



Agenzia per il terzo settore



PRINCIPI CONTABILI PER GLI ENTI NON PROFIT

PRINCIPIO N. 1

QUADRO SISTEMATICO PER LA PREPARAZIONE E LA PRESENTAZIONE DEL BILANCIO DEGLI ENTI NON PROFIT

Maggio 2011



Agenzia per il terzo settore



A cura del

Tavolo tecnico per l'elaborazione dei Principi contabili per gli enti non profit

Componenti

Giancarlo Attolini

Elisabetta Magistretti

Francesco Maria Perrotta

Adriano Propersi

Marco Venuti

Marco Elefanti

Roberto Museo

Matteo Pozzoli

Luigi Puddu

Delegati al progetto

Angelo Casò

Domenico Piccolo

Adriano Propersi



SOMMARIO

1. PREMESSA.....	4
2. AMBITO DI APPLICAZIONE	5
3. POSTULATI DI BILANCIO	7
3.1 FINALITÀ E CARATTERISTICHE GENERALI.....	7
3.2 ASSUNZIONI CONTABILI	7
3.2.1 CONTINUITÀ AZIENDALE	8
3.2.2 COMPETENZA ECONOMICA	8
3.3 CLAUSOLE GENERALI	10
3.3.1 ESPOSIZIONE CHIARA	11
3.3.2 VERIDICITÀ	11
3.3.3 CORRETTEZZA.....	11
3.3.4 ACCOUNTABILITY	11
3.4 PRINCIPI GENERALI DI BILANCIO.....	12
3.4.1 COMPRENSIBILITÀ	12
3.4.2 IMPARZIALITÀ.....	13
3.4.3 SIGNIFICATIVITÀ.....	13
3.4.4 PRUDENZA.....	13
3.4.5 PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA.....	14
3.4.6 COMPARABILITÀ E COERENZA	14
3.4.7 VERIFICABILITÀ DELL'INFORMAZIONE.....	15
3.4.8 ANNUALITÀ	15
3.4.9 PRINCIPIO DEL COSTO	15
3.4.10 EVENTUALI CONFLITTI TRA CLAUSOLE GENERALI, CARATTERISTICHE QUALITATIVE E METODI APPLICATIVI	16
4. CRITERI DI VALUTAZIONE.....	17



1. PREMESSA

Il sistema informativo-contabile acquisisce per gli enti non profit (Enp) un ruolo fondamentale, poiché garantisce a coloro che supportano l'attività aziendale che le risorse messe a disposizione siano destinate al perseguimento dello scopo istituzionale e contestualmente siano gestite in modo corretto.

Il bilancio, inteso come insieme di prospetti contabili quantitativi e qualitativi dell'Enp finalizzati a fornire una rappresentazione della posizione finanziario-patrimoniale e il risultato economico del periodo, rappresenta il principale strumento con il quale l'organizzazione può soddisfare le esigenze conoscitive dei propri stakeholder.

La mancanza di precisi riferimenti normativi in materia contabile rischia, tuttavia, di rendere la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato della gestione economica non comprensibili ai lettori esterni del bilancio.

Si consideri, in aggiunta, che una appropriata visione dello stato di salute aziendale fornisce anche agli operatori interni e, in particolare, all'organo di vertice un utile strumento di pianificazione, gestione e controllo delle risorse.

In questa prospettiva, Agenzia per le Onlus (ora denominata Agenzia per il Terzo Settore¹), Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ed Organismo Italiano di Contabilità hanno deciso di costituire un Tavolo tecnico tramite cui definire i Principi contabili per la redazione del bilancio degli Enp che non sono tenuti all'applicazione di particolari disposizioni di legge in materia.

Il Tavolo tecnico si propone in tal modo di contribuire allo sviluppo del cosiddetto "Terzo settore" mediante la predisposizione di principi contabili generalmente accettati che siano capaci di conferire ai documenti economico-finanziari di sintesi degli Enp un valore informativo e comunicativo ancora superiore a quello già oggi attribuito.

