

---

## **SECONDA PARTE**

### **LE VERIFICHE SULLA GESTIONE E LA RELAZIONE AL RENDICONTO**



## IL RENDICONTO DEGLI ENTI LOCALI

di Andrea Ziruolo

### INDICE

<b>1</b>	<b>ELEMENTI GENERALI</b>	176
<b>2</b>	<b>RUOLO DEI REVISORI DEI CONTI SUL RENDICONTO</b>	179
<b>3</b>	<b>RELAZIONE ALLA SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO DELLA CORTE DEI CONTI</b>	180
<b>4</b>	<b>RENDICONTO DEGLI ENTI LOCALI</b>	180
<b>5</b>	<b>SEZIONE FINANZIARIA DEL RENDICONTO</b>	183
5.1	<i>Conto del bilancio</i>	183
5.2	<i>Risultati di gestione e di amministrazione</i>	188
<b>6</b>	<b>SEZIONE ECONOMICA DEL RENDICONTO</b>	196
6.1	<i>Conto economico</i>	197
6.1.1	<i>Conto economico sintetico</i>	197
6.2	<i>Voci del Conto economico</i>	201
6.2.1	<i>Proventi della gestione</i>	202
6.2.2	<i>Costi della gestione</i>	203
6.2.3	<i>Proventi ed oneri da aziende speciali e partecipate</i>	204
6.2.4	<i>Proventi ed oneri finanziari</i>	205
6.2.5	<i>Proventi ed oneri straordinari</i>	205
6.3	<i>Conto del patrimonio</i>	206
6.4	<i>Attivo patrimoniale ed i criteri di valutazione</i>	213
6.5	<i>Fonti patrimoniali</i>	215
6.6	<i>Voci del conto del patrimonio</i>	216
6.6.1	<i>Immobilizzazioni</i>	216
6.6.2	<i>Attivo circolante</i>	218
6.6.3	<i>Ratei e risconti attivi</i>	219
6.6.4	<i>Conti d'ordine</i>	219
6.6.5	<i>Patrimonio netto</i>	219
6.6.6	<i>Conferimenti</i>	219
6.6.7	<i>Debiti</i>	220
6.6.8	<i>Ratei e risconti passivi</i>	220
6.6.9	<i>Conti d'ordine</i>	220
<b>7</b>	<b>FONDO SVALUTAZIONE CREDITI TRA LA CONTABILITÀ FINANZIARIA E QUELLA ECONOMICO-PATRIMONIALE</b>	220
7.1	<i>Nel conto del bilancio</i>	220
7.2	<i>Nel Conto economico e nel conto del patrimonio</i>	221
<b>8</b>	<b>PROSPETTO DI CONCILIAZIONE</b>	222
8.1	<i>Relazione al rendiconto</i>	231
8.1.1	<i>Identità dell'ente locale</i>	231
8.1.2	<i>Sezione tecnica della gestione</i>	232
	<i>Aspetti generali</i>	232
	<i>Aspetti finanziari</i>	232
	<i>Aspetti economico-patrimoniali</i>	232
8.1.3	<i>Sezione dell'ente ed andamento della gestione</i>	232

## 1 ELEMENTI GENERALI

Attraverso la rendicontazione ogni azienda dà dimostrazione dei risultati afferenti la propria gestione nel periodo amministrativo preso a riferimento (anno solare), anche se generalmente circoscritti ai soli aspetti catturabili per mezzo della contabilità. Per tale motivo l'Osservatorio, per tramite del principio contabile 3 degli enti locali «*il rendiconto degli enti locali*», spinge fortemente alla redazione di un documento consuntivo che integri i dati contabili con elementi descrittivi in grado di rappresentare con maggiore completezza i risultati della gestione conclusasi.

Il principio contabile 3 esordisce richiamando la recente legislazione in materia costituzionale e ordinaria a supporto di una maggiore autonomia amministrativa territoriale e come ad una maggiore autonomia corrisponda un'altrettanta maggiore responsabilità. Affinché tale maggiore responsabilità si realizzi, il principio contabile 3, p.2, rileva come essa transiti oltre che attraverso la resa del conto da parte dell'ente, anche con quella del tesoriere e di ogni altro agente contabile o di coloro che si ingeriscono negli incarichi attribuiti a detti agenti; inoltre, nell'interesse generale deve poter dare dimostrazione della *retta amministrazione* delle risorse pubbliche locali.

In tema di rendiconto, il principio contabile 3 specifica che deve essere predisposto anche con riferimento alle attribuzioni giurisdizionali della Corte dei Conti (art. 3 della L. 14.1.94 n.20<sup>1</sup>) la cui competenza non può che essere successiva allo svolgimento della gestione.

In ogni caso la Corte esamina la gestione di tutti gli enti i cui consuntivi si chiudono in *disavanzo* oppure rechino l'indicazione di *debiti fuori bilancio*.

Ma non è solo questa l'ulteriore finalità informativa che l'ordinamento contabile ed il principio contabile 3 affidano al rendiconto. Il TUEL, infatti, all'art. 93 disciplina la *responsabilità patrimoniale* per gli amministratori e per il personale degli enti locali, richiamando in particolare gli adempimenti del tesoriere e di ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali nell'osservanza dell'obbligo di resa del conto della loro gestione. All'art. 151, nell'ambito dei principi in materia di contabilità, il legislatore richiama i *risultati di gestione* rilevati anche mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto; a quest'ultimo è allegata la relazione illustrativa della giunta. All'art. 152 la norma contiene la previsione di assicurare la *conoscenza consolidata* dei risultati globali delle gestioni relative a enti e organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi. Ne consegue che l'espressione contabile dei risultati dell'azione amministrativa ha oggetti differenti in funzione del fine da soddisfare. Pertanto, il risultato in termini di cassa indica la disponibilità liquida dell'amministrazione, mentre quella finanziaria include anche l'incidenza dei crediti e dei debiti. Attraverso il risultato economico, invece, la ricchezza rilevata esprime, se positiva, un *non consumo* di fattori economici in relazione a quelli disponibili, mentre, se negativa, un *maggiore impiego* degli stessi rispetto a quelli acquisiti durante il periodo considerato.

Poiché la gestione svolta presenta contenuti complessi che non possono essere esplicitati attraverso il ricorso esclusivo a misurazioni contabili, il rendiconto deve offrire una rappresentazione articolata delle operazioni intraprese da un ente locale. Ne consegue che le finalità informative minimali di un rendiconto – pertanto redatto con scopi generali – sono quelle di “rendere conto della gestione” e quindi di fornire informazioni sulla situazione

<sup>1</sup> Il richiamo normativo, relativamente agli enti locali, conferma le disposizioni di cui al DL 22.12.81 n.786, convertito con modificazioni ed integrazioni nella L. 26.2.82 n.51.

patrimoniale e finanziaria, sull'andamento economico e sui flussi finanziari di un ente locale. Infatti, gli "scopi generali" della comunicazione relativa alla gestione svolta da un ente locale devono essere quelli di dare informazioni utili per evidenziare la responsabilità dell'ente per le risorse ad esso affidate e per prendere decisioni, fornendo informazioni (principio contabile 3, p. 7):

- sulle fonti, sulla allocazione e sull'utilizzo dei mezzi finanziari e su come l'ente locale ha finanziato le relative attività, ha adempiuto agli impegni ed ha fatto fronte al relativo fabbisogno finanziario e di cassa;
- per la comprensione dell'andamento gestionale dell'entità in termini di costi dei servizi, efficienza ed efficacia.

Al p. 8, il principio contabile 3 ribadisce come la comunicazione dell'ente locale deve anche fornire agli utilizzatori informazioni:

- indicando se le risorse sono state ottenute e utilizzate in conformità al bilancio di previsione redatto in conformità alle disposizioni in materia;
- segnalando se le risorse sono state ottenute e usate in conformità alle disposizioni di legge e ai vincoli contrattuali, compresi i limiti finanziari stabiliti dalle autorità legislative competenti.

Da quanto riportato emerge come il rendiconto (principio contabile 3, p. 9), che s'inserisce nel complessivo sistema di bilancio, deve fornire informazioni sui programmi e i progetti realizzati e in corso di realizzazione e sull'andamento finanziario, economico e patrimoniale dell'ente. Sotto il profilo politico-amministrativo, il rendiconto consente l'esercizio del controllo che il consiglio dell'ente esercita sulla giunta quale organo esecutivo, nell'esercizio delle prerogative di indirizzo e di controllo politico-amministrativo attribuite dall'ordinamento all'organo deliberativo.

Sotto il profilo tecnico-contabile, invece, il rendiconto (principio contabile 3, p. 10) deve permettere di verificare sia la fase autorizzatoria-finanziaria attribuita al sistema di bilancio, sia la situazione economica e patrimoniale-finanziaria dell'ente e i mutamenti di tale situazione anche in relazione agli andamenti economici programmati dall'ente. Inoltre, *non è sufficiente il raggiungimento dell'equilibrio finanziario complessivo per formulare un giudizio completo sull'andamento attuale e prospettico dell'ente*; pertanto, *l'equilibrio economico a valere nel tempo* è un obiettivo essenziale dell'ente, da verificare costantemente e da analizzare in sede di esame ed approvazione del rendiconto della gestione. Al riguardo, il rendiconto deve consentire la concreta verifica del grado di raggiungimento degli *obiettivi* e della realizzazione dei *programmi* nel rispetto degli equilibri economici e finanziari ma la cui misurazione non è catturabile sempre con dati contabili.

Si consideri che il rendiconto deve soddisfare le esigenze degli utilizzatori (*stakeholder*) del sistema di bilancio:

- la comunità amministrata (cittadini, imprese e associazioni);
- i consiglieri e gli amministratori;
- gli organi di controllo e gli altri enti del sistema pubblico allargato;
- i lavoratori dell'ente;
- i finanziatori (CC.DD.PP., istituti di credito, ...);
- i fornitori e gli altri creditori;
- gli altri soggetti comunque interessati ad operare nel territorio dell'ente locale.

Ne consegue che il rendiconto, oltre a fornire informazioni di carattere economico, finanziario e patrimoniale, deve evidenziare anche i *risultati socialmente rilevanti* prodotti dall'ente. A questo riguardo assume un ruolo fondamentale la *relazione* al rendiconto della gestione che, oltre a fornire le informazioni sull'andamento economico-finanziario dell'ente, deve consentire di valutare l'impatto delle politiche locali e dei servizi dell'ente sul benessere sociale e sull'economia insediata. Oltre alla relazione sono numerosi gli enti locali che si avvalgono di altri e più puntuali strumenti di rendicontazione sociale.

Tracciati i nuovi confini informativi del rendiconto, l'ente locale attraverso il suo contenuto deve dimostrare il profilo di *accountability* (principio contabile 3, p. 12) raggiunto, cioè deve dare evidenza di responsabilizzazione e di capacità di rendere conto della propria attività amministrativa:

- nel *profilo interno* all'ente, come capacità di introdurre e mantenere all'interno dell'ente locale un clima organizzativo favorevole alla responsabilizzazione sull'uso delle risorse e un alto grado di orientamento a risultati efficaci e altamente positivi dal punto di vista qualitativo;
- nel *profilo esterno*, nella considerazione e valutazione delle modificazioni che l'attività di governo e di gestione dell'ente locale produce in termini di risultati economico-patrimoniali e di effetti sul sistema economico locale, sia sulla soddisfazione dei cittadini e sul benessere sociale complessivo della comunità;
- nel *profilo contabile*, come dimostrazione dei risultati ottenuti sulla base del sistema di rilevazione delle azioni amministrative fondato sulla conoscenza e sul monitoraggio dell'andamento dei costi e dei proventi dei singoli servizi e dell'attività in generale, con corrispondente responsabilizzazione dei dirigenti e degli amministratori.

Per dare una corretta risposta ai profili su richiamati della comunicazione di cui l'ente locale è soggetto attivo, l'amministrazione deve svolgere un'attività di comunicazione diretta all'ambiente esterno di tipo istituzionale e un'attività comunicativa rivolta all'interno o gestionale.

La *comunicazione istituzionale* (principio contabile 3, p. 14) assume le caratteristiche della comunicazione di bilancio e di rendiconto, sui servizi e sulle attività svolte e gli aspetti tipici della comunicazione economica. Quest'ultima è indirizzata ad analizzare e informare sui livelli di efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa con un linguaggio adeguato chiaro e trasparente. La comunicazione economica riguarda anche la qualità dei servizi pubblici locali al fine di promuovere e controllare il miglioramento continuo nel tempo e la tutela dei cittadini e degli utenti (art. 11 del DLgs. 286/99). Affinché sia possibile offrire le informazioni indicate, vi è necessità che nel rendiconto della gestione sia presente un'informativa supplementare che faciliti la comprensione della struttura contabile individuata dal legislatore. Tale informativa, da disciplinare con il regolamento di contabilità dell'ente, deve essere parte integrante (principio contabile 3, p. 15) della relazione al rendiconto di gestione. In tal modo, per tramite della relazione, sarà possibile dare atto dell'osservanza dei postulati del sistema di bilancio secondo i principi contabili e, in particolare, dell'attendibilità dell'informazione fornita quale rappresentazione fedele delle operazioni e degli eventi che si intendono rappresentare e dimostrare nel rendiconto della gestione. Nel contempo sarà attestata l'attendibilità e congruità delle entrate e delle spese, anche in riferimento all'esigibilità dei residui attivi e all'attendibilità dei residui passivi. Sarà data anche adeguata informazione sul numero, sull'entità e sulle ragioni che hanno determinato l'esigenza di approvare in corso di esercizio le variazioni di bilancio, anche in riferimento alla variazione

generale di assestamento. L'applicazione del principio di prudenza al rendiconto della gestione deve tradursi nella regola secondo la quale i proventi non certi nella realizzazione non devono essere conteggiati, mentre gli oneri devono essere dimostrati e analizzati nella loro totalità, anche se non definiti in tutti gli elementi.

Al p. 16 del principio contabile sul rendiconto, l'Osservatorio individua un principio procedurale per la rendicontazione stabilendo che il rendiconto della gestione ed in particolare la relazione sulla gestione devono essere redatti con la *partecipazione attiva di tutti i responsabili dei servizi*, non soltanto nell'operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi ma anche nell'analisi dei risultati raggiunti, dei programmi realizzati e in corso di realizzazione, nella dimostrazione dei risultati in riferimento agli indirizzi dell'ente di cui agli strumenti generali di programmazione (piano generale di sviluppo, relazione previsionale e programmatica, piano esecutivo di gestione ove esistente).

Nel successivo p. 17, il principio contabile 3 individua nella partecipazione dei responsabili dei servizi alla redazione del rendiconto della gestione e relativi allegati la misura del grado di responsabilizzazione (*accountability*) della struttura dell'ente. Nella relazione e negli allegati al rendiconto devono essere presentati indicatori, parametri e misuratori del grado di efficienza, efficacia ed economicità, oltreché riferite le certificazioni e attestazioni richieste dalla legge tra le quali quelle in ordine al rispetto del patto di stabilità interno.

Il rendiconto deve consentire il confronto (principio della comparabilità – principio contabile 3, p. 18) sia nel tempo per l'ente locale per determinare e analizzare gli andamenti e gli equilibri accertati e tendenziali, sia per gli altri utilizzatori che devono essere in grado di comparare i risultati e gli indicatori nel sistema di bilancio di diversi enti locali, oltreché nel tempo per l'ente che approva il rendiconto. A tal fine (p. 19), devono essere fornite per il periodo precedente le informazioni comparative per tutti i dati numerici inclusi nel rendiconto. Le informazioni comparative devono essere incluse nelle informazioni di commento e descrittive contenute nella relazione al rendiconto, quando ciò sia significativo per la comprensione del rendiconto dell'esercizio di riferimento. Analoghe informazioni comparative devono essere contenute rispetto al bilancio preventivo corrispondente. Il confronto con i valori di previsione definitiva di competenza (art. 228 del DLgs. 267/2000), è necessario ma non sufficiente a fornire una corretta informazione; in merito a tale limite informativo l'Osservatorio incoraggia ad estendere il confronto, nella relazione della giunta sulla gestione, anche ai valori del bilancio di previsione di prima approvazione al fine di rilevare l'attendibilità del processo di programmazione dell'amministrazione (principio contabile 3, p. 29).

