridimensionate per poter 'convivere'. Andando, dunque, ad abbracciare una tesi che sembra aver individuato un certo equilibrio nel sacrificio degli interessi in gioco, sarebbe auspicabile «una previsione legislativa relativa all'elaborazione condivisa dei criteri di riparto del gettito tributario e delle risorse in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano, che abbia natura vincolante, non derogabile, tale da far sorgere in capo agli Enti locali una situazione soggettiva attiva di vantaggio immediatamente tutelabile, non solo ove sia provata la lesione delle prerogative regionali dipendente dalla riduzione di risorse destinate ai livelli essenziali delle prestazioni, ma ogniqualvolta non siano rispettati *latu sensu* gli impegni assunti. Potrebbe, al riguardo, persino immaginarsi una rete di relazioni intercorrenti tra Stato ed Enti locali, che sostituisca alla attuale visione piramidale-gerarchica Europa-Stato-Enti locali, una prospettiva orizzontale, nella quale lo Stato assume nei confronti degli Enti locali impegni aventi la stessa vincolatività di quelli che assume con i partner europei. Trattandosi di un vero capovolgimento di prospettiva, particolarmente svantaggioso per lo Stato centrale, che si troveranno a dover cedere in qualche misura ancora una parte della propria sovranità, occorrerebbe ovviamente prevedere un percorso per step di affidabilità dei singoli Enti locali, che potrebbero, ad esempio, essere chiamati, prima di poter usufruire del vincolo a loro vantaggio, a dare prova della propria capacità di gestire in maniera efficace i flussi finanziari per un periodo di tempo prestabilito. Così come potrebbe anche prevedersi un meccanismo sanzionatorio nell'ipotesi un cui l'Ente locale, partner nell'accordo con lo Stato, venga meno agli obblighi suoi propri. Un simile meccanismo non sembra poter mettere a rischio gli impegni assunti dallo Stato con l'Unione Europea, rappresentando, invece, una modalità alternativa di attuazione degli stessi ed apparendo propulsiva della virtuosità degli enti, incentivati a gestire le risorse in maniera trasparente oltre che efficiente, in ossequio ai principi di leale collaborazione e sussidiarietà.»<sup>10</sup>

Non è difficile prevedere che altre riforme, altri correttivi andranno a modificare la disciplina nei prossimi anni, ma soltanto nel dialogo tra tutti i diversi livelli di Governo interessati, tenendo conto degli interessi di tutte le realtà sociali, dall'Unione Europea al più piccolo comune, sarà possibile pervenire a una soluzione duratura e realmente condivisa.

---

<sup>10</sup> G. FESTA, *Politica di bilancio e agire amministrativo al tempo del rigore finanziario*, Dike Giuridica Editrice, Roma, pp. 86-87.