I Principi contabili non si occupano di definire gli schemi di bilancio, già predisposti dall'Agenzia per le Onlus con l'Atto di indirizzo "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit".

Il presente documento si applica a partire dagli esercizi chiusi successivamente al 31 dicembre 2011. È, tuttavia, raccomandata un'applicazione anticipata.

¹ Ai sensi dell'art. 1, comma 2 del D.P.C.M. 26 gennaio 2011, n. 51 la denominazione «Agenzia per il terzo settore» sostituisce, ad ogni effetto e ovunque presente, la denominazione «Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale».



2. AMBITO DI APPLICAZIONE

Gli Enp non trovano una precisa definizione a livello normativo né un preciso sistema classificatorio.

In termini generali con il termine “enti non profit” possono identificarsi tutte le organizzazioni la cui attività non è finalizzata a realizzare un lucro soggettivo od oggettivo e che operano in campi di attività di natura sociale, quali l’assistenza sociale, la tutela dei soggetti svantaggiati, l’istruzione, la promozione di attività artistico-culturale, la ricerca scientifica, l’erogazione di servizi sociali e religiosi, la promozione di forme di sviluppo compatibili con il rispetto dell’ambiente.

A livello giuridico, rientrano tra gli Enp i seguenti soggetti²:

- a. associazioni riconosciute (art. 14 e segg., c.c.);
- b. fondazioni riconosciute (art. 14 e segg., c.c.);
- c. associazioni non riconosciute (art. 36 e segg., c.c.);
- d. comitati (art. 39 e segg., c.c.);
- e. fondazioni e associazioni bancarie (D.Lgs. 20.11.90, n.356, e L. 23.12.98, n.461; D.Lgs. 17.05.1999, n. 153);
- f. organizzazioni di volontariato (L. 11.08.1991, n.266);
- g. cooperative sociali (L. 8.11.1991, n.381);
- h. associazioni sportive (L. 16.12.1991, n. 398);
- i. organizzazioni non governative (art. 28, L. 26.02.1987, n. 49);
- j. enti di promozione sociale (art.3, co. 6, L. 25.08.1991, n.287);
- k. enti lirici (D.Lgs. 29.06.1996, n.367);
- l. centri di formazione professionale (L. 21.12.1978, n. 845);
- m. istituti di patronato (L. 30.03.2001, n. 152);
- n. associazioni di promozione sociale (L. 7.12.2000, n.383);
- o. imprese sociali (D.Lgs. 24.03.2006, n. 155, e decreti ministeriali del 24 gennaio 2008)³.

Si deve considerare che la mancanza di finalità lucrativa non implica di per sé l’impossibilità di realizzare un risultato di gestione positivo, seppure questo non possa costituire il fine ultimo dell’organizzazione.

² Gli enti non lucrativi possono configurarsi sotto il profilo tributario come enti non commerciali o enti commerciali. Gli enti non commerciali che soddisfano le condizioni di cui agli art. 10 e segg. del D.lgs. 4.12.1997, n. 460, assumono la posizione fiscale di Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (Onlus).

³ Le imprese sociali aventi la forma giuridica degli enti di cui al Libro I del codice civile sono tenute a redigere il bilancio di esercizio secondo le Linee guida e gli schemi adottati dall’Agenzia per le Onlus, ai sensi del Decreto del Ministero dello sviluppo economico 24.1.2008 “Definizione degli atti che devono essere depositati da parte delle organizzazioni che esercitano l’impresa sociale presso il registro delle imprese, e delle relative procedure, ai sensi dell’articolo 5, comma 5, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155”.



In termini applicativi, è opportuno evidenziare che i Principi contabili rappresentano disposizioni tecniche gerarchicamente sotto-ordinate rispetto alle norme di legge.

Gli Enp tenuti all'adozione di specifiche norme giuridiche per la redazione del bilancio possono applicare i Principi contabili per gli enti non profit solo qualora questi siano compatibili con le pertinenti disposizioni legislative.