## 2 RUOLO DEI REVISORI DEI CONTI SUL RENDICONTO

Il controllo sui documenti e valori che vanno a comporre il rendiconto deve essere effettuato applicando i principi contabili emanati dall'Osservatorio per la finanza e contabilità degli enti locali nella nuova versione pubblicata dal 14.1.2010 nel sito del Ministero dell'Interno, in particolare del principio contabile 3, dedicato alla fase di rendicontazione e del principio 12 dei principi di vigilanza e controllo dell'organo di revisione degli enti locali emanato dal CNDCEC a novembre 2011. L'organo di revisione deve verificare se la classificazione, la valutazione, l'esposizione dei valori ed il contenuto informativo dei documenti di rendiconto rispondono alle indicazioni contenute nel principio contabile 3.

I revisori dei conti, in sede di esame dello schema di rendiconto, devono effettuare un'attenta analisi e verifica dei risultati realizzati rispetto agli obiettivi e alle linee programmatiche basandosi su:

- Relazione illustrativa della giunta che, in base a quanto previsto dall'art. 231 del DLgs. 267/2000, deve esprimere le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti ed evidenzia i criteri di valutazione delle componenti economiche e del patrimonio;
- Conto del bilancio che evidenzia il risultato complessivo della gestione finanziaria;
- Conto economico e il prospetto di conciliazione, obbligatorio solo per gli enti locali con popolazione superiore a 3.000 abitanti in base a quanto disposto dall'art. 1 co. 164 della L. 23.12.2005 n. 266 (gli enti minori possono presentare solo il conto del bilancio ed il conto del patrimonio).
- Conto del patrimonio che rileva annualmente le variazioni che gli elementi patrimoniali hanno subito per effetto della gestione;
- Rispetto del patto di stabilità interno per le implicazioni ed effetti del mancato rispetto per l'anno 2010 per i Comuni a legislazione vigente con più di 5.000 abitanti.

### **3 RELAZIONE ALLA SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO DELLA CORTE DEI CONTI**

L'organo di revisione è tenuto ai sensi dell'art. 1 co. 166 ss. della L. 266/2005 a trasmettere una Relazione sul rendiconto alla competente Sezione Regionale di controllo della Corte dei Conti.

Tale Relazione, ovviamente differenziata da quella indirizzata al Consiglio, verrà formulata sulla base dei criteri e linee guida definiti unitariamente dalla Corte dei Conti e dovrà fornire dati oggettivi da cui emerga l'esistenza o meno di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione. Dovrà inoltre consentire alle Sezioni regionali di controllo di valutare, anche con l'ausilio eventuale di altri strumenti informativi, il profilarsi di situazioni di rischio inerenti al conseguimento e mantenimento degli equilibri di bilancio e dar conto del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno e dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119 della Costituzione.

Gli organi di revisione sono obbligati a trasmettere alle Sezioni regionali di controllo la loro relazione subito dopo l'approvazione del rendiconto da parte del consiglio comunale o provinciale. L'omissione o il ritardo nell'invio della relazione ostacolano l'esercizio del controllo della Corte dei conti, con la conseguente responsabilità dell'organo inadempiente. Le Sezioni fisseranno perciò un termine per l'adempimento, trascorso il quale, segnaleranno ai consigli comunali o provinciali gli organi che non abbiano ottemperato all'obbligo, per l'eventuale revoca del revisore, ai sensi dell'art. 235 co. 2 del TUEL 267/2000.

### **4 RENDICONTO DEGLI ENTI LOCALI**

Il *rendiconto delle autonomie territoriali*, ai sensi dell'art. 227 del DLgs. 267/2000, è il documento per mezzo del quale si effettua la consuntivazione dell'azione amministrativa. Esso si compone di:

- il Conto del bilancio (art. 228 DLgs. 267/2000);
- il Conto economico (art. 229 DLgs. 267/2000);
- il Conto del patrimonio (art. 230 DLgs. 267/2000),



attraverso i quali dare dimostrazione dei risultati gestionali conseguiti nella loro dimensione finanziaria, economica e patrimoniale. Inoltre, sebbene non richiesto nel co. 1 del suscritto art. 227, ad essi si aggiunge un quarto documento, previsto sia nell'ordinamento finanziario e contabile, sia tra i modelli (modello n. 18) introdotti con il DPR 194/96, il quale racchiude la metodologia fornita dal legislatore per la conciliazione delle risultanze finanziarie, relative all'esercizio chiuso, in valori economici e patrimoniali. Esso è il prospetto di conciliazione (art. 229 co. 9 DLgs. 267/2000).

La funzione del rendiconto degli enti locali è quella di consuntivare i risultati della gestione nella dimensione finanziaria, economica e patrimoniale, che la giunta propone alla deliberazione dell'organo consiliare. Il rendiconto deve essere deliberato dal consiglio entro il 30 di aprile dell'esercizio successivo a quello di riferimento.

La legge stabilisce un *termine minimo* di venti giorni, da fissare nel regolamento di ciascun ente, per porre in grado i componenti dell'organo consiliare di esaminare la proposta della giunta, così come sono almeno venti (diversamente che per il parere al bilancio di previsione) i giorni che devono essere messi a disposizione dell'organo di revisione dei conti per la sua relazione. Il termine del 30 aprile è fissato per la deliberazione e perciò non è da considerare legittima (principio contabile 3, p. 20) la prassi invalsa di convocare l'organo che deve deliberare in uno degli ultimi giorni antecedenti la scadenza, in quanto così non sarebbe rispettata la previsione dell'art. 227 co. 2 del DLgs. 267/2000.

La *mancata approvazione del rendiconto da parte dell'organo consiliare entro il 30 giugno* di ciascun anno determina (principio contabile 3, p. 21), sino all'adempimento, *la condizione di ente locale strutturalmente deficitario*, assoggettato ai controlli centrali in materia di copertura del costo di alcuni servizi. L'*inadempienza nella presentazione del certificato del rendiconto*, comporta la *sospensione della seconda rata* del contributo ordinario dell'anno nel quale avviene l'inadempienza.

Il principio contabile 3, p. 36 - 37, incoraggia gli enti a dotarsi di un sistema di contabilità generale poiché favorisce la redazione di un rendiconto veritiero e corretto, per quanto riguarda i prospetti di Conto economico e di conto del patrimonio. La contabilità generale, o economico-patrimoniale, è una contabilità finalizzata esclusivamente alla informativa esterna, e come tale, non sostituisce le contabilità finanziaria né la contabilità analitica. I diversi sistemi contabili, però, possono trovare un'integrazione tecnica che riduca l'onere complessivo delle rilevazioni. Come già richiamato, nell'attuale sistema normativo è obbligatoria la sola contabilità finanziaria, ma considerati i limiti conoscitivi, il principio contabile 3 sostiene la necessità di dotarsi di una contabilità generale, ai fini della informativa esterna, e di una contabilità analitica a fondamento economico, ai fini della gestione dell'ente. L'ente che non adotta un sistema organico di scritture in partita doppia, durante la gestione deve annotare extracontabilmente in appositi prospetti tutte le operazioni di rettifica e integrazione.

Nell'ambito della rappresentazione attendibile della situazione finanziaria, economica e patrimoniale e dei flussi finanziari dell'ente locale, la corretta applicazione dei principi contabili per gli enti locali, quando necessario, richiede l'integrazione con i principi contabili internazionali per il settore pubblico e con i principi contabili nazionali (principio contabile 3, p. 22). Nel caso di un ente locale i cui bilanci vengono redatti in conformità ai richiamati principi contabili deve indicarlo nella relazione dell'organo esecutivo. I documenti contabili non devono essere presentati come conformi ai principi contabili per gli

enti locali a meno che essi non siano redatti in conformità a tutte le disposizioni degli stessi principi<sup>2</sup> (principio contabile 3, p. 23).

Il punto 24 del principio contabile 3 contiene una deroga ai principi contabili commentati, stabilendo che nei casi in cui l'ente ritenga che la conformità alla disposizione di un principio sia fuorviante, e perciò che la deviazione da una disposizione sia necessaria per fornire una presentazione attendibile, l'ente locale deve indicare:

- che l'ente locale ha ritenuto che i rendiconti rappresentano correttamente la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica, e i flussi finanziari dell'ente;
- che il rendiconto è stato redatto in modo conforme a tutti gli aspetti rilevanti dei principi contabili per gli enti locali, fatta eccezione per i casi in cui è stato ritenuto opportuno discostarsi da tali principi per ottenere una rappresentazione attendibile;
- il principio specifico da cui l'ente locale si è discostato, la natura della deviazione, incluso il trattamento contabile che il principio richiederebbe, il motivo per il quale il trattamento sarebbe nelle circostanze fuorviante e il trattamento adottato;
- l'effetto finanziario della deviazione sul risultato netto dell'esercizio dell'ente, sull'attivo, sul passivo, sul patrimonio netto e sui flussi finanziari di ciascun esercizio oggetto di presentazione.

Sono allegati al rendiconto (art. 227 co. 5 DLgs. 267/2000):

- la relazione al rendiconto della gestione dell'organo esecutivo;
- la relazione dei revisori dei conti;
- l'elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza;

a cui il p. 33 del principio contabile 3 aggiunge:

- la deliberazione relativa alla salvaguardia degli equilibri di bilancio.

Ai fini di una corretta redazione del rendiconto occorre sottoporre a verifica e parificazione:

- il conto degli agenti contabili;
- il conto del tesoriere.

Il p. 35 del principio contabile 3, infine, individua nelle seguenti le fasi operative preliminari di riscontro e verifica per la dimostrazione delle risultanze d'esercizio comporta:

- riaccertamento dei residui;
- operazioni di chiusura dell'esercizio;
- verifica del conto degli agenti contabili;

---

<sup>2</sup> Il p. 25 del principio contabile 3, indica che «pur non avendone obbligo giuridico è bene che l'ente locale applichi i Principi contabili. In ogni caso deve tenere un comportamento tale da assicurare che il rendiconto fornisca una informativa che sia:

- (a) significativa per il processo decisionale degli utilizzatori; e
- (b) attendibile in modo tale che:
  - rappresenti fedelmente i risultati e la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente;
  - rifletta la sostanza economica degli eventi e delle operazioni e non meramente la forma legale;
  - sia neutrale, cioè libera da pregiudizi;
  - sia prudente;
  - sia completa in tutti gli aspetti rilevanti.

- verifica e parificazione del conto del Tesoriere;
- aggiornamento dell'inventario.

## 5 SEZIONE FINANZIARIA DEL RENDICONTO

### 5.1 CONTO DEL BILANCIO

Il conto del bilancio (principio contabile 3, p. 38 - 71), disciplinato dall'art. 228 del DLgs. 267/2000 e rappresentato nel modello n. 14 del DPR 194/96 (tavole 9 e 10), è il documento attraverso il quale l'ente locale dà dimostrazione dei risultati finanziari dell'attività amministrativa svolta nell'esercizio di competenza.

Al di fuori del principio del pareggio, per i motivi commentati nel paragrafo successivo, per il conto del bilancio sono comunque validi gli altri principi già commentati in occasione dell'approfondimento del documento di previsione, poiché è rispetto ad esso che le amministrazioni territoriali danno luogo alla gestione. Pertanto, il momento consuntivo, rispetto alla previsione, rileva contabilmente la qualità della realizzazione di quanto programmato e la qualità della pianificazione operata.

**Tavola 9:** Il conto del bilancio (modello per redazione informatica) - Riepilogo generale delle entrate

DESCRIZIONE	Residui conservati e stanziamenti definitivi di bilancio	Conto del tesoriere Riscossioni	Determinazione dei residui Residui da riportare	Accertamenti	Maggiori o minori entrate
	Residui (A)	Residui (B)	Residui (C)	Residui (D = B + C)	(E = D - A) (E = A - D) (*)
	Competenza (F)	Competenza (G)	Competenza (H)	Competenza (I = G + H)	
	Totale (M)	Totale (N)	Residui al 31 dicembre (O = C + H)	Accertamenti al 31 dicembre (P = D + I)	(L = I - F) (L = F - I)
Titolo I - Entrate tributarie .....					
Titolo II - Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della regione e di altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla regione .....					
Titolo III - Entrate extratributarie .....					

Titolo IV - Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti ..... Titolo V - Entrate derivanti da accensioni di prestiti ..... Titolo VI - Entrate da servizi per conto di terzi ..... Totale generale ..... Avanzo di amministrazione ..... Fondo di cassa al 1° gennaio ..... <b>TOTALE GENERALE DELLE ENTRATE</b> .....					
---	--	--	--	--	--

(\*) Motivi del verificarsi dei minori residui attivi: Insussistenti (INS)

**Tavola 10:** Il conto del bilancio (modello per redazione informatica) - Riepilogo generale delle spese

DESCRIZIONE	Residui conservati e stanziamenti definitivi di bilancio	Conto del tesoriere Pagamenti	Determinazione dei residui Residui da riportare	Impegni	Minori residui o economie
	Residui (A)	Residui (B)	Residui (C)	Residui (D = B + C)	(E = A - D) (*)
	Competenza (F)	Competenza (G)	Competenza (H)	Competenza (I = G + H) (**)	(L = F - I)
	Totale (M)	Totale (N)	Residui al 31 dicembre (O = C + H)	impegni al 31 dicembre (P = D + I)	
Titolo I - Spese correnti ..... Titolo II - Spese in conto capitale ..... Titolo III - Spese per rimborso di prestiti .....					

Titolo IV - Spese per servizi per conto di terzi .....					
Totale generale .....					
Disavanzo di amministrazione .....					
<b>TOTALE GENERALE DELLE SPESA .....</b>					

(\*) *Motivi del verificarsi dei minori residui attivi: Insussistenti (INS): Prescritti (PRE)*

(\*\*) *Indicare la parte degli impegni che si riferisce a mere regolazioni contabili di spese correlate alle entrate (COR)*

Affinché il documento di consuntivazione finanziaria sia espressivo dell'attuazione della *gestione autorizzatoria* affidata al contenuto del bilancio di previsione, di quest'ultimo ricalca lo schema in modo che sia immediato il confronto tra previsione ed azione realizzativa, includendo però, rispetto al modello previsionale, anche l'informazione relativa alla gestione dei residui ed a quella di cassa, oltre ad alcuni documenti allegati diversi da quelli di previsione<sup>3</sup>.

La struttura del conto del bilancio, descritta nelle tavole 9 (parte entrata) e 10 (parte spesa), è articolata per righe e per colonne.