Un bilancio di un Enp può essere dichiarato "conforme ai Principi contabili per gli enti non profit" nel solo caso in cui questo, fatta eccezione per le circostanze di cui al paragrafo 3.3., sia in linea con tutte le disposizioni emanate dal Tavolo tecnico.



3. POSTULATI DI BILANCIO⁴

3.1 FINALITÀ E CARATTERISTICHE GENERALI

La formazione del bilancio, inteso quest'ultimo come insieme di prospetti contabili quantitativi e qualitativi finalizzati a fornire una rappresentazione della posizione finanziario-patrimoniale e il risultato economico del periodo di un ente in funzionamento, cioè di un ente caratterizzato da una continuità operativa, si fonda su principi contabili. I principi contabili sono quei principi, ivi inclusi i criteri, le procedure e i metodi di applicazione, che individuano i fatti da registrare, le modalità di contabilizzazione degli eventi di gestione, i criteri di valutazione e quelli di esposizione dei valori in bilancio. Si tratta di principi che hanno autorevole sostegno e avallo nella dottrina ragionieristica più avanzata e negli esperti amministrativi oculati e competenti, così da diventare di generale accettazione anche in un contesto internazionale.

I principi contabili si distinguono in principi contabili generali o postulati del bilancio di esercizio e principi contabili applicati. I postulati del bilancio costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui devono uniformarsi i principi contabili applicati alle singole poste di bilancio incluse quelle relative ad enti che operano in settori specialistici.

3.2 ASSUNZIONI CONTABILI

La redazione del bilancio degli Enp si fonda sulle assunzioni della continuità aziendale e della competenza economica.

I successivi principi contabili sono predisposti, perciò, sulla supposizione che tali presupposti siano validi.

Nel caso in cui una delle due assunzioni sia assente o venga meno, i redattori del bilancio sono tenuti ad adottare, laddove necessario, criteri alternativi.

In particolare, i principi contabili dispongono specifiche indicazioni per gli Enp che redigono i propri bilanci in base al criterio di cassa.

⁴ Le sezioni concernenti i "postulati di bilancio" e i "criteri di valutazione" del documento rappresentano una versione rivista e corretta delle pertinenti sezioni contenute in: Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, "Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit", 2006.



3.2.1 CONTINUITÀ AZIENDALE

I bilanci sono redatti in base al presupposto che l'ente sia in funzionamento e che continui ad esserlo nel prevedibile futuro, laddove con "prevedibile futuro" si intendono almeno i dodici mesi successivi alla data di chiusura dell'esercizio.

Si assume, in sostanza, che l'ente non abbia né l'intenzione né il bisogno di cessare né di ridurre significativamente il livello della propria attività; qualora esista l'intenzione o vi siano le condizioni per giungere a diverse conclusioni, devono essere utilizzati criteri alternativi che meglio possano rappresentare tale circostanza. Si pensi, per esempio, al caso in cui un Enp, istituito col fine di gestire uno specifico evento, termini la propria attività in corrispondenza della conclusione della manifestazione o, in via più generale, al caso in cui un Enp porti a termine la propria missione e cessi, di conseguenza, la propria attività. In tal caso, come anche nelle ipotesi in cui vi sia evidenza di situazioni patologiche che possano far presupporre lo stato di crisi irreversibile, allorché tale circostanza sia nota alla data di redazione del bilancio, è necessario fare riferimento a principi e criteri alternativi, in grado di poter meglio rappresentare la posizione patrimoniale-finanziaria e la gestione dell'ente. La definizione di principi e criteri di valutazione concernenti situazioni in cui non vi siano i presupposti per una continuità aziendale esula dal campo di applicazione del presente documento.

3.2.2 COMPETENZA ECONOMICA

I bilanci degli Enp dovrebbero, anche laddove non siano presenti norme cogenti, essere redatti secondo il principio della competenza economica. I bilanci redatti per competenza economica risultano i più adatti a fornire informazioni in merito al reale stato di salute dell'ente, con riferimento alla situazione patrimoniale-finanziaria ed a quella economica.

E' tuttavia consentito agli Enp di minori dimensioni, contraddistinti da strutture amministrative normalmente esigue, di redigere il bilancio secondo il principio di cassa.

Si raccomanda, in ogni caso, anche gli Enp di minori dimensioni di redigere il proprio bilancio in base alla competenza economica ogniqualvolta questo sia possibile sotto il profilo delle risorse e rilevante per la rappresentazione veritiera e corretta della situazione dell'ente.

Il principio della competenza economica si fonda sulla irrilevanza delle dinamiche finanziarie rispetto alla rappresentazione del valore economico. Pertanto i proventi e gli oneri devono essere rappresentati nel rendiconto della gestione dell'esercizio in cui essi hanno trovato giustificazione economica.

Negli Enp il principio della competenza economica assume una connotazione più estesa di quanto non avvenga nelle aziende lucrative.

Laddove siano ravvisabili prestazioni sinallagmatiche, ossia prestazioni caratterizzate dalla presenza di uno scambio con il quale le parti si obbligano ad effettuare reciproci adempimenti, è opportuno identificare – come solitamente avviene nella prassi delle imprese - i costi di competenza



dell'esercizio (definizione relativa) in funzione della correlazione di essi con i ricavi conseguiti nello stesso periodo di tempo (definizione assoluta).

Qualora non sia rinvenibile un ricavo immediato o mediato la competenza economica dei costi deve essere individuata non già in relazione al ricavo conseguito bensì quando:

- il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- l'erogazione è avvenuta, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà o di godimento (nel caso di beni e servizi destinati a collettività individuate), ovvero il bene o il servizio è divenuto di pubblico beneficio o dominio (nel caso di attività a beneficio diffuso, quali le attività di ricerca, culturali ecc.).

La partecipazione del costo al processo produttivo si realizza quando:

- a. i costi sostenuti in un esercizio riguardano fattori che hanno la loro utilità nell'esercizio stesso ovvero, non ne sia identificabile o valutabile la futura utilità;
- b. la competenza economica dei costi può essere determinata anche sulla base di assunzioni del flusso dei costi (per esempio, l'utilizzo dei criteri del Fifo, Lifo o costo medio ponderato per la valutazione delle merci) o, in mancanza di una più diretta associazione, per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica (per esempio, l'ammortamento per la ripartizione sistematica dei beni aventi utilità pluriennale);
- c. viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o funzionalità dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
- d. l'associazione al processo produttivo o la ripartizione della utilità su base razionale e sistematica non siano di sostanziale rilevanza.

I proventi degli Enp sono di norma non correlati alle attività di carattere istituzionale da queste svolte secondo una logica sinallagmatica. Donazioni, contributi ed altri proventi di natura non corrispettiva, devono essere iscritti nel rendiconto della gestione dell'esercizio in cui questi sono riscossi, ovvero nell'esercizio in cui il titolo alla riscossione ha carattere giuridico.

Qualora sia ravvisabile una correlazione tra proventi comunque di natura non corrispettiva (donazioni e contributi) con specifiche attività dell'Enp, questi possono essere correlati con gli oneri dell'esercizio. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza economica dei fatti gestionali caratterizzanti le attività istituzionali degli Enp ed esprime la necessità di contrapporre agli oneri dell'esercizio, siano essi certi o presunti, i relativi proventi. Tale correlazione si realizza:

- a. per associazione di causa ad effetto tra proventi e oneri. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente;
- b. per imputazione diretta di proventi al rendiconto della gestione dell'esercizio o perché associati al tempo o perché sia cessata la correlazione con l'onere;
- c. per imputazione indiretta di proventi al rendiconto della gestione dell'esercizio o perché associati al tempo o perché pur non essendo correlabili ad uno specifico onere sono comunque correlabili ad una o più attività dell'esercizio.