Orizzontalmente ogni riga contiene:

- nella 1<sup>a</sup> colonna, la descrizione (denominazione) del conto, risorsa per le entrate e intervento per le spese;
- nella 2<sup>a</sup> colonna, il riferimento dell'importo riportato nella colonna successiva, al fine di indicare se il valore accertato (entrata) o impegnato (spesa) è relativo alla gestione dei residui (RS) oppure alla gestione del bilancio di previsione e, dunque, della competenza (CP). Infine, dalla somma del valore accertato o impegnato in gestione

<sup>3</sup> Il Conto del bilancio presenta inoltre i seguenti quadri riassuntivi:

- quadro generale riassuntivo delle entrate: con la determinazione per titoli, delle percentuali di definizione, in termini di accertamenti sulle previsioni definitive di bilancio e di realizzazione, in termini di riscossione sugli accertamenti, da una parte, e sui residui attivi conservati a fine esercizio, dall'altra;
- quadro generale riassuntivo delle spese: con la determinazione, per titoli, delle percentuali di definizione, in termini di impegni sulle previsioni definitive di bilancio, e di realizzazione, in termini di pagamenti sugli impegni assunti nell'esercizio da una parte, e sui residui passivi d'esercizio;
- quadro generale riassuntivo dei risultati differenziali in grado di evidenziare le risultanze dell'equilibrio economico, finanziario e dell'equilibrio finale;
- servizi gestiti in economia, con i quadri riassuntivi delle risorse accertate e degli impegni sugli interventi per ciascun servizio;
- riepilogo generale di classificazione delle spese, con l'indicazione degli impegni assunti sulle spese correnti per ciascuna funzione e servizio e per ciascun intervento;
- riepilogo generale di classificazione delle spese contenente l'indicazione degli impegni assunti sulle spese in conto capitale per ciascuna funzione e servizio e per ciascun intervento per investimenti;
- spese per rimborsi di prestiti, con l'articolazione dei rimborsi per anticipazioni di cassa, di finanziamenti a breve termine, delle quote capitale di mutui e di prestiti, di prestiti obbligazionari, delle quote capitale di debiti pluriennali;
- funzioni delegate dalla regione, contenente il quadro analitico per funzioni, servizi ed interventi delle spese per funzioni delegate dalla regione, da predisporre secondo le norme regionali;
- utilizzo di contributi e di trasferimenti da parte di organismi comunitari o internazionali, con l'indicazione analitica delle spese, per funzioni, servizi ed interventi, finanziate con fondi comunitari ed internazionali. Infine gli ultimi due quadri sono destinati alla evidenziazione, rispettivamente, del risultato di gestione e di quello di amministrazione.

- residui e di quello relativo alla gestione di competenza, si ottiene l'importo complessivamente accertato o impegnato nell'esercizio chiuso;
- nella 3<sup>a</sup> colonna, l'importo della posta contabile distinto in funzione di quanta parte è relativa alla sua componente residua e quanta a quella di competenza, quindi, il valore complessivo;
  - nella 4<sup>a</sup> colonna, il numero di riferimento allo svolgimento, esprime un'ulteriore codifica rimessa all'autonomia dell'ente, ma pressoché mai utilizzata nella prassi;
  - nella 5<sup>a</sup> colonna, la movimentazione di cassa così come risultante dal conto di tesoreria<sup>4</sup>. Conseguentemente, sono riportate le riscossioni in conto residui (B) distintamente da quelle in conto competenza (G), quindi il valore complessivamente incassato (N). Per le spese il ragionamento è analogo anche se invece delle riscossioni si hanno i pagamenti;
  - nella 6<sup>a</sup> colonna, i residui, attivi per la parte entrata e passivi per la parte spesa, sono riportati evidenziando in che misura il loro valore complessivo (P) è dovuto a residui non smaltiti nell'esercizio (C) ed ai residui formati nel corso dell'esercizio chiuso e, dunque, alla competenza (H);
  - nella 7<sup>a</sup> colonna, gli accertamenti, per l'entrata, e gli impegni, per la spesa, determinati nel corso dell'esercizio, distinti in relazione alla componente residui (D) ed a quella di competenza (P), infine l'importo complessi relativo alla posta contabile cui la riga si riferisce;
  - nell'8<sup>a</sup> ed ultima colonna, sono indicate, per la parte entrata, le maggiori o minori entrate, mentre per la parte spesa solamente le minori spese o economie. Tale distinzione è da imputarsi all'impossibilità di impegnare spese in misura maggiore a quella prevista in bilancio, per cui un loro verificarsi differente rispetto a quanto iscritto in bilancio è solo in misura inferiore alla previsione. Per le entrate, invece, il tesoriere o qualsiasi altro agente contabile dell'ente non può rifiutarsi di incassare somme maggiori di quelle iscritte in bilancio o nell'ordinativo di incasso (reversale) e, dunque, per loro è possibile che si manifestino in misura superiore oltreché inferiore.

*Verticalmente*, invece, il documento consuntivo si articola nel rispetto della riclassificazione già descritta per il bilancio di previsione, di cui all'art. 165 del DLgs. 267/2001. Rispetto ad esso, però, non riporta gli interventi 9 (ammortamenti), 10 (fondo di riserva) e 11 (fondo svalutazione crediti), in quanto, come già commentato, il loro utilizzo non avviene tramite impegno e, pertanto, non danno luogo al sorgere di una posizione giuridica passiva da rilevare a fine esercizio. Per quanto concerne gli ammortamenti, infatti, è rinvenibile una funzione meramente finanziaria, poiché per mezzo della loro previsione, il legislatore, obbligando gli enti ad iscrivere in bilancio una previsione di spesa alla quale non segue un'uscita monetaria, ha realizzato una modalità coatta di risparmio e, nello specifico, di autofinanziamento poiché l'economia di spesa, prodotta dal non uso dello stanziamento previsto per ammortamenti, affluisce nel risultato di amministrazione con il vincolo di destinazione a favore di investimenti. Per quel che concerne, invece, gli altri due interventi richiamati, il loro stanziamento è solitamente adoperato in corso di gestione attraverso l'istituto dello storno di fondi per il fondo di riserva (*variazione permutativa*) e la semplice

<sup>4</sup> Nella prassi, anche se in particolar modo durante l'esercizio, la coincidenza dei dati di cassa con quelli di tesoreria viene ottenuta attraverso la conciliazione della contabilità di cassa dell'ente con quella tenuta dal tesoriere, poiché sono diversi i momenti di rilevazione dei pagamenti e delle riscossioni da parte dei soggetti richiamati.

rettifica in diminuzione per il fondo svalutazione crediti (*variazione modificativa*). Inoltre, la parte non trasferita su altri interventi di bilancio, divenendo economia di spesa, affluisce nell'avanzo di amministrazione nei modi che di seguito sono meglio commentati.

Infine, attraverso il confronto dell'informazione consuntiva con quella preventiva, possibile grazie alla definizione di schemi omogenei nei contenuti, a fine esercizio è possibile verificare il grado di rispetto delle previsioni e, quindi, della loro attendibilità, oppure il *trend* realizzativo o quanta parte della previsione è stata effettivamente portata a termine<sup>5</sup>. In tal modo il legislatore ha inteso realizzare i presupposti per un controllo da parte dell'organo consiliare sulla gestione svolta<sup>6</sup>.

Volendo definire la distinzione tra spese correnti e spese in conto capitale (principio contabile 3 p. 45 - 46), si comprendono tra le *spese correnti* (titolo I) quelle relative alla *normale gestione* dei servizi pubblici e si distinguono in spese relative al personale, all'acquisto di beni e servizi, all'utilizzo di beni di terzi, ai contributi o trasferimenti, agli interessi passivi e altri oneri finanziari, alle imposte e tasse; tra le spese correnti si annoverano anche gli *oneri straordinari* della gestione corrente che (da definizione del principio contabile richiamato, p. 45) «ricomprendono generalmente gli oneri non strettamente connessi all'esercizio considerato», nonché gli ammortamenti (applicati al bilancio preventivo), il fondo svalutazione crediti ed il fondo di riserva che permangono nel conto del bilancio solamente come stanziamento di spesa, non potendo essere impegnati. Le *spese in conto capitale* (titolo II), invece, comprendono gli investimenti diretti ed indiretti: gli investimenti diretti comportano un incremento patrimoniale dell'ente, quali la costruzione di beni immobili o l'acquisto di beni durevoli; gli investimenti indiretti si riferiscono di norma a trasferimenti in conto capitale destinati specificamente alla realizzazione di investimenti a cura di un altro soggetto.

Una precisazione occorre effettuarla sulla definizione di *onere straordinario* sopra esposta. Chi scrive ritiene che non possa condividersi quanto precisato dall'Osservatorio poiché la straordinarietà di una spesa non può essere circoscritta alla non stretta connessione all'*esercizio* considerato, ma (documento interpretativo del principio contabile 12 degli Ordini dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili) dalla estraneità alla *gestione ordinaria* dell'ente locale o alla sua *eccezionalità* (minusvalenze, sopravvenienze passive, insussistenze, errori di valutazione o di rilevazione di fatti di gestione, ...). La definizione offerta dall'Osservatorio in molti casi è stata fuorviante nella corretta determinazione dei risultati di gestione, in altri invece è stata strumentalizzata nella manipolazione della dimostrazione del rispetto del patto di stabilità interno nei periodi in cui ne erano escluse le spese straordinarie.

Da ultimo, nella redazione del conto del bilancio occorre dare evidenza ai nuovi strumenti di gestione attiva dell'indebitamento. Al riguardo, (principio contabile 3, p. 47) l'eventuale entrata derivante dalla contrazione di *swap* va considerata una entrata straordinaria da allocare nel titolo IV delle entrate. Infatti, essendo gli *swap* finalizzati alla ristrutturazione

<sup>5</sup> Circa l'uso possibile degli indicatori per trarre informazioni direzionali dalla contabilità finanziaria si veda Mazzoleni M. "Analisi di bilancio tramite un sistema di indici", Azienda pubblica, Giuffrè, Milano, 1989, n. 2; D'Atri A. "Le analisi di bilancio degli enti locali: il caso della provincia di Asti", Azienda pubblica, Giuffrè, Milano, 1995, n. 2; Farneti G., Mazzara L., Savioli G. "Il sistema degli indicatori negli enti locali", Giappichelli, Torino, 1996.

<sup>6</sup> Circa i controlli esercitabili nelle amministrazioni pubbliche territoriali per tutti si rinvia a Farneti G., Vagnoni E. "I controlli nelle pubbliche amministrazioni", Maggioli, Rimini, 1997.



dei tassi di interesse del debito residuo, la loro contrazione riguarda la rimodulazione del debito precedentemente contratto per investimenti ed incide sulle condizioni economico-finanziarie e gli equilibri del bilancio di medio-lungo termine.

## 5.2 RISULTATI DI GESTIONE E DI AMMINISTRAZIONE

Diversamente dalla fase di programmazione nella quale le entrate e le spese devono essere perfettamente bilancianti, nel conto del bilancio non è mai rispettata questa situazione, chiudendo il periodo amministrativo con le entrate quasi sempre *maggiori* delle uscite. Difatti, per via del carattere autorizzatorio del bilancio, un ente non dovrebbe mai concludere la propria gestione con una situazione di disavanzo (entrate accertate e/o rimosse *minori* delle spese impegnate e/o pagate), ma la presenza di imprevisti, quali crediti monetizzabili in misura inferiore al relativo accertamento oppure debiti fuori bilancio, che incombono costantemente sulla gestione, incidono sostanzialmente sul risultato di amministrazione facendo discostare i dati consuntivi da quelli programmati ed iscritti nel bilancio di previsione.

Il risultato finanziario (principio contabile 3, p.63 - 71), determinato nel conto del bilancio e sviluppato nei quadri ad esso allegati, è espresso sia con riferimento alla gestione di competenza (*risultato di gestione*), che in relazione alla gestione complessiva (*risultato di amministrazione*), comprensiva di quella di competenza e di quella dei residui.

Con il *primo* risultato si pone in evidenza l'attuazione di quanto programmato attraverso il bilancio di previsione ed i suoi allegati, mentre con riferimento al *secondo* si pesa anche l'incidenza di quanto ereditato dagli esercizi passati. Quest'ultima informazione è contabilizzata attraverso la gestione dei residui.

Ne consegue che il *risultato della gestione di competenza* è dato da:

- + riscossioni di entrate di competenza
  - versamenti di spese di competenza
  - + residui attivi su entrate di competenza
  - residui passivi su spese di competenza
- 
- = avanzo (se positivo) o disavanzo (se negativo)

mentre il risultato di amministrazione è pari a:

- + riscossioni di entrate di competenza e di residui attivi pregressi
  - versamenti di spese di competenza e di residui passivi pregressi
  - + residui attivi su entrate di competenza e conservati da esercizi precedenti
  - residui passivi su spese di competenza e conservati da esercizi precedenti
- 
- = avanzo (se positivo) o disavanzo (se negativo)

Ai fini della determinazione del risultato di amministrazione il legislatore richiede la redazione del seguente prospetto:



**Tavola 11:** *Quadro riassuntivo della gestione finanziaria*

QUADRO RIASSUNTIVO DELLA GESTIONE FINANZIARIA			
	GESTIONE		
	RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo di cassa al 1° gennaio			
RISCOSSIONI (+)			
PAGAMENTI (-)			
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE			
PAGAMENTI (-) per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre			-
DIFFERENZA			
RESIDUI ATTIVI (+)			
RESIDUI PASSIVI (-)			
DIFFERENZA			
	AVANZO (+) o DISAVANZO (-)		
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fondi vincolati</li> <li>- Fondi per finanziamento spese in conto capitale</li> <li>- Fondi ammortamento</li> <li>- Fondi non vincolati</li> </ul>		
Risultato di amministrazione			

mentre, per il *risultato di gestione* si considerano unicamente gli accertamenti e gli impegni, le riscossioni ed i pagamenti, relativi a previsioni iscritte nel bilancio di previsione, così come richiesto nella Tabella normativamente predisposta in allegato al conto del bilancio:

**Tavola 12:** *Quadro riassuntivo della gestione di competenza*

QUADRO RIASSUNTIVO DELLA GESTIONE DI COMPETENZA		
RISCOSSIONI	(+)	
	(-)	
PAGAMENTI		
DIFFERENZA	(+)	
RESIDUI ATTIVI	(-)	
RESIDUI PASSIVI		
DIFFERENZA		
AVANZO (+) o DISAVANZO (-)		
Risultato di GESTIONE	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fondi vincolati</li> <li>- Fondi per finanziamento spese in conto capitale</li> <li>- Fondi ammortamento</li> <li>- Fondi non vincolati</li> </ul>	

Nella determinazione del risultato di gestione e di quello di amministrazione è possibile seguire altri percorsi logici diversi da quelli appena descritti. A tal fine, nella rilevazione del risultato di amministrazione, i componenti necessari alla sua valorizzazione (fondo di cassa iniziale, accertamenti ed impegni, riscossioni e pagamenti) possono essere combinati differentemente, sempre però considerando che impegni ed economie di spesa sono elementi complementari della previsione, così come rispetto al residuo passivo lo sono i pagamenti e le economie di spesa ad esso relative. Quanto osservato per le spese si verifica in modo analogo per le entrate con l'unica eccezione che le previsioni non accertate danno luogo a diseconomie. Conseguentemente, si perviene allo stesso risultato attraverso i seguenti procedimenti di calcolo:

*primo metodo*

+	riscossioni c/competenza
-	pagamenti c/competenza
=	quota di fondo di cassa finale da gestione di competenza
+	residui attivi formatisi nell'esercizio
-	residui passivi formatisi nell'esercizio
=	risultato di gestione

- + fondo di cassa iniziale
- + riscossione c/residui
- pagamenti c/residui
- + residui attivi provenienti da esercizi precedenti
- residui passivi provenienti da esercizi precedenti
- = risultato di amministrazione finale

*secondo metodo*

- + economie in c/competenza
- diseconomie in c/competenza
- = risultato di gestione
  
- + risultato di amministrazione iniziale
- + economie in c/residui
- diseconomie in c/residui
- = risultato di amministrazione finale

*terzo metodo*

- + accertamenti
- impegni
- = risultato di gestione
  
- + risultato di amministrazione iniziale
- + economie in c/residui
- diseconomie in c/residui
- = risultato di amministrazione finale

Oltre ai tre metodi di calcolo indicati, è possibile individuarne un quarto, contenuto nel p. 65 del principio contabile 3, in base al quale si collega il risultato di amministrazione a quello dell'esercizio precedente ed all'evoluzione della gestione finanziaria dell'esercizio considerato; infatti, il risultato di amministrazione è dato dal risultato di amministrazione precedente +/- i maggiori o minori residui attivi riaccertati, dedotti i minori residui passivi riaccertati, +/- i maggiori o minori accertamenti di competenza rispetto alle previsioni definitive di entrata del bilancio, dedotti i minori impegni di competenza rispetto alle previsioni definitive di spesa del bilancio.