Nonostante il principio di competenza sia la tecnica di rilevazione più adatta per fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione aziendale degli Enp, si ritiene ammissibile, nel



rispetto dei postulati esposti in questo Principio contabile, che gli Enp di minori dimensioni⁵ possano utilizzare un sistema di rilevazione articolato sulle entrate e le uscite di cassa. Tali flussi, rappresentativi degli effettivi introiti ed esborsi che l'Enp ha effettuato nel corso dell'esercizio interessato, si sostanziano in un incremento o in un decremento della cassa e dei depositi a vista a disposizione dell'ente.

L'Enp può considerare di rilevare contestualmente alle variazioni di cassa anche le movimentazioni delle disponibilità liquide equivalenti, intese come attività e passività finanziarie che risultino:

- con scadenza a breve termine;
- ad alta liquidità;
- prontamente convertibili in valori di cassa noti;
- soggetti a un irrilevante rischio di variazione del loro valore.

La rilevazione delle disponibilità liquide equivalenti dovrà avere separata e distinta illustrazione⁶.

Gli specifici Principi contabili analizzano le circostanze in cui è ritenuto non possibile o adeguato adottare il principio della competenza economica.

3.3 CLAUSOLE GENERALI

Nella preparazione del bilancio, occorre tenere in considerazione, con riferimento agli aspetti valutativi e di informativa, le seguenti finalità preminenti:

- l'esposizione chiara;
- la veridicità;
- la correttezza;
- la ricerca di un elevato livello di responsabilità rispetto al dovere di rendicontazione (*accountability*).

Il raggiungimento di tali finalità può prevedere, in casi eccezionali e con motivazioni debitamente giustificate, una deroga all'applicazione degli specifici metodi applicativi e, laddove questi siano carenti, dei postulati di bilancio.

⁵ Alla data di redazione del presente Principio contabile, sono considerati "enti non profit di minori dimensioni" gli Enp con proventi e ricavi annui inferiori a 250.000 Euro. Si veda: Agenzia per le Onlus, "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit", § 1.3.

⁶ Se, per esempio, l'Enp è proprietario di titoli di Stato aventi scadenza entro tre mesi dalla data di chiusura dell'esercizio, l'importo correlato ai titoli costituisce un incremento di disponibilità liquide equivalenti.



3.3.1 ESPOSIZIONE CHIARA

Il principio della chiarezza consiste nel prevedere che l'utilizzatore del bilancio possa comprendere, senza alcuna ambiguità, la natura e il contenuto delle poste, nonché le modalità di determinazione quantitativa delle stesse.

3.3.2 VERIDICITÀ

Il principio della veridicità mira ad assicurare, per un verso, la completezza della rappresentazione delle attività e delle operazioni oggetto di valutazione e, per altro verso, l'individuazione delle valutazioni economiche più confacenti alla realtà rappresentata, nel rispetto del *corpus* di regole normativamente predisposto e della finalità sottostante.

3.3.3 CORRETTEZZA

Il principio della correttezza identifica il rispetto delle regole tecniche che presiedono alla redazione del bilancio, tenuto conto dell'oggetto economico della rappresentazione (situazione patrimoniale e finanziaria e risultato della gestione aziendale): esso si sostanzia nella scelta delle norme contabili ritenute più idonee a rappresentare tale realtà in conformità alla filosofia legale e nella comunicazione non fuorviante dei risultati raggiunti, a cui va associata ogni altra informazione che consenta una rappresentazione corretta di tale risultato.

3.3.4 ACCOUNTABILITY

Uno degli obiettivi nella redazione del bilancio delle Enp è quello di contribuire alla creazione e allo sviluppo di un clima di fiducia all'interno della collettività/comunità di riferimento. Per poter raggiungere tale risultato, occorre che l'attività dell'Enp sia trasparente e coerente con le decisioni intraprese (*accountable*).

Nella redazione del bilancio, in particolare nella Relazione di missione, l'Enp deve dare prova della propria attenzione alle regole di responsabilità nei confronti della collettività di riferimento (*responsibility*), indicando, laddove utile ai fini informativi e comunicativi, i livelli di efficacia ed



efficienza raggiunti. Pertanto nel processo di redazione del bilancio deve essere perseguito l'obiettivo della effettiva esplicitazione delle attività poste in essere dall'organizzazione.