Infine, volendo dare rilevanza al contributo che le differenti aree gestionali dell'ente indagato hanno offerto nel conseguimento del risultato di amministrazione, è possibile rappresentare il procedimento di calcolo in modo da tenere distinte la gestione dei residui e quella di competenza, disaggregata in corrente ed investimenti, nel modo seguente:

#### A. GESTIONE RESIDUI

+/-	saldo maggiori e minori accertamenti residui attivi
+	economie sui residui passivi
=	risultato gestione residui

#### B. GESTIONE OPERATIVA DI COMPETENZA

+	entrate correnti
-	spese correnti
-	spese rimborso prestiti
+	quota ammortamento beni patrimoniali
+	quota proventi concessioni edilizie destinate al finanziamento di spese correnti
+	avanzo esercizio precedente applicato alle spese correnti
+	mutui per finanziamento debiti di parte corrente
+	alienazioni patrimoniali per copertura debiti fuori bilancio di parte corrente
-	entrate correnti destinate alla spesa per investimenti
=	risultato gestione corrente

#### C. GESTIONE INVESTIMENTI DI COMPETENZA

+	entrate titoli IV e V destinate ad investimenti
+	avanzo esercizio precedente applicato alla spesa per investimenti
+	entrate correnti destinate alla spesa per investimenti
-	spese in conto capitale
=	risultato gestione investimenti

da cui:

+	A
+	B
+	C
+	avanzo esercizio precedente non applicato
=	avanzo/disavanzo d'amministrazione

Quest'ultima riclassificazione del procedimento di calcolo del risultato di amministrazione può essere realizzata sia in funzione dei servizi di bilancio, che dei centri di costo del piano esecutivo di gestione, con la finalità di individuare rispetto a quale attività ed a quale centro di responsabilità si formano i risultati commentati.

Del risultato di amministrazione è necessario delinearne anche gli ambiti applicativi che, sebbene riguardanti la gestione del bilancio, si ritiene di sviluppare in questa sede. Infatti, l'eventuale avanzo, una volta determinato ai sensi dell'art. 187 del DLgs. 267/2000, costituisce una fonte di finanziamento a disposizione dell'ente che, nell'utilizzo delle poste che lo formano, deve rispettarne la composizione. Ne consegue che i vincoli di destinazione, presenti nei residui attivi e nella liquidità di cassa, sottraggono un importo pari al loro valore dall'impiego discrezionale che l'amministrazione avrebbe potuto fare del fondo determinato.

Tale circostanza è prevista esplicitamente nella norma contabile, la quale, inoltre, all'art. 187 del Testo Unico chiede che l'avanzo di amministrazione deve essere distinto in *fondi non vincolati, fondi vincolati, fondi per il finanziamento delle spese in conto capitale e fondi di ammortamento*<sup>7</sup>. Prevedendo, inoltre, al secondo comma dello stesso articolo l'utilizzo dell'avanzo in relazione alla natura delle sue componenti. Conseguentemente le possibili finalizzazioni del risultato di amministrazione possono essere per:

- il reinvestimento delle quote accantonate per ammortamento, provvedendo, ove l'avanzo non sia sufficiente, ad applicare nella parte passiva del bilancio un importo pari alla differenza;
- per la copertura dei debiti fuori bilancio riconoscibili ai sensi dell'articolo 194<sup>8</sup>;
- per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'articolo 193<sup>9</sup> ove non possa provvedersi con mezzi ordinari, per il finanziamento

<sup>7</sup> Il principio contabile 3, p. 65, indica che: “i fondi vincolati si riferiscono per lo più ad economie di spesa di stanziamenti finanziati con entrate finalizzate o a contributi pervenuti oltre il termine massimo per effettuare le variazioni di bilancio e che, pertanto, hanno contribuito alla determinazione del risultato di amministrazione; i fondi per il finanziamento delle spese in conto capitale evidenziano anch'essi risorse confluite nel risultato di amministrazione che presentano tuttavia una destinazione a spese in conto capitale in relazione alla natura dell'entrata originaria; i fondi di ammortamento derivano invece dall'applicazione al titolo primo della spesa del bilancio preventivo degli ammortamenti di cui all'art. 167 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali e dall'impossibilità di impegnare i relativi stanziamenti: ciò comporta economie di spesa ed il rifluire delle stesse nel risultato di amministrazione con l'evidenziazione del vincolo di destinazione per il riacquisto di beni ammortizzabili. I fondi non vincolati hanno carattere residuale. I vincoli di destinazione delle risorse confluite nel risultato di amministrazione permangono anche se quest'ultimo non è capiente a sufficienza o è negativo (disavanzo di amministrazione); in questi casi l'ente dovrà ricercare le risorse necessarie per finanziare tutte le spese derivanti da entrate vincolate rifluite nel risultato di amministrazione”.

<sup>8</sup> L'art. 194 co. 1 del DLgs. 267/2000 così recita: “(Riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio)

1. Con deliberazione consiliare di cui all'articolo 193, comma 2, o con diversa periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità, gli enti locali riconoscono la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da:

a) sentenze esecutive;  
b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'articolo 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione;  
c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali;  
d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;  
e) acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza”.

<sup>9</sup> L'art. 193 del DLgs. 267/2000, così recita: “(Salvaguardia degli equilibri di bilancio)

1. Gli enti locali rispettano durante la gestione e nelle variazioni di bilancio il pareggio finanziario e tutti gli equilibri stabiliti in bilancio per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti, secondo le norme contabili recate dal presente testo unico.

2. Con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque almeno una volta entro il 30 settembre di ciascun anno, l'organo consiliare provvede con delibera ad effettuare la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi. In tale sede l'organo consiliare dà atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, adotta contestualmente i provvedimenti necessari per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'articolo 194, per il ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dal rendiconto approvato e, qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di amministrazione o di gestione, per squilibrio della gestione di competenza ovvero della gestione dei residui, adotta le misure necessarie a ripristinare il pareggio. La deliberazione è allegata al rendiconto dell'esercizio relativo.

3. Ai fini del comma 2 possono essere utilizzate per l'anno in corso e per i due successivi tutte le entrate e le disponibilità, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle aventi specifica destinazione per legge, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili.

delle spese di funzionamento non ripetitive in qualsiasi periodo dell'esercizio e per le altre spese correnti solo in sede di assestamento;

- per il finanziamento di spese di investimento.

Nel corso dell'esercizio può essere applicato, con delibera di variazione, l'avanzo di amministrazione presunto derivante dall'esercizio immediatamente precedente con la finalizzazione di cui alle lett. a), b) e c) su indicate. Per tali fondi l'attivazione delle spese può avvenire solo dopo l'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, con eccezione di quelli, contenuti nell'avanzo, aventi specifica destinazione e derivanti da accantonamenti effettuati con l'ultimo consuntivo approvato, i quali possono essere immediatamente attivati nel pieno rispetto del principio della prudenza. Infatti, anche se ancora presenti a fine periodo amministrativo nella parte dei residui dell'avanzo di amministrazione presunto, sono stati ereditati dall'esercizio precedente, pertanto la certezza del loro ammontare è già stata verificata con l'approvazione del passato consuntivo. Sulle modalità e tempi di impiego del risultato di amministrazione sarebbe stato opportuno fin da subito accoglierne la disciplina nei principi contabili per gli enti locali.

Come in parte già anticipato, il risultato di amministrazione può essere anche di *valore negativo*. In questa circostanza, in sede di ricognizione dello stato di attuazione dei programmi (almeno una volta l'anno entro il 30 di settembre), occorre applicare da subito il disavanzo di amministrazione nel bilancio di previsione affinché trovi copertura nella gestione di competenza ed eventualmente nelle due successive, ricorrendo a tutte le entrate e disponibilità, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle aventi specifica destinazione per legge, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili (art. 193 co. 3 DLgs. 267/2000).

Si consideri, inoltre, che il valore in disavanzo da finanziare può dipendere anche da una sola delle quattro componenti il risultato di amministrazione. Pertanto, la parte in *deficit* finanziario, se riferita ai fondi non vincolati, può evidenziare residui passivi in misura superiore ai residui attivi non vincolati nella loro destinazione. In tale circostanza la quota di fondi non vincolati in disavanzo deve essere riportata nel bilancio di previsione di competenza ed eventualmente nei due successivi quale quota di *disavanzo da applicare*. In questo modo, il legislatore salvaguarda la destinazione vincolata (per legge<sup>10</sup> o per causalità del finanziamento) dei rimanenti fondi. Qualora l'esistenza ed il valore del disavanzo dell'esercizio di competenza sia indeterminata alla data del 30 settembre, lo si applica al bilancio di previsione successivo ed eventualmente anche al bilancio pluriennale.

Il principio contabile 3 degli enti locali al p.66 stabilisce come il risultato di amministrazione deve essere misurato nel rispetto del principio della prudenza, così come definito dal documento *finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali*. Pertanto:

- nella relazione al rendiconto, l'ente *dettaglia e motiva* la suddivisione dell'avanzo di amministrazione scaturente dalla gestione in conto residui e in conto competenza, spiegando le ragioni dei fondi vincolati, nel rispetto dei principi della comprensibilità

4. La mancata adozione, da parte dell'ente, dei provvedimenti di riequilibrio previsti dal presente articolo è equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione di cui all'articolo 141, con applicazione della procedura prevista dal comma 2 del medesimo articolo."

<sup>10</sup> In merito, l'art. 188 del DLgs. 267/2000 recita: «L'eventuale disavanzo di amministrazione, accertato ai sensi dell'articolo 186, è applicato al bilancio di previsione nei modi e nei termini di cui all'articolo 193, in aggiunta alle quote di ammortamento accantonate e non disponibili nel risultato contabile di amministrazione».

(chiarezza) e della verificabilità dell'informazione; inoltre, dettaglia e motiva le condizioni di effettiva liquidabilità dello stesso.

- *valuta*, sulla base del trend storico, l'andamento del risultato della gestione di competenza, al fine di evidenziare sia eventuali trend negativi strutturali, sia la capacità dell'ente di conseguire gli obiettivi finanziari che lo stesso si era prefissato all'inizio dell'anno. L'eventuale disavanzo della gestione di competenza è attentamente analizzato e motivato nel rendiconto, con l'ausilio del quadro generale riassuntivo dei risultati differenziali che sottolinea sia l'equilibrio economico-finanziario che l'equilibrio finale;
- *scompon*e il risultato della gestione di competenza, della gestione dei residui, al fine di comprenderne e analizzarne la formazione, in base alle seguenti componenti: bilancio corrente (entrate correnti e spese correnti), bilancio investimenti (entrate in conto capitale e mutui con le spese in conto capitale), bilancio dei movimenti di fondi e bilancio dei servizi per conto terzi.
- sulla base della scomposizione sopra descritta, l'ente *analizza* il risultato finale di amministrazione, dettagliandolo per anno di formazione, ed in caso di risultato positivo, evidenzia quanta parte è formata da residui da incassare con l'evidenziazione della loro anzianità, in modo da rendere evidenti le eventuali difficoltà di incasso di alcuni residui attivi, e ove vi sia una presenza significativa di residui con elevato grado di anzianità, sia possibile condizionarne l'impiego al loro effettivo realizzo.

Nella relazione al rendiconto (principio contabile 3, p. 67), l'eventuale disavanzo di amministrazione deve essere oggetto di analisi e devono trovare spiegazione i risultati parziali della gestione di competenza e di quella residui; è conseguentemente valutata la situazione finanziaria complessiva dell'ente in relazione ai parametri di deficitarietà, al fine di evidenziare sia eventuali trend negativi strutturali, sia la capacità di ripristinare in tempi brevi gli equilibri di bilancio.

Al conto del bilancio (principio contabile 3, p. 68) sono allegate la Tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà e la Tabella dei parametri gestionali con andamento triennale. Ai parametri gestionali (non appena saranno disponibili per tutti gli enti locali) occorre porre grande attenzione, perché indicano sinteticamente ma efficacemente il tipo e la bontà della gestione condotta anche in riferimento ai dati statistici delle medie nazionali e per fasce demografiche, contribuendo con ciò all'analisi dei risultati da effettuarsi nella relazione al rendiconto. La potenzialità informativa dei parametri gestionali, suddivisi in indicatori finanziari ed economici generali, indicatori dell'entrata ed indicatori per i singoli servizi, presuppone, tuttavia, la loro corretta compilazione, utilizzando, ove richiesto, le rilevazioni della contabilità economico-patrimoniale; per migliorare il valore segnaletico degli stessi è consigliabile integrare la griglia dei parametri obbligatori per legge con altri indicatori ritenuti dall'ente particolarmente significativi.

La relazione al rendiconto (principio contabile n.3, p.69) illustra in modo dettagliato la gestione della liquidità nell'arco dell'esercizio, considerando le giacenze della contabilità fruttifera ed infruttifera per gli enti soggetti al regime della tesoreria unica e l'utilizzo delle giacenze non soggette a tale regime; l'eventuale ricorso all'anticipazione di cassa deve essere motivato in riferimento ai limiti massimi previsti dalla legge ed in relazione all'onere sostenuto.



Al fine di garantire (principio contabile 3, p. 70) una corretta e trasparente rilevazione dei risultati finanziari dell'ente occorre rilevare nel rendiconto gli oneri che l'ente è tenuto a sostenere per il ripiano di perdite o del disavanzo di esercizio di aziende partecipate, consorzi o istituzioni.

L'ente identifica e valuta (principio contabile 3, p. 71) eventuali passività potenziali al fine di predisporre adeguati accantonamenti che permettano la copertura dei futuri debiti. Se i futuri debiti, anche fuori bilancio, sono certi nell'*an* e nel *quantum*, questi formano specifico stanziamento di bilancio, o, in alternativa, è riservata quota parte di avanzo a copertura di essi. Se i futuri debiti sono noti nell'*an* o nel *quantum*, essi sono coperti con appositi accantonamenti generici il cui ammontare è iscritto in sede di formazione del bilancio di previsione.

## 6 SEZIONE ECONOMICA DEL RENDICONTO

Tra i nuovi istituti introdotti dall'attuale ordinamento finanziario e contabile (originariamente affidato al DLgs. 77/95), sicuramente una posizione di rilievo è stata riservata alla contabilità economico-patrimoniale. Infatti, con la richiesta della determinazione dei risultati della gestione secondo *competenza economica* (*Framework* pp.99-108), il legislatore contabile ha inteso superare i limiti informativi della sola contabilità finanziaria, affiancandole la conoscenza economica dei fatti aziendali. Inoltre, i documenti da predisporre al riguardo ed affidati al contenuto del DPR 194/96, sono l'ulteriore dimostrazione del tentativo di avvicinamento da parte del legislatore amministrativo alla normativa delle società commerciali, delle quali, infatti, ricalcano gli schemi del codice civile. Azione, inoltre, che si ripete all'interno dell'intero comparto pubblico con l'obiettivo di accelerare il processo di aziendalizzazione della "macchina pubblica", trasferendo al suo interno gli strumenti tipici delle imprese, opportunamente adeguati, nella speranza che traspongano nell'organizzazione pubblica anche la cultura ed i valori dell'azienda privata.