Il rispetto delle suddette condizioni porta all'adozione continuativa di schemi e prospetti di bilancio strutturati ed efficacemente adeguati a fornire la più approfondita informativa comparabile nello spazio e nel tempo: l'obiettivo complessivo è pertanto quello di realizzare una effettiva trasparenza sui risultati dell'Enp. Di particolare utilità potrebbe essere la pubblicazione di prospetti informativi correttamente tratti dai documenti di bilancio.

3.4 PRINCIPI GENERALI DI BILANCIO

I principi generali di bilancio o postulati sono individuabili essenzialmente in:

- comprensibilità;
- imparzialità (neutralità);
- significatività;
- prudenza;
- prevalenza della sostanza sulla forma;
- comparabilità e coerenza;
- verificabilità dell'informazione;
- annualità;
- principio del costo.

3.4.1 COMPRESIBILITÀ

Il principio della comprensibilità deve anch'esso essere concepito, per molti aspetti, come un concetto rafforzativo della rappresentazione veritiera e corretta. Il sistema dei prospetti contabili contenuti nel bilancio deve poter essere comprensibile nella sua sostanza e nella sua forma.

Sotto il profilo sostanziale, il bilancio deve mostrare una chiara e intelligibile imputazione degli elementi alle specifiche poste.

Per quanto concerne l'aspetto formale, il bilancio deve proporre una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali nonché una esauriente informativa di carattere qualitativo negli appositi documenti. Le classificazioni devono garantire contestualmente analiticità e sinteticità nell'analisi dei fenomeni gestionali. Una eccessiva analiticità può disperdere e confondere le informazioni più significative, mentre una eccessiva sinteticità rischia di fornire un quadro non esauriente dell'attività svolta.



3.4.2 IMPARZIALITÀ

Le informazioni contenute nei prospetti contabili devono, in aggiunta, essere imparziali (neutre), ossia scevre da distorsioni preconcette. Il bilancio non è imparziale se tramite la presentazione di natura discorsiva di particolari dati o informazioni tende a orientare le decisioni degli utilizzatori in direzione divergente rispetto a quella coerente. Il fatto che il bilancio sia indirizzato a una specifica categoria di soggetti, invece, non è elemento decisivo per determinare la non neutralità dello stesso⁷.

3.4.3 SIGNIFICATIVITÀ

Le informazioni sono significative quando sono in grado di influenzare le decisioni, non soltanto economiche, degli utilizzatori, aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti e futuri.

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 economiche degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri oppure confermando o correggendo valutazioni da essi effettuate precedentemente.

La significatività dell'informazione è correlata alla sua natura e alla sua portata quantitativa (rilevanza). La significatività dell'informazione è influenzata dalla sua natura e dalla sua rilevanza. In alcune circostanze, la natura della sola informazione risulta sufficiente per determinare la sua significatività. L'informazione è rilevante se la sua omissione o errata presentazione può influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa e fornisce una soglia o un limite piuttosto che rappresentare una caratteristica qualitativa primaria che l'informazione deve possedere per essere utile.

Negli Enp, attraverso l'informativa di natura qualitativa s'intende dimostrare che il fine dell'ente è prevalentemente quello di creare un valore sociale per la comunità.

3.4.4 PRUDENZA

La redazione del bilancio prevede necessariamente l'esercizio di un giudizio soggettivo nella imputazione di determinate poste in bilancio. Ciò è dovuto al fatto che la competenza economica prevede l'iscrizione di oneri o proventi che spesso hanno avuto una manifestazione economica ma

⁷ Per esempio, il bilancio di un Enp che acquisisce contributi da privati al fine di erogare finanziamenti per opere sociali deve fornire informazioni più attente concernenti l'utilizzo delle risorse, in quanto ha negli erogatori il proprio pubblico privilegiato; non per questo il bilancio della Fondazione è da considerarsi privo della caratteristica della neutralità.



che non hanno ancora trovato equivalente manifestazione monetaria⁸. Nella valutazione degli elementi di bilancio, occorre fare uso del principio della prudenza, che consiste nell'impiego di un grado di cautela nell'esercizio dei giudizi necessari per l'effettuazione delle stime affinché le attività e i proventi non siano sovrastimati e le passività e gli oneri non siano sottostimati. L'utilizzo di tale principio, inoltre, comporta l'iscrizione dei proventi solamente nelle ipotesi in cui questi siano effettivamente realizzati e l'imputazione degli oneri anche qualora questi siano anche solamente probabili.