L'analogia utilizzata dal legislatore nell'estendere le norme civilistiche in materia di bilancio delle società commerciali nella definizione degli schemi del Conto economico e del conto del patrimonio, quindi, nella formulazione dei criteri di valutazione per gli enti locali, consente di ritenere applicabili anche altri articoli del Codice civile per colmare gli spazi lasciati aperti dal DLgs. 77/95 prima, dal DLgs. 267/2000 poi e non pienamente colmati dai principi contabili emanati dall'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali. Ne consegue che dovendo consentire un confronto spaziale e temporale, così come il bilancio delle società, anche i prospetti degli enti pubblici sono rigidi nei loro schemi, salvo poter suddividere, secondo quanto stabilito all'art. 2423-ter c.c., le voci precedute da numeri arabi *"senza eliminazione della voce complessiva e dell'importo corrispondente; esse possono essere raggruppate soltanto quando il raggruppamento, a causa del loro importo, è irrilevante ai fini"* di una rappresentazione chiara, veritiera e corretta della situazione patrimoniale e del risultato economico. Inoltre, è possibile aggiungere *"altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcuna di quelle previste"* e *"le voci precedute dai numeri arabi devono essere adattate quando"* particolari esigenze operative lo richiedono<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> La possibilità offerta dall'analogia possibile con il contenuto dell'art. 2423-ter c.c., non è stata finora accolta da nessuna amministrazione locale poiché laddove per le società commerciali gli schemi, di cui agli artt. 2424 e 2425 c.c., descrivono univocamente i risultati di aziende svolgenti attività tra loro diverse, per gli enti locali sono stati realizzati dei modelli *ad hoc*. Ne consegue che per questi ultimi non dovrebbe sorgere la necessità di un aggiustamento, comunque possibile, dello schema di legge.



I documenti della sezione economica del rendiconto delle autonomie locali sono il Conto economico, il conto del patrimonio ed il prospetto di conciliazione, affidati al commento delle pagine che seguono.

## 6.1 CONTO ECONOMICO

Il Conto economico (principio contabile 3, p. 72 - 106) è il documento, disciplinato dall'art. 229 del Testo unico, di cui si compone il rendiconto per la lettura della situazione economica dell'ente locale.

Così come per il conto del patrimonio, lo schema del Conto economico ricalca la struttura del modello previsto dall'art. 2425 c.c. per le società commerciali. Rispetto al documento civilistico, però, lo schema del Conto economico, di cui al modello n. 17 del DPR 194/96, contiene classi di conti e singole voci con differente denominazione al fine di riflettere nel modo più appropriato possibile l'informazione economica dell'ente locale che, rispetto all'azienda privata, possiede proprie specificità non presenti nello schema delle società commerciali.

Il documento, introdotto con il richiamato modello n. 17 (tavola n. 13), presenta un riclassificazione per *natura* delle componenti economiche del risultato d'esercizio. Il Conto economico è a forma *scalare* e riepiloga una successione di risultati (risultato della gestione, risultato operativo e risultato economico dell'esercizio) conseguenti alla differenza tra i ricavi/proventi ed i costi/oneri, rispettivamente conseguiti e sostenuti nell'esercizio, raggruppati per area di gestione (area operativa, area finanziaria ed area straordinaria).

### 6.1.1 Conto economico sintetico

(classi del Conto economico modello n. 17 DPR 194/96)

+ Proventi della gestione  
 - Costi della gestione  
 = RISULTATO DELLA GESTIONE  
 +/- Proventi ed oneri da aziende partecipate  
 = RISULTATO OPERATIVO DELLA GESTIONE  
 +/- Proventi ed oneri finanziari  
 +/- Proventi ed oneri straordinari  
 = RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO

I *risultati intermedi* scaturenti dal Conto economico (principio contabile 3, p. 76), evidenziano le seguenti informazioni:

- La *gestione operativa* è costituita dalle operazioni che si manifestano in via continuativa nel corso dei diversi esercizi e che evidenzia i proventi e i costi che qualificano e identificano la parte peculiare e distintiva dell'attività dell'ente (*gestione tipica o caratteristica*); la gestione operativa è anche comprensiva della gestione immobiliare e dei proventi ed oneri della gestione delle aziende speciali e partecipate (*gestione accessoria*).
- La *gestione finanziaria* ai fini dello schema di Conto economico è rappresentata da interessi attivi e passivi e da altri proventi ed oneri di natura finanziaria.
- La *gestione straordinaria* è costituita dai proventi od oneri che hanno natura non ricorrente (plusvalenze e minusvalenze non ricorrenti<sup>12</sup>), o di competenza economica

<sup>12</sup> Art. 2425 c.c., p.20 e 21 del Conto economico.

di esercizi precedenti (sopravvenienze attive e passive), o derivanti da modifiche alla situazione patrimoniale (insussistenze attive e passive).

Il *risultato economico dell'esercizio* esprime il risultato economico dell'azione amministrativa complessiva, il quale, inoltre, è indipendente dalla determinazione in competenza finanziaria di un avanzo o di un disavanzo nello stesso esercizio. Infatti, la dimensione economica del risultato d'esercizio esprime la contrapposizione tra costi/oneri sostenuti (fattori consumati) per l'assolvimento dei servizi alla collettività ed i ricavi/proventi che ad essi conseguono (principio della competenza economica).

Pertanto, un *avanzo di amministrazione* ed un *utile d'esercizio* indicano che l'ente *finanziariamente* ha incamerato più risorse di quante ne fossero necessarie per lo svolgimento della gestione, mentre *economicamente* il risultato positivo esprime un minor uso dei fattori produttivi rispetto alle risorse economiche disponibili e misurate dai ricavi/proventi dell'esercizio, dai costi sospesi nell'esercizio precedente e dall'incremento delle rimanenze finali rispetto a quelle iniziali.

La presenza di un *disavanzo di amministrazione* e di una *perdita d'esercizio* misura *finanziariamente* di quanto l'ente si è indebitato rispetto a ciò che gli consentiva la propria capacità finanziaria, mentre *economicamente* che sono stati consumati più fattori economici rispetto a quelli reintegrati dai ricavi/proventi conseguiti nel periodo amministrativo considerato.

Invece, il verificarsi di un *avanzo di amministrazione* e di una *perdita d'esercizio* chiariscono maggiormente rispetto ai due punti precedenti la differenza tra le due dimensioni contabili della gestione. Infatti, a seguito di maggiori risorse rispetto alle necessità di spesa (*momento finanziario*), è possibile rilevare *economicamente* un maggiore impiego di fattori della produzione, in parte acquistati nell'esercizio ed in parte provenienti dal precedente, rispetto ai reintegri conseguenti ai proventi ed ai ricavi d'esercizio.

Infine, l'ipotesi del conseguimento congiunto di un *disavanzo di amministrazione* e di un *utile d'esercizio*, raramente riscontrabile nel mondo operativo, indica nel dato finanziario la presenza di debiti in misura superiore a quella sostenibile dal bilancio, mentre economicamente registra un utilizzo dei fattori economici inferiore rispetto a quelli disponibili.

**Tabella 14:** *Conto economico per province, comuni, comunità montane, unioni di comuni e città metropolitane*

	IMPORTI PARZIALI	IMPORTI TOTALI	IMPORTI COMPLESSIVI
A) PROVENTI DELLA GESTIONE			
1) Proventi tributari			
2) Proventi da trasferimenti			
3) Proventi da servizi pubblici			
4) Proventi da gestione patrimoniale			
5) Proventi diversi			
6) Proventi da concessioni di edificare			
7) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni			
8) Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)			
Totale proventi della gestione (A)			
B) <u>COSTI DELLA GESTIONE</u>			
9) Personale			
10) Acquisto di materie prime e/o beni di consumo			
11) Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)			
12) Prestazioni di servizi			
13) Godimento beni di terzi			
14) Trasferimenti			
15) Imposte e tasse			
16) Quote di ammortamento d'esercizio			
Totale costi di gestione (B)			
RISULTATO DELLA GESTIONE (A-B)			
C) PROVENTI E ONERI DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE			
17) Utili			
18) Interessi su capitale di dotazione			
19) Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate			
Totale (C) (17 + 18 - 19)			

RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A - B +/- C)			
D) <u>PROVENTI ED ONERI FINANZIARI</u>			
20) Interessi attivi			
21) Interessi passivi:			
- su mutui e prestiti			
- su obbligazioni			
- su anticipazioni			
- per altre cause			
Totale (D) (20 - 21)			
E) <u>PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI</u>			
Proventi			
22) Insussistenze del passivo			
23) Sopravvivenze attive			
24) Plusvalenze patrimoniali			
Totale proventi (e. 1) (22 + 23 + 24)			
Oneri			
25) Insussistenze dell'attivo			
26) Minusvalenze patrimoniali			
27) Accantonamento per svalutazione crediti			
28) Oneri straordinari			
Totale oneri (e. 2) (25 + 26 + 27 + 28)			
Totale (E) (e. 1 - e. 2)			
RISULTATO ECONOMICO			
DELL'ESERCIZIO (A - B +/- C + /- D +/- E)			

A *latere* della disciplina della contabilità generale, i principi contabili (principio contabile 3, p. 76) intendono incentivare la suddivisione dei valori di costo negli specifici centri di costo per consentire l'analisi dell'efficienza ed il calcolo dei relativi indicatori da allegare al conto del bilancio. I conti economici di dettaglio per servizio, per prodotto, per attività, per unità organizzativa, ..., non devono essere interpretati come l'adempimento richiesto agli enti migliori poiché sono in ogni caso indispensabili per una corretta gestione. Inoltre, la loro redazione diventa obbligatoria e, pertanto, devono essere allegati al rendiconto ove è richiesto da specifica normativa (servizio rifiuti, acquedotto, servizi pubblici a domanda individuale e servizi a rilevanza commerciale nel caso di opzione per la determinazione

della base imponibile IRAP con il metodo commerciale). Sia per questi ultimi casi, che per quelli facoltativi, la loro redazione deve essere prevista all'interno del regolamento di contabilità dell'ente.

## 6.2 Voci del Conto economico

Nella formulazione dello schema di Conto economico per gli enti locali, pur attenendosi fortemente al modello delle imprese, il legislatore contabile è riuscito nell'intento di rappresentare le peculiarità operative dell'amministrazione territoriale. Inoltre, nell'ambito del processo di riforma complessivo, ha definito anche i criteri di valutazione delle singole grandezze accolte all'interno dei documenti di rendicontazione economico-patrimoniale.

Prima di proseguire nel commento al Conto economico si sottolinea come, al di là di pochi casi, il contenuto del documento è simile a quello delle imprese, pertanto, di seguito si commentano solamente quei conti la cui specificità è tale da renderli diversi da quelli già ampiamente descritti in dottrina relativamente alle imprese ed alla quale si rinvia.

Elementi peculiari del Conto economico delle autonomie locali sono l'esclusiva denominazione di proventi per i componenti positivi del risultato d'esercizio, la determinazione degli ammortamenti relativi ai beni a fecondità ripetuta ed il calcolo del risultato d'esercizio. Circa l'accantonamento per svalutazione crediti, invece, l'approfondimento è affidato al commento del successivo § 10.

Con riferimento al primo caso, infatti, con il termine provento si intende soprattutto un introito, un'entrata, la quale non è correlabile in modo specifico (relazione indiretta) ai costi sostenuti per il relativo conseguimento. Però, quest'ipotesi operativa non è sempre verificata, poiché in altri casi (entrate extra-tributarie da servizi gestiti in economia) la relazione tra entrate e costi è di tipo diretto. Ne consegue che laddove le entrate sono il corrispettivo di una ben individuata attività, sarebbe stato corretto denominare con il termine ricavi i componenti economici positivi.

Gli ammortamenti, invece, sono affidati alla disciplina degli artt. 167 e 229 del Testo Unico e 117 del DLgs. 77/95. La norma amministrativa nell'individuare i criteri che ne regolano la determinazione sia in ambito di competenza finanziaria, sia in ambito di competenza economica, deroga ai corretti principi dell'economia aziendale in funzione di un'omogenea e certa applicazione del richiamato istituto contabile. Infatti, all'art. 229 del TUEL è indicata la modalità di calcolo delle quote di ammortamento per categorie di beni (edifici, macchinari, ...) in termini percentuali annui rispetto al valore del relativo fattore economico. Tale modalità, pertanto, segue la logica tecnico-contabile derogando a quella economica, accolta invece nel codice civile secondo il criterio patrimoniale. A tale situazione operativa consegue un'informazione contabile non veridica circa il risultato economico e la situazione patrimoniale. Infatti, per mezzo dell'ammortamento si dovrebbe provvedere alla valorizzazione dei cosiddetti prezzi d'uso attraverso cui prendere in considerazione sia il logorio fisico del bene utilizzato, sia l'obsolescenza economica che quella tecnologica e non una semplice percentuale valida in tutte le condizioni operative.

Alla quota di ammortamento da iscrivere nel Conto economico è correlata la determinazione della quota di ammortamento da inserire nel bilancio di previsione all'intervento n.9 delle spese correnti. Infatti, l'ammortamento da iscrivere nel bilancio di previsione è calcolato ricorrendo ad un'ulteriore percentuale di quello economico. Infatti, ai sensi dell'art. 167 del DLgs. 267/2000 «gli enti locali iscrivono nell'apposito intervento di ciascun servizio l'importo dell'ammortamento accantonato per i beni relativi, almeno per il

*trenta per cento* del valore calcolato secondo i criteri» testé indicati. La finalità di tale posta è di generare una forma coatta di autofinanziamento per le motivazioni già espresse in occasione della descrizione della struttura del bilancio di previsione annuale. Invece, il richiamo all'art. 117 del DLgs. 77/95 è da riferire alla gradualità di applicazione della spesa per ammortamenti nel bilancio di previsione annuale, gradualità ormai superata nei fatti.

Infine, il *risultato d'esercizio*, determinato tramite l'epilogo a Conto economico dei componenti positivi e negativi di reddito, anche se ottenuto in via semplificata tramite il prospetto di conciliazione, nei modi successivamente indicati, *deve essere uguale all'incremento o al decremento che il valore del patrimonio netto ha subito nello stesso periodo per effetto della gestione*.

Di seguito si riporta l'indicazione offerta dal principio contabile sul rendiconto degli enti locali (p.78 - 106) sul contenuto di ogni voce del Conto economico:

### 6.2.1 Proventi della gestione

78. *Proventi tributari*. La voce comprende i proventi di natura tributaria (imposte, tasse, tributi speciali ed altre entrate di natura tributaria) di competenza economica dell'esercizio. Eventuali proventi di tale natura riferiti ad esercizi precedenti devono essere rilevati quali componenti straordinari della gestione nella voce E 23. Nel rispetto del divieto di compensazione delle partite, gli importi sono iscritti al lordo degli eventuali compensi versati al concessionario o a società autorizzata alla gestione del tributo o deputata al controllo delle dichiarazioni e versamenti. I relativi costi sostenuti devono risultare tra i costi della gestione, alla voce "Prestazioni di servizi". I proventi rilevati nella voce trovano conciliazione con gli accertamenti del titolo I dell'entrata categorie 1, 2 e 3 (al netto della parte riferita ad esercizio precedenti), integrati e rettificati nel rispetto del principio della competenza economica.

79. *Proventi da trasferimenti*. La voce comprende tutti i proventi relativi ai trasferimenti correnti concessi all'ente dallo Stato, dalla regione, da organismi comunitari e internazionali e da altri enti del settore pubblico. Eventuali proventi di tale natura riferiti ad esercizi precedenti sono invece componenti straordinari della gestione da rilevare alla voce E 23, alla stregua di quanto esposto al punto precedente. Al fine di garantire la necessaria correlazione tra costi e ricavi, sono riportati in tale voce esclusivamente gli importi corrispondenti ai costi della gestione rilevati nella classe B) "costi della gestione".

80. *Proventi da servizi pubblici*. Vi rientrano i proventi derivanti dall'erogazione del servizio pubblico, sia esso istituzionale, a domanda individuale o produttivo, di competenza economica dell'esercizio. Per i servizi pubblici a domanda individuale e produttivi è utile, ai fini informativi, dettagliare nella relazione illustrativa la percentuale di copertura del costo ed evidenziare lo scostamento rispetto alla percentuale di copertura prevista. I proventi rilevati nella voce trovano conciliazione con gli accertamenti relativi alla categoria 1 del Titolo III dell'entrata rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

81. *Proventi da gestione patrimoniale*. Sono rilevati i proventi relativi all'attività di gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio, quali locazioni e concessioni, nel rispetto del principio della competenza economica. Eventuali concessioni pluriennali di beni demaniali o patrimoniali devono essere riscontate per la parte di competenza economica di successivi esercizi. Deve pertanto essere rilevata in questa voce la quota di competenza dell'esercizio di concessioni pluriennali affluite, in precedenza, nei risconti passivi. I proventi rilevati nella voce trovano conciliazione con gli accertamenti

della categoria 2 del Titolo III dell'entrata, rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

82. *Proventi diversi.* Si tratta di una voce avente natura residuale, relativa a proventi di competenza economica dell'esercizio, non riconducibili ad altre voci del Conto economico e che non rivestono carattere straordinario. Deve essere rilevata in questa voce anche la quota annuale di ricavi pluriennali per l'importo corrispondente alla diminuzione dei risconti passivi ed in particolare l'utilizzo di conferimenti (contributi in conto impianti) per l'importo corrispondente alla quota di ammortamento del bene con essi finanziato. I proventi rilevati nella voce trovano conciliazione con gli accertamenti della categoria 5 del Titolo III dell'entrata, rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

83. *Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni.* Sono indicati in tale voce i costi (personale, acquisto beni, servizi ecc) che danno luogo ad iscrizioni tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio. Gli importi imputati alla voce devono essere rilevati tra i costi della gestione (classe B del Conto economico). Gli eventuali oneri finanziari capitalizzati devono essere compresi nell'importo di questa voce e non detratti dalla voce D 21. È opportuno che l'utilizzo di fattori produttivi per la produzione interna di costi capitalizzabili sia disposta con determinazione indicante la convenienza economica del fare rispetto all'acquistare e l'ammontare presumibile del costo di produzione. Il responsabile del servizio deve rilevare analiticamente i costi con il criterio della commessa e determinare il costo definitivo da iscrivere all'attivo patrimoniale.

84. *Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione.* In tale voce è riportata la variazione tra il valore delle rimanenze finali e delle iniziali relative a prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti. La valutazione delle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti è effettuata secondo i criteri di cui all'art.2426 n.9 del codice civile.

## 6.2.2 Costi della gestione

85. *Personale.* In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente (retribuzione, straordinari, indennità, oneri previdenziali ed assicurativi, trattamento di fine rapporto e simili), di competenza economica dell'esercizio. *L'Irap relativa deve essere rilevata alla voce B 15 "Imposte e tasse".* I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione negli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 1) integrati e rettificati nel rispetto del principio della competenza economica.

86. *Acquisti di materie prime e/o beni di consumo.* Sono iscritti in tale voce i costi per l'acquisto di materie prime, merci e beni di consumo necessari al funzionamento dell'attività ordinaria dell'ente, in base al principio della competenza economica. Le imposte da detrarre dal costo dei beni sono quelle recuperabili come l'Iva che costituisce credito verso l'erario, mentre le altre eventuali imposte devono essere comprese nel costo dei beni. I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione negli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 2) rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

87. *Variazioni delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo.* In tale voce rientra la variazione delle rimanenze di materie prime, merci e beni di consumo acquistate e non utilizzate alla chiusura dell'esercizio. In generale le rimanenze devono essere valutate al minore tra costo storico ed il valore di mercato. Il costo storico è costituito dai costi sostenuti per ottenere la proprietà delle rimanenze nella loro attuale condizione. Per i beni fungibili la valutazione può essere fatta sulla base del costo medio ponderato, Fifo o Lifo. Il metodo prescelto deve essere disciplinato nel regolamento di contabilità.



88. *Prestazioni di servizi.* Rientrano in tale voce i costi relativi all'acquisizione di servizi connessi alla gestione operativa. Sono compresi i costi per prestazioni di servizi riguardanti il personale (mensa, corsi di aggiornamento, vitto ed alloggio ai dipendenti in trasferta ecc.) I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 3) rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

89. *Utilizzo di beni di terzi.* Devono essere iscritti in tale voce i corrispettivi per il utilizzo di beni di terzi materiali ed immateriali, quali a titolo esemplificativo: canoni di locazione ed oneri accessori, canoni per l'utilizzo di software, concessioni, canoni per la locazione finanziaria ecc. I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 4) rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

90. *Trasferimenti.* Questa voce comprende gli oneri per i trasferimenti correnti concessi dall'ente. Devono essere rilevati i trasferimenti in denaro senza alcuna controprestazione, quali ad esempio le semplici movimentazioni finanziarie ed i contributi a fondo perduto o in conto esercizio per l'attività svolta da enti che operano per la popolazione ed il territorio. I trasferimenti (contributi in conto esercizio) concessi ad aziende speciali, consorzi, istituzioni ed a società partecipate devono essere rilevati nella voce C19. I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 5) del Titolo I della spesa.

91. *Imposte e tasse.* Sono inseriti rispettando il principio della competenza economica gli importi riferiti a imposte e tasse corrisposte dall'ente durante l'esercizio. I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 7) del Titolo I della spesa rettificati ed integrati.

92. *Quote di ammortamento dell'esercizio.* Vanno inclusi tutti gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscrivibili nel conto del patrimonio. Trova allocazione in tale voce anche la quota di costo relativa ai costi pluriennali che, nel rispetto del principio della competenza, sono ripartiti su più esercizi. La procedura di ammortamento è necessaria per le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo in quanto soggette a deperimento o consumo. L'ammortamento decorre dall'esercizio di idoneità all'uso del bene. Il registro dei beni ammortizzabili (o schede equivalenti) pur non essendo previsto dall'ordinamento come registro obbligatorio è lo strumento in grado di consentire la corretta procedura di ammortamento, di seguire il valore del singolo bene in ogni momento e di determinare all'atto della dismissione la plusvalenza o la minusvalenza. Nel registro devono essere indicati per ciascun bene l'anno di acquisizione, il costo, il coefficiente di ammortamento, la quota annuale di ammortamento, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del precedente esercizio, il valore residuo e l'eventuale dismissione del bene. Le aliquote di ammortamento indicate nell'art.229 del Tuel possono essere considerate come "aliquote ordinarie" assumendo carattere residuale le aliquote di ammortamento via via imposte da norme speciali. Ove si verifichi la perdita totale del valore il relativo fondo di ammortamento deve essere rettificato sino alla copertura del costo.

### 6.2.3 Proventi ed oneri da aziende speciali e partecipate

93. *Utili.* In tale voce si collocano gli importi relativi ai dividendi deliberati nell'esercizio dalle aziende speciali, consorzi e società partecipate dall'ente. Nell'esercizio di erogazione dell'utile o del dividendo, deve essere rilevato in tale voce anche l'eventuale credito d'imposta o trasferimento compensativo di cui all'art. 4, comma 2 del D.Lgs. 12.12.2003, n.344. I proventi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli importi relativi agli



accertamenti di cui alla categoria 4) del Titolo III dell'entrata integrati e rettificati in ragione del principio di competenza.

94. *Interessi su capitale di dotazione.* In questa voce sono evidenziati gli interessi attivi di competenza dell'esercizio che l'azienda speciale versa all'ente come corrispettivo per la disponibilità del fondo di dotazione. I proventi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli accertamenti di cui alla categoria 3) del Titolo III dell'entrata, integrati e rettificati nel rispetto della competenza economica.

95. *Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate.* In tale voce è inserito il costo annuo di competenza delle erogazioni concesse dall'ente alle aziende speciali, consorzi, istituzioni e società partecipate per contributi in conto esercizio. I trasferimenti per ripiano perdite devono essere classificati nella voce E28. I costi rilevati in tale voce trovano conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 5) del Titolo I della spesa.

#### 6.2.4 Proventi ed oneri finanziari

96. *Interessi attivi.* La voce accoglie i proventi di competenza dell'esercizio connessi con l'area finanziaria della gestione dell'ente. Sono inseriti in tale voce, con specificazione nella relazione illustrativa anche i proventi finanziari diversi dagli interessi attivi. I proventi rilevati in tale voce trovano conciliazione con gli accertamenti relativi alla categoria 3) del Titolo III dell'entrata, integrati e rettificati secondo competenza economica.

97. *Interessi passivi.* La voce accoglie gli oneri finanziari di competenza economica dell'esercizio. Gli interessi passivi devono essere distinti in: interessi su mutui e prestiti, interessi su obbligazioni; interessi su anticipazioni; interessi per altre cause. Questi ultimi corrispondono a interessi passivi per ritardato pagamento, interessi passivi in operazioni di titoli, ecc. Gli oneri rilevati in tale voce trovano conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 6) del Titolo I della spesa, integrati e rettificati.

#### 6.2.5 Proventi ed oneri straordinari

98. Vi rientrano i *componenti positivi e negativi di reddito non ricorrenti*. Si tratta quindi di insussistenze, accantonamenti e sopravvenienze tutte le plusvalenze e le minusvalenze, anche di quelle che hanno natura "ordinaria" secondo l'impostazione civilistica.

99. *Insussistenze del passivo.* Tale voce comprende gli importi relativi alla riduzione di debiti esposti nel passivo del patrimonio il cui costo originario è transitato nel Conto economico in esercizi precedenti. La principale fonte di conoscenza è l'atto di riaccertamento dei residui passivi. Le variazioni dei residui passivi di anni precedenti iscritti nei conti d'ordine, non fanno emergere insussistenza del passivo, ma bensì una variazione in meno nei conti d'ordine.

100. *Sopraavvenienze attive.* Sono indicati in tale voce i proventi, di competenza economica di esercizi precedenti, che determinano incrementi dell'attivo. Trovano allocazione in questa voce i maggiori crediti derivanti dal riaccertamento dei residui attivi e le altre variazioni positive del patrimonio non derivanti dal conto del bilancio, quali ad esempio, donazioni acquisizioni gratuite, rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi. Nella relazione illustrativa al rendiconto deve essere dettagliata la composizione della voce.

101. *Plusvalenze patrimoniali.* Corrispondono alla differenza positiva tra il valore di scambio ed il valore non ammortizzato dei beni e derivano da:

- cessione o conferimento a terzi di immobilizzazioni;

- permuta di immobilizzazioni;
- risarcimento in forma assicurativa o meno per perdita di immobilizzazione.

102. *Insussistenze dell'attivo*. Sono costituite dagli importi relativi alla riduzione di crediti o alla riduzione di valore di immobilizzazioni. La principale fonte per la rilevazione delle insussistenze dell'attivo è l'atto di riaccertamento dei residui attivi. Le insussistenze possono derivare anche da minori valori dell'attivo per perdite, dismissione o danneggiamento di beni e da rettifiche per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi.

103. *Minusvalenze patrimoniali*. Hanno significato simmetrico rispetto alle plusvalenze, ed accolgono quindi la differenza, ove negativa, tra il valore di scambio del bene e il corrispondente valore netto iscritto nell'attivo del conto del patrimonio.

104. *Accantonamento per svalutazione crediti*. Sono indicate in tale voce le quote di accantonamento per inesigibilità che devono gravare sull'esercizio in cui le stesse si possono ragionevolmente prevedere. L'importo accantonato per svalutazione crediti va riferito nel conto del patrimonio in diminuzione dell'attivo nella voce "immobilizzazioni finanziarie - crediti di dubbia esigibilità". I crediti di dubbia esigibilità devono essere stralciati dal conto del bilancio, salvo che non sussista un avanzo vincolato tale da consentire la copertura della relativa perdita. I proventi della gestione sono rilevati al netto dei crediti di dubbia esigibilità se quest'ultimi sono stralciati dal conto del bilancio. Se i proventi della gestione sono rilevati al lordo dei crediti di dubbia esigibilità, in questa voce deve essere rilevato l'accantonamento per svalutazione il cui ammontare corrisponde all'avanzo vincolato.

105. *Oneri straordinari*. Sono allocati in tale voce gli altri costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Vi trovano allocazione gli importi impegnati all'intervento 8) del Titolo I della spesa, riconducibili ad eventi straordinari (non ripetitivi) ed i trasferimenti in conto capitale concessi a terzi e finanziati con mezzi propri. La voce riveste carattere residuale, trovando allocazione in essa tutti i valori economici negativi non allocabili in altra voce di natura straordinaria. La composizione della voce deve essere dettagliata nella relazione illustrativa al rendiconto.

106. *Risultato economico dell'esercizio*. Rappresenta la differenza positiva o negativa tra i proventi e gli oneri dell'esercizio. In generale la variazione del patrimonio netto deve corrispondere al risultato economico, salvo il caso di rilevazione di errori nella ricostruzione iniziale della consistenza patrimoniale. Nel caso di errori nella ricostruzione iniziale la rettifica della posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione al rendiconto della gestione, il cui saldo costituisce una rettifica del patrimonio netto. In tale ipotesi il patrimonio netto finale risulterà pari a: patrimonio netto iniziale +/- risultato economico dell'esercizio +/- saldo delle rettifiche».

### 6.3 CONTO DEL PATRIMONIO

Il conto del patrimonio è il documento del rendiconto che, integrandosi con gli altri due già commentati (conto del bilancio e Conto economico), completa l'informazione sulla situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'ente locale.

Disciplinato dall'art. 230 del DLgs. 267/2000 e dai p. 107 - 140 del principio contabile 3, il conto del patrimonio rileva i risultati della gestione patrimoniale e descrive la composizione qualitativa e quantitativa del patrimonio al termine di ogni periodo amministrativo. Inoltre, così come richiesto dall'art. 230 richiamato, dà evidenza delle variazioni intervenute rispetto alla consistenza iniziale della situazione patrimoniale, differenziandosi dallo schema di cui al Codice civile nel quale, sebbene non siano evidenziate le variazioni in

aumento ed in diminuzione, il confronto dei valori indicati è realizzato rispetto a quelli dell'esercizio precedente.

Per mezzo del conto patrimoniale l'ente locale dà dimostrazione del complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di propria pertinenza, suscettibili di valutazione ed attraverso la cui rappresentazione contabile ed il relativo risultato finale differenziale è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale. Tale ultimo aspetto, inoltre, è un elemento di assoluta specificità delle amministrazioni pubbliche di tipo istituzionale. Infatti, la contrapposizione fonti-impieghi, fa sì che le fonti di finanziamento a titolo di proprietà siano ottenute in via residuale attraverso il confronto tra il valore complessivo degli impieghi ed i debiti risultanti a fine esercizio.

Il DPR 194/96 indica nel modello n.20 (Tavola n.15) lo schema del documento in esame. Il prospetto proposto è a *sezioni divise e contrapposte* e, con gli opportuni adattamenti, riprende come già anticipato il contenuto dell'art. 2424 c.c. Sul sito dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali è stato pubblicato un modello di conto del patrimonio con un maggior dettaglio informativo; lo stesso Osservatorio, al p. 107 del principio contabile 3, consiglia di utilizzare lo schema aggiornato, ma ad avviso dello scrivente, così come si dirà anche per il prospetto di conciliazione, fino a che questi modelli non verranno firmati dal ministro dell'interno – alla cui attenzione sono stati presentati dall'Osservatorio fin dall'anno 2002 – non potranno sostituire quelli proposti dal DPR 194/96.

Lo schema del conto del patrimonio suddivide la composizione dell'attivo in tre macro-aree contrassegnate dalle lett. A), B) e C) e le ordina secondo il grado di liquidità o di smobilizzo dei suoi componenti riferendole rispettivamente alle immobilizzazioni, all'attivo circolante ed ai ratei e risconti attivi. Differentemente dalle attività patrimoniali, il passivo è strutturato in funzione della natura delle fonti di finanziamento dell'ente locale. Ciò fa sì che nelle quattro macro-aree in cui si articola, quelle contraddistinte dalle lett. A) e B) accolgono le fonti di finanziamento a fronte delle quali non sorge indebitamento (capitale di proprietà e trasferimenti in conto capitale), quella indicata con la lett. C) il capitale di terzi nelle sue diverse manifestazioni ed, infine, alla lett. D) i ratei ed i risconti passivi.