3.4.5 PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma rappresenta per molti aspetti un corollario della clausola generale della rappresentazione veritiera e corretta. La sostanza rappresenta l'essenza nonché la rilevanza economica dell'evento.

Con riferimento alla inscindibilità dei documenti che formano lo schema di rappresentazione degli Enp, laddove i prospetti quantitativi non possano realizzare appieno il principio di prevalenza della sostanza sulla forma, i documenti discorsivi del bilancio (solitamente la nota integrativa e la relazione di missione) devono contenere tutte le informazioni di carattere qualitativo che consentano di rendere la rappresentazione veritiera e corretta.

3.4.6 COMPARABILITÀ E COERENZA

Per poter fornire informazioni utili il bilancio deve poter essere comparabile. L'accezione di comparabilità assume un duplice significato: spaziale e temporale.

Il bilancio è comparabile nello spazio quando è possibile confrontare i risultati ottenuti dall'ente con quelli di altri Enp. Tale fine può essere raggiunto tramite l'impiego da parte degli Enp dei medesimi principi generali di redazione e dei medesimi criteri applicativi.

Il bilancio è comparabile nel tempo quando è possibile confrontare i risultati ottenuti dall'ente con quelli ottenuti dallo stesso in esercizi passati. Tale finalità è raggiungibile solamente applicando in maniera costante i medesimi principi e criteri nel corso del tempo. Questa caratteristica si concretizza con l'evidenziazione dei medesimi dati quantitativi e delle stesse informazioni qualitative in maniera costante nel tempo. Il requisito della comparabilità nel tempo non deve, però, costituire un ostacolo alla possibilità di fornire un'informativa sempre più corretta. Per esempio, laddove un

⁸ Si pensi, per esempio, alla vendita di un cespite, finalizzata a creare liquidità in vista di un finanziamento di ricerca. Tale vendita crea contestualmente la rilevazione di un provento (da iscrivere nel rendiconto gestionale) e di un credito. Se il debitore è insolvente, sarà necessario rivedere l'importo del credito iscritto in bilancio e l'eventuale rettifica dovrà necessariamente essere basata su una previsione dell'attività futura del debitore; tale previsione potrà essere confermata o smentita solo da eventi futuri, che, in quanto tali, sono coperti necessariamente da un'alea.



ente venisse a conoscenza di nuove informazioni in merito a uno specifico fatto od operazione che comportino il cambiamento di contabilizzazione dello stesso, l'ente non solo può cambiare criterio ma è tenuto a farlo in base alla clausola generale di rappresentazione veritiera e corretta.

3.4.7 VERIFICABILITÀ DELL'INFORMAZIONE

Le informazioni di carattere patrimoniale, economico e finanziario desumibili dal bilancio devono essere verificabili attraverso un'indipendente ricostruzione del procedimento contabile, tenendo conto altresì degli elementi soggettivi che hanno influenzato la stesura del bilancio stesso.

In altre parole, solo ripercorrendo l'iter logico che ha guidato i redattori nelle scelte e nelle valutazioni che ogni bilancio necessariamente implica, il lettore è messo nelle condizioni di controllare come si sia giunti a certi dati e, dunque, di poter percepire la capacità informativa dei valori indicati.