Il recente accesso agli strumenti finanziari tipici delle società e l'assenza dell'indicazione nello schema di legge sulla riferibilità dei risconti a prestiti obbligazionari, per analogia con la norma civilistica, rendono opportuno rilevare separatamente gli eventuali risconti sui disaggi oppure sugli aggi di emissione sostenuti e conseguiti a seguito del collocamento sul mercato mobiliare di buoni obbligazionari.

ATTIVO	PASSIVO
A) Immobilizzazioni	A) Patrimonio netto
B) Attivo circolante	B) Conferimenti
C) Ratei e risconti	C) Debiti
D) E) F) Conti d'ordine	D) Ratei e risconti
	E) F) G) Conti d'ordine

In calce all'attivo ed al passivo sono poi riportati i conti d'ordine contrassegnati nell'attivo dalle lett. D), E) e F) e nel passivo dalle lett. E), F) e G). I tre sistemi di rilevazione supplementare indicati dal legislatore, facendo riferimento alle tipiche operazioni poste in essere dagli enti locali, sono relativi a:

- opere da realizzare;
- beni conferiti in aziende speciali;
- beni di terzi.

Le aree dell'attivo e del passivo indicate dalle lettere sono, quindi, disaggregate in conti contrassegnati con numeri romani che, a loro volta, sono ulteriormente scomposti in conti di maggior dettaglio contrassegnati da numeri arabi per consentire un'informazione più puntuale sulla composizione della situazione economico-patrimoniale dell'ente.

**Tavola n.15:** *Il conto del patrimonio per province, comuni, comunità montane, unioni di comuni e città metropolitane*

### CONTO DEL PATRIMONIO (ATTIVO)

	IMPOR- TI PARZIA- LI	CONSI- STENZA INIZIALE	VARIAZIONI DA C/FINANZIARIO		VARIAZIONI DA ALTRE CAUSE		CONSISTENZA FINALE
			+	-	+	-	
A) IMMOBILIZZAZIONI							
I) IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI							
1) Costi pluriennali capita- lizzati (relativo fondo di am- mortamento in detrazione)							
Totale							
II) IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI							
1) Beni demaniali (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
2) Terreni (patrimonio indisponibile)							
3) Terreni (patrimonio disponibile)							
4) Fabbricati (patrimonio indisponibile) (relativo fon- do di ammortamento in de- trazione)							
5) Fabbricati (patrimonio disponibile) (relativo fondo di ammortamento in detra- zione)							
6) Macchinari, attrezzature e impianti (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
7) Attrezzature e sistemi informatici (relativo fondo di ammortamento in detra- zione)							

	8) Automezzi e motomezzi (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
	9) Mobili e macchine d'ufficio (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
	10) Universalità di beni (patrimonio indisponibile) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
	11) Universalità di beni (patrimonio disponibile) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
	12) Diritti reali su beni di terzi					
	13) Immobilizzazioni in corso					
	Totale					
III)	IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE					
	1) Partecipazioni in:					
	a) Imprese controllate					
	b) Imprese collegate					
	c) Altre imprese					
	2) Crediti verso:					
	a) Imprese controllate					
	b) Imprese collegate					
	c) Altre imprese					
	3) Titoli (investimenti a medio e lungo termine)					
	4) Crediti di dubbia esigibilità (detratto il fondo svalutazione crediti)					
	5) Crediti per depositi cauzionali					
	Totale					
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI					
B)	ATTIVO CIRCOLANTE					
I)	RIMANENZE					
	Totale					
II)	CREDITI					
	1) Verso contribuenti					

2) Verso enti del settore pubblico allargato						
a) Stato						
- correnti						
- capitale						
b) Regione						
- correnti						
- capitale						
c) Altri						
- correnti						
- capitale						
3) Verso debitori diversi						
a) verso utenti di servizi pubblici						
b) verso utenti di beni patrimoniali						
c) verso altri						
- correnti						
- capitale						
d) da alienazioni patrimoniali						
e) per somme corrisposte c/terzi						
4) Crediti per IVA						
5) Per depositi						
a) banche						
b) Cassa Depositi e Prestiti						
Totale						
III) ATTIVITÀ FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZI						
1) Titoli						
Totale						
IV) DISPONIBILITÀ LIQUIDE						
1) Fondo di cassa						
2) Depositi bancari						
Totale						
TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE						
C) RATEI E RISCONTI						
I) Ratei attivi						
II) Risconti attivi						

	TOTALE RATEI RISCONTI						
	TOTALE DELL'ATTIVO (A + B + C)						
	CONTI D'ORDINE						
D)	OPERE DA REALIZZARE						
E)	BENI CONFERITI IN AZIENDE SPECIALI						
F)	BENI DI TERZI						
	TOTALE CONTI D'ORDI- NE						

CONTO DEL PATRIMONIO (PASSIVO)

		IMPOR- TI PARZIA- LI	CONSI- STENZA INIZIALE	VARIAZIONI DA C/FINANZIARIO		VARIAZIONI DA ALTRE CAUSE		CONSISTENZA FINALE
				+	-	+	-	
A)	PATRIMONIO NETTO							
	I) Netto patrimoniale							
	II) Netto da beni demaniali							
	TOTALE PATRIMONIO NETTO							
B)	CONFERI- MENTI							
	I) Conferimenti da trasfe- menti in c/capitale							
	II) Conferimenti da concessioni di edificare							
	TOTALE CONFERI- MENTI							
C)	DEBITI							
	I) Debiti di finan- ziamento							
	1) per finan- ziamenti a breve termine							

	2) per mutui e prestiti					
	3) per prestiti obbligazionari					
	4) per debiti pluriennali					
II)	Debiti di funzionamento					
III)	Debiti per IVA					
IV)	Debiti per anticipazione di cassa					
V)	Debiti per somme anticipate da terzi					
VI)	Debiti verso:					
	1) imprese controllate					
	2) imprese collegate					
	3) altri (aziende speciali, consorzi, istituzioni)					
VII)	Altri debiti					
	TOTALE DEBITI					
D)	RATEI E RISCONTI					
I)	Ratei passivi					
II)	Risconti passivi					
	TOTALE RATEI E RISCONTI					
	TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D)					
	CONTI D'ORDINE					
E)	IMPEGNI OPERE DA REALIZZARE					
F)	CONFERIMENTI IN AZIENDE SPECIALI					



G)	BENI DI TERZI						
	TOTALE CONTI D'ORDINE						

#### 6.4 ATTIVO PATRIMONIALE ED I CRITERI DI VALUTAZIONE

Tra le specificità presenti nella situazione patrimoniale degli enti territoriali, particolare attenzione deve essere dedicata alle *immobilizzazioni materiali*, in quanto per le altre poste dell'attivo sono valide le considerazioni ampiamente dibattute in materia di bilancio delle società ed alle quali si rinvia.

Della macro-classe A) relativa alle immobilizzazioni, nella classe II, denominata "immobilizzazioni materiali", il legislatore nell'elencare le voci individuanti le specifiche immobilizzazioni materiali, le distingue in relazione alla loro natura *demaniale* oppure *patrimoniale*, procedendo per questi ultimi all'ulteriore distinzione in beni patrimoniali *indisponibili* e beni patrimoniali *disponibili*. Inoltre, introduce tra le immobilizzazioni materiali anche i *diritti reali* su beni di terzi suscettibili di valutazione (censi, livelli ed enfiteusi).

I caratteri dei beni demaniali e patrimoniali sono stati rinviati in nota, ma è importante sottolineare come a seguito dell'introduzione del DLgs. 77/95, anche dei beni demaniali è stata richiesta la valutazione nei modi indicati all'art. 72 co. 4, nonostante la loro natura di *res extra commercium*. Carattere quest'ultimo che, fino alla data di entrata in vigore dell'attuale ordinamento contabile (17.5.95), aveva fatto sì che per tali beni non fosse mai stata effettuata la relativa valutazione, riportandone in inventario e nel conto del patrimonio la sola *descrizione* con valore zero.

La richiamata distinzione dei beni patrimoniali in disponibili ed indisponibili si effettua unicamente per *terreni, fabbricati, macchinari* ed *universalità* in relazione alla loro destinazione d'uso. Le altre immobilizzazioni materiali non demaniali appartengono al patrimonio disponibile. La classificazione di un dato bene immobile nel patrimonio disponibile oppure in quello indisponibile è determinata dalla *destinazione d'uso* a cui viene assoggettato.

Pertanto, al fine di rispettare il contenuto del modello di legge, qualora ad un bene patrimoniale venga modificata la destinazione d'uso, oltre a registrarne la variazione negli inventari, occorre apportarla anche nel conto del patrimonio. In quest'ultimo la rettifica da produrre, pari al valore residuo del bene patrimoniale interessato, consiste nello storno del relativo importo dal conto riferito al *patrimonio indisponibile* al conto interessato del *patrimonio disponibile*. L'operazione descritta non genera alcuna variazione di ricchezza nell'ente (*permutazione patrimoniale*) poiché entrambi i conti movimentati sono componenti dell'attivo patrimoniale. La rettifica apportata, inoltre, estende i propri effetti anche al fondo ammortamento del bene immobile interessato seguendone la destinazione.

Della variazione di destinazione d'uso dell'immobile, l'organo esecutivo deve illustrare le ragioni politiche della scelta nella propria relazione al rendiconto, mentre i passaggi tecnici dell'operazione devono essere verificati nella relazione dei revisori dei conti.

Così come nel Codice civile, anche l'ordinamento contabile degli enti locali all'art. 230 individua i *criteri di valutazione* attraverso cui valorizzare l'attivo patrimoniale, tenendo sempre presente che gli spazi di vuoto normativo specifico sono colmati dalla disciplina civilistica.

I criteri di valutazione individuati dalla norma amministrativa, oltre ad introdurre modalità da seguire nella valorizzazione delle attività, cercano anche di porre rimedio ad una diffusa assenza della benché minima contabilizzazione del valore del patrimonio e del demanio. Pertanto, sono stati adottati criteri che rendono possibile la ricostruzione del valore contabile dei beni di proprietà semplificandone le relative operazioni. È, dunque, in tale ottica che devono essere lette le modalità di valorizzazione dei beni di cui l'ente locale è entrato in possesso prima dell'entrata in vigore dell'attuale ordinamento finanziario e contabile. Al riguardo è lo stesso legislatore, al secondo comma dell'art. 117 del DLgs. 77/95, a prevedere come in fase di prima applicazione delle norme sul completamento degli inventari e sulla ricostruzione della situazione patrimoniale, i beni mobili non registrati acquisiti dall'ente da oltre un quinquennio possono essere considerati, con modalità definite dal regolamento di contabilità, interamente ammortizzati.

Come già riportato precedentemente, prima dell'entrata in vigore del DLgs. 77/95 la norma richiedeva la valutazione solamente dei beni patrimoniali, dei quali, comunque, non erano stati stabiliti i criteri di valutazione, facendo sì che nella prassi venissero seguite modalità diverse da ente ad ente. Dei beni demaniali, invece, la natura di *res extra commercium* aveva limitato la richiesta della norma alla sola descrizione degli stessi.

L'impossibilità di determinare l'entità del patrimonio delle autonomie locali ha reso, quindi, necessario l'intervento legislativo. Con il DLgs. 77/95, il legislatore all'art. 72 co. 4 (attuale art. 230 del DLgs. 267/2000) ha provveduto a fissare i criteri di valutazione dei beni del demanio e del patrimonio. Nell'osservare i principi richiamati occorre tenere ben presente che il criterio informatore, parimenti a quello delle società, è quello del *costo*. Dunque, «*gli enti locali valutano i beni del demanio e del patrimonio [...] come segue:*

- *i beni demaniali già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo sono valutati in misura pari all'ammontare del residuo debito dei mutui ancora in estinzione per lo stesso titolo; i beni demaniali acquisiti all'ente successivamente vengono valutati al costo;*
- *i terreni già acquistati all'ente alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo sono valutati al valore catastale, rivalutato secondo le norme fiscali; per i terreni già acquisiti all'ente ai quali non è possibile attribuire la rendita catastale la valutazione si effettua con le modalità dei beni demaniali già acquisiti all'ente; i terreni acquisiti successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo sono valutati al costo;*
- *i fabbricati già acquisiti all'ente all'entrata in vigore del presente decreto legislativo sono valutati al valore catastale, rivalutato secondo le norme fiscali; i fabbricati acquisiti successivamente sono valutati al costo;*
- *i mobili sono valutati al costo;*
- *i crediti sono valutati al valore nominale;*
- *i censi, i livelli ed enfiteusi sono valutati in base alla capitalizzazione della rendita al tasso legale;*
- *le rimanenze, i ratei ed i risconti sono valutati secondo le norme del codice civile;*
- *i debiti sono valutati secondo il valore residuo.»*

Ricordando che il 17.5.95 è la data di entrata in vigore del DLgs. 77/95, è possibile sintetizzare i criteri elencati nello schema seguente:

**Tavola n.16:** I criteri di valutazione *ex art. 72 DLgs. 77/95*

Beni da inventariare	Data di acquisizione dei beni	
	al 17 maggio 1995	dal 17 maggio 1995
a) Beni demaniali	Residuo debito per mutui	Costo
b) Terreni	Valore catastale rivalutato	
	o	Costo
c) Fabbricati	Residuo debito per mutui	
	Valore catastale rivalutato	Costo
d) Mobili	Costo	
e) Crediti	Valore nominale	
f) Censi, livelli, enfiteusi	Capitalizzazione rendita al tasso legale	
g) Rimanenze	Secondo le norme del codice civile articolo 2426 n.9, cc	
h) Ratei e risconti	Secondo le norme del codice civile articolo 2424 bis, cc	
i) Debiti	Valore residuo	

Nella valutazione dei beni, inoltre, devono essere inclusi anche gli oneri accessori ed i costi capitalizzabili quali quelli sostenuti per le manutenzioni straordinarie.

Infine, per la disciplina delle componenti dell'attivo patrimoniale non espressamente previste dalla norma amministrativa, tra le quali i *titoli* azionari, le *partecipazioni* e le *rimanenze*, si applica il contenuto del codice civile.

## 6.5 FONTI PATRIMONIALI

Il passivo patrimoniale, impropriamente definito così poiché comprende anche il *netto* ed i *conferimenti* che non costituiscono una passività, è strutturato in modo da evidenziare la fondamentale distinzione tra patrimonio netto e debiti. Differentemente dalla classificazione dell'attivo, quella delle fonti (*interne* ed *esterne*) di finanziamento ha nella tipologia del mezzo finanziario la sua discriminante.

La norma contabile ha dato particolare importanza alle fonti di finanziamento esterne piuttosto che a quelle interne, affidando al *patrimonio netto* un valore residuale dato dalla differenza fra gli impieghi di capitale ed il passivo, riscontrata l'impossibilità di poter risalire al conferimento iniziale con cui si è data vita all'ente locale. Il risultato ottenuto deve essere poi scomposto in *netto patrimoniale* e *netto da beni demaniali*, facendo sì che sia necessario contabilizzare le fonti attinte in funzione dell'oggetto del finanziamento.