3.4.8 ANNUALITÀ

Tale principio stabilisce il vincolo delle operazioni ad un esercizio annuale, in modo da agevolare il controllo dell'attività dell'ente. Il bilancio relativo a tale periodo deve essere redatto in modo da consentire la comparabilità nel tempo dei dati aziendali e la sua comparabilità con i bilanci di altri enti dello stesso settore. Il principio dell'annualità normalmente si concretizza nell'approvazione del bilancio (di norma entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio).

3.4.9 PRINCIPIO DEL COSTO

Il criterio di valutazione più comunemente usato è il costo storico. Esso generalmente si combina con altri criteri.

Il principio del costo si presenta di facile applicabilità, in quanto riduce la possibilità di valutazioni soggettive.

E' caratterizzato da due configurazioni:

1. *Il costo d'acquisto.* Nell'oggetto di calcolo sono inclusi gli oneri sostenuti per l'acquisizione e la predisposizione all'utilizzo del bene acquisito.
2. *Il costo di produzione.* Il valore si ottiene dalla somma dei costi sostenuti per la sua produzione in economia, ossia all'interno dell'Enp. Concorrono alla determinazione del



valore suddetto sia i costi diretti, sia i costi indiretti ragionevolmente imputabili al prodotto/servizio secondo criteri di razionalità relativa.

3.4.10 EVENTUALI CONFLITTI TRA CLAUSOLE GENERALI, CARATTERISTICHE QUALITATIVE E METODI APPLICATIVI

Si può verificare, talvolta, che nella redazione del bilancio si presentino situazioni di conflitto tra clausole generali e/o caratteristiche qualitative.

Il bilancio deve tendere a perseguire le cosiddette clausole generali; ciò significa che una caratteristica qualitativa non può, in alcun modo, portare a scelte contabili contrarie ai fini indicati nelle clausole generali.

Laddove vi sia un conflitto tra più caratteristiche qualitative, occorre stabilire quale caratteristica debba essere utilizzata, in base alle disposizioni legislative e tecniche in materia, alle specifiche situazioni ed alle finalità che il bilancio si propone di raggiungere.

La scelta di un determinato criterio comporta l'applicazione dello stesso in situazioni simili o analoghe.

In casi eccezionali le disposizioni dei Principi contabili possono porsi in contrasto con la rappresentazione veritiera e corretta. In tali casi, occorre derogare alla previsione dando illustrazione delle motivazioni e indicando gli effetti di tale deroga.



4. CRITERI DI VALUTAZIONE

Il processo di misurazione avviene attraverso la determinazione di un valore. Esso comporta l'individuazione di appositi criteri di valutazione.

I criteri di valutazione negli Enp possono così individuarsi:

- *Il costo storico.* Le attività sono iscritte per l'importo effettivamente pagato per l'acquisizione del fattore produttivo al momento della sua acquisizione. Le passività sono iscritte al valore effettivamente ricevuto quale controprestazione.
- *Il costo corrente.* Le attività sono iscritte al valore che si dovrebbe pagare se il fattore produttivo fosse acquisito al momento attuale. Le passività sono iscritte all'importo che si dovrebbe versare per estinguere l'obbligazione al momento attuale.
- *Il presunto valore di realizzo (estinzione).* Le attività sono iscritte al valore monetario che si potrebbe ottenere dalla vendita o realizzo del fattore produttivo, in condizioni di normale funzionamento. Le passività sono iscritte per l'importo monetario che si dovrebbe versare per estinguere l'obbligazione, nel corso del normale svolgimento dell'attività aziendale.
- *Il valore attuale.* Le attività sono iscritte al valore attualizzato dei flussi finanziari futuri in entrata che il fattore produttivo si prevede possa generare, in condizioni di normale funzionamento. Le passività sono iscritte al valore attualizzato dei flussi finanziari in uscita che si prevede debbano essere versati per estinguere l'obbligazione, nel corso del normale svolgimento dell'attività aziendale.
- *Il fair value.* Il valore al quale i beni o i servizi erogati possono essere scambiati da parti consapevoli e disponibili nell'ambito di uno scambio paritario.

Gli specifici Principi contabili prevedono le configurazioni necessarie per misurare le poste di bilancio.

*** *** ***