Oltre al capitale netto, altra fonte di finanziamento non onerosa e tipica delle amministrazioni territoriali sono i *conferimenti* attraverso i quali sono finanziati gli investimenti. Oltre ai *contributi in conto capitale da trasferimenti*, tra i conferimenti sono individuabili anche quelli relativi alle *concessioni a edificare* al netto della quota destinata<sup>13</sup> a finanziare la spesa corrente. Come anticipato, i conferimenti sono utilizzati per il finanziamento dei

<sup>13</sup> La destinazione può essere individuata dalla legge e, per la percentuale normativamente non vincolata, da delibera di giunta essendo rimessa alla discrezionalità dell'ente locale.

fattori economici durevoli i quali, cedendo utilità economica nel corso del tempo, esauriscono il loro valore contabile attraverso l'istituto dell'ammortamento. L'iscrizione in contabilità del richiamato prezzo d'uso dà luogo ad un costo i cui effetti sul risultato economico devono essere neutralizzati, in quanto l'acquisto del relativo bene è stato possibile grazie al contributo in conto capitale. Pertanto, affinché siano rispettati i principi della partita doppia, in ogni esercizio è necessario rettificare in diminuzione l'importo dei contributi di un ammontare pari alle quote di ammortamento, in modo che quando l'immobilizzazione sarà completamente ammortizzata, anche il contributo avrà esaurito il proprio fondo, così come stabilito dal documento 16 dei principi contabili del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e così come indicato nella nota 4 della parte entrata del prospetto di conciliazione (modello n. 18 del DPR 194/96).

Non tutti i trasferimenti però sono finalizzati ad investimenti gestiti direttamente dall'ente locale. È il caso dei *trasferimenti in conto capitale relativi a gestioni vincolate* relativi, ad esempio, a deleghe regionali che comportano trasferimenti in c/capitale da destinare a terzi; al momento dell'accertamento (che corrisponde al momento dell'impegno), si rileva l'ammontare in un "fondo" del passivo patrimoniale che diminuirà in seguito all'utilizzo del fondo stesso al momento del pagamento. Il fondo conterrà, attraverso gli esercizi, le somme residue.

Per le altre poste del passivo sono validi gli stessi riferimenti offerti per le società commerciali, ai quali si rimanda.

## 6.6 VOCI DEL CONTO DEL PATRIMONIO

Di seguito si riporta l'indicazione offerta dal principio contabile sul rendiconto degli enti locali (p. 110 - 140) sul contenuto di ogni voce del conto del patrimonio:

### *Attivo*

#### 6.6.1 Immobilizzazioni

110. Questa macroclasse ricomprende i beni destinati a permanere durevolmente nell'ente, in ragione della loro funzione e della scelta degli amministratori. Vi rientrano le classi delle immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie. Tali voci, devono essere riportate al netto degli accantonamenti effettuati a titolo di ammortamento nei relativi fondi ammortamento.

111. *Immobilizzazioni immateriali*. Sono costi ad utilizzo pluriennale che possono essere economicamente sospesi in quanto correlabili a ricavi e proventi futuri. Tutti i costi diversi da quelli relativi a beni materiali che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio debbono essere rilevati in tale voce, dettagliando nella relazione illustrativa la composizione. Vi rientrano gli oneri pluriennali ed i costi per diritti e beni immateriali. La tipologia è la seguente:

- spese straordinarie su beni di terzi;
- spese finanziarie, oneri per emissione di prestiti obbligazionari;
- spese per P.R.G.;
- spese per elezioni amministrative;
- *software* applicativo;
- spese di pubblicità;
- spese di ricerca (studi di fattibilità, ecc).

Il valore da iscrivere è dato dal costo sostenuto o di acquisizione, comprensivo degli oneri accessori o di produzione, comprendente tutti i costi direttamente imputabili. Tale valore non può eccedere il valore recuperabile, inteso come il maggiore tra il presumibile valore realizzabile tramite alienazione e il suo valore in uso. Il valore iscritto è rettificato dagli ammortamenti, le cui quote sono rapportate al periodo di effettivo utilizzo, tenendo conto della residua possibilità di utilizzo. Qualora si riscontri una riduzione durevole delle condizioni di utilizzo futuro, questa è rilevata nel Conto economico, a rettifica del costo relativo, tra gli oneri straordinari alla voce “Insussistenze dell’attivo”.

112. *Immobilizzazioni materiali.* Tale classe accoglie i beni tangibili che sono destinati a permanere nell’ente locale per più esercizi. La loro articolazione nel conto del patrimonio ha cura di distinguere i beni demaniali e quelli facenti parte del patrimonio indisponibile (terreni e fabbricati) da quelli, classificati secondo la loro natura. Sono soggetti ad ammortamento tutti i beni suscettibili di usura fisica o economica. I terreni non sono assoggettabili ad ammortamento ad eccezione dei terreni adibiti a cave e quelli sui quali è stato costruito un fabbricato il cui valore va a costituire l’importo complessivo da ammortizzare. Un cenno particolare alle immobilizzazioni incorso, che sono tali fino a quando non vengano completate. A quel punto i relativi importi devono essere stornati alla voce cui sono riferibili per natura. Trovano allocazione nella presente categoria i valori netti residui, cioè al netto dei relativi fondi di ammortamento, dei beni immobili e mobili costituenti parte dell’organizzazione permanente dell’ente, così come elencati nello schema del DPR 194/96.

113. Il valore da iscrivere, se i beni risultano acquisiti alla data di entrata in vigore del DLgs 77/95, deve essere calcolato in base alle disposizioni contenute nel medesimo decreto legislativo, altrimenti il valore da attribuire alle immobilizzazioni è rappresentato dal costo di acquisto. Tale costo è rappresentato dal prezzo effettivo di acquisto, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione. Se il bene non viene impiegato in un servizio non rilevante ai fini dell’IVA, quest’ultima costituisce costo capitalizzabile; viceversa, essa, non costituendo un elemento di costo ma un credito verso l’erario, non è capitalizzata. L’eventuale capitalizzazione dell’IVA non deve far in modo che si ecceda il valore recuperabile tramite l’uso del bene.

114. Se il bene è costruito in economia, il valore comprende tutti quei costi diretti che l’ente ha sostenuto per la realizzazione del bene. Se il bene realizzato in economia è disponibile sul mercato, la valutazione è effettuata al minore tra il costo e il prezzo di mercato. L’eventuale eccedenza di costo, allocata tra le immobilizzazioni in corso, è svalutata nello stesso esercizio tra gli oneri straordinari alla voce “Insussistenze dell’attivo”. Se l’acquisto avviene tramite permuta, l’iscrizione tiene conto dei valori dei due beni.

115. Il valore originariamente iscritto è incrementato esclusivamente delle manutenzioni straordinarie effettuate sul bene stesso, nel limite del valore recuperabile tramite l’uso. Sono straordinarie le manutenzioni che accrescono la vita utile del bene o che ne incrementano la capacità, la produttività o la sicurezza. Il costo storico del bene è rettificato in ogni esercizio attraverso le quote di ammortamento. La finalità dell’ammortamento economico è quella di far partecipare agli esercizi di effettivo utilizzo del bene una quota parte del costo originariamente sostenuto. Le relative quote sono determinate da espresse previsioni di legge. L’ammortamento decorre dall’esercizio di effettivo utilizzo del bene.

116. Qualora si verifichi una perdita duratura di valore, il bene va esposto al valore di presumibile recuperabilità, imputando l’eccedenza, quale svalutazione, tra gli oneri straordinari alla voce “Insussistenze dell’attivo”. Lo stesso trattamento contabile subiscono

i beni destinati all'alienazione, quelli obsoleti e quelli non utilizzabili, i quali vanno valutati al minore tra il valore netto contabile ed il valore netto di realizzo.

117. Le *immobilizzazioni finanziarie* sono rappresentate dagli investimenti finanziari destinati a permanere durevolmente nel patrimonio dell'ente. Sono rilevabili in questa voce le partecipazioni, i crediti e gli investimenti finanziari a medio e lungo termine ed in generale tutti i crediti dell'ente diversi (ad eccezione dei depositi cauzionali e dei crediti di dubbia esigibilità conservati nel conto del bilancio) da quelli risultanti nei residui attivi.

118. In base al DPR n.194 del 1996, si considerano immobilizzazioni finanziarie:

- le partecipazioni in imprese controllate e collegate e quelle che costituiscono investimento durevole. Tali partecipazioni devono a fine anno essere valutate secondo uno dei due criteri previsti dall'art. 2426 c.c.: il metodo del costo di acquisto, eventualmente svalutato, tra le insussistenze dell'attivo, se il valore è durevolmente inferiore al costo; il metodo del patrimonio netto, cioè valutarle in ragione del valore del patrimonio netto che essi rappresentano;
- i crediti che per condizioni contrattuali sono caratterizzati dalla destinazione durevole nel patrimonio dell'ente, con evidenziazione di quelli verso imprese controllate, collegate ed altre;
- i titoli che, ove consentito da norme di legge che derogano alle norme sulla tesoreria unica per l'impiego della liquidità, l'ente prevede di tenere nel proprio portafoglio per periodi superiori ai 12 mesi. I titoli qui allocati vanno valutati al prezzo di acquisto eventualmente rettificato da perdite durevoli di valore;
- i crediti per depositi cauzionali relativi alle somme depositate a garanzia di obbligazioni giuridiche stipulate con terzi. Tali crediti sono valutati al valore nominale.

119. Appartengono a tale categoria anche i crediti di dubbia esigibilità e i crediti inesigibili. Sono crediti di dubbia esigibilità quelli per i quali vi siano elementi che facciano presupporre un difficile realizzo degli stessi. Per tale categoria, in base agli elementi in possesso, l'ente deve o stralciarli dal conto del bilancio, trattandoli alla stregua dei crediti inesigibili; o tenerli nel conto del bilancio, presentando però il relativo fondo svalutazione crediti a detrazione. Sono crediti di dubbia esigibilità i crediti per i quali contestualmente si verificano le seguenti circostanze: incapacità di riscuotere e mancata scadenza dei termini di prescrizione.

#### 6.6.2 Attivo circolante

120. Rientrano in questa macroclasse, per esclusione, i beni non destinati a permanere durevolmente nell'ente locale. Tali beni sono ricondotti a quattro classi: rimanenze, crediti, attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi, disponibilità liquide.

121. *Rimanenze*. Sono i beni mobili, quali prodotti finiti, materie prime, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione che risultano presenti nell'ente dalle rilevazioni inventariali di fine esercizio.

122. *Crediti*. Questa classe accoglie i crediti di natura commerciale e quelli, in generale, derivanti dalla gestione ordinaria dell'ente. I crediti vanno esposti al valore nominale.

123. *Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi*. Si tratta di titoli che l'ente detiene con intento di destinazione non durevole. In regime di tesoreria unica si tratta, evidentemente, di una eventualità remota. Nel caso in cui un ente locale manifesti l'intenzione di cedere una partecipazione ecco che il suo valore contabile dovrebbe essere fatto figurare in questa classe.



124. *Disponibilità liquide*. Vi rientrano il fondo di cassa, comprensivo dell'importo complessivo depositato presso il tesoriere, ed i depositi bancari e postali.

### 6.6.3 Ratei e risconti attivi

125. I ratei e risconti ineriscono a quote di costi o di proventi comuni a due o più esercizi. In particolare, i ratei attivi misurano quote di proventi la cui integrale liquidazione avverrà in un successivo esercizio, ma di competenza, per la parte da essi misurata, dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio. I risconti attivi esprimono quote di costi rilevati integralmente nell'esercizio in corso od in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi.

### 6.6.4 Conti d'ordine

126. I conti d'ordine sono delle annotazioni di memoria. Essi costituiscono delle annotazioni di corredo della situazione patrimoniale-finanziaria esposta dallo stato patrimoniale ma non costituiscono attività e passività in senso stretto. Vi rientrano quindi tutti quegli elementi di gestione che alla chiusura dell'esercizio non hanno generato economicamente e finanziariamente effetti immediati e diretti sulla struttura patrimoniale. Vi rientrano le *Opere da realizzare*, i *Beni conferiti in aziende speciali*, i *Beni di terzi*.

127. Le *Opere da realizzare*. Vi rientrano gli impegni di spesa, relativi ad investimenti, che ancora non hanno dato luogo alla fase di liquidazione della spesa.

128. I *Beni conferiti in aziende speciali*. Vi rientrano i beni conferiti in aziende speciali ma anche i beni lasciati a personalità giuridiche terze in comodato gratuito.

129. I *Beni di terzi*, rilevano il valore complessivo dei beni di proprietà di terzi che, senza corresponsione di canone od altro compenso, si trovano a disposizione dell'ente locale e per i quali quest'ultimo di assume l'onere della custodia.

## Passivo

### 6.6.5 Patrimonio netto

130. Il Patrimonio netto è la differenza tra le attività e le passività di bilancio. Il Patrimonio netto rappresenta, in via fondamentale, l'entità monetaria dei mezzi netti a disposizione dell'ente locale, indistintamente investita, insieme ai mezzi di terzi, nelle attività patrimoniali.

131. Il Patrimonio netto non è determinabile indipendentemente dalle attività e dalle passività. Ne consegue che non può parlarsi di valutazione del Patrimonio netto. Oggetto di distinte valutazioni, in sede di redazione del rendiconto, sono i singoli elementi attivi e passivi che compongono il patrimonio. Il Patrimonio netto, quale valore differenziale, è unitario, anche se per finalità pratiche e giuridiche risulta suddiviso in quote "ideali".

132. Nello schema previsto dal DPR 194/96 il Patrimonio netto è distinto in due classi: il Netto patrimoniale ed il Netto da beni demaniali. Il legislatore ha quindi voluto distinguere le risultanze economiche dell'esercizio in base alla loro natura giuridica, in coerenza con la tradizionale impostazione giuscontabile di classificazione dei beni ma che stride con un corretto approccio contabile.

### 6.6.6 Conferimenti

133. Trovano allocazione in tale voce, con la suddivisione nelle classi dei *Conferimenti da trasferimenti in c/capitale* e dei *Conferimenti da concessioni di edificare*, le somme accertate

all'ente quali forme contributive di compartecipazione al finanziamento dell'acquisizione e/o realizzazione di beni patrimoniali.

134. Trattasi, a tutti gli effetti, di contributi in conto capitale che l'ente riceve da enti pubblici o da privati. Proprio per tale caratteristica, essi devono partecipare al risultato economico nell'esercizio in cui i relativi costi sono economicamente sostenuti, in base al principio di correlazione, secondo la metodologia illustrata nella voce "Proventi diversi" di questo documento.

#### **6.6.7 Debiti**

135. I debiti sono obbligazioni a pagare una somma certa a scadenze prestabilite. La classificazione dei debiti in voci avviene per natura e sono riportati in ragione del loro valore nominale residuo. Ci si sofferma solo sulle voci che si ritiene necessario di qualche puntualizzazione.

136. I *Debiti di finanziamento*. La voce, a sua volta suddivisa in sottovoci, comprende i debiti contratti per il finanziamento degli investimenti.

137. I *Debiti di funzionamento*. Vi rientrano tutte le posizioni debitorie assunte nella sua attività corrente.

138. Debiti verso imprese controllate, collegate ed altre. Ai fini della definizione dei rapporti tra aziende deve farsi riferimento all'art.2359 c.c.

#### **6.6.8 Ratei e risconti passivi**

139. I ratei e risconti ineriscono a quote di costi o di proventi comuni a due o più esercizi. In particolare, i ratei passivi misurano quote di costi la cui integrale liquidazione avverrà in un successivo esercizio, ma di competenza, per la parte da essi misurata, dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio. I risconti passivi esprimono quote di ricavi rilevati integralmente nell'esercizio in corso od in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi.

#### **6.6.9 Conti d'ordine**

140. I conti d'ordine sono delle annotazioni di memoria. Essi costituiscono delle annotazioni di corredo della situazione patrimoniale-finanziaria esposta dallo stato patrimoniale ma non costituiscono attività e passività in senso stretto. Vi rientrano quindi tutti quegli elementi di gestione che alla chiusura dell'esercizio non hanno generato economicamente e finanziariamente effetti immediati e diretti sulla struttura patrimoniale. Vi rientrano le *Impegni opere da realizzare*, i *Conferimenti in aziende speciali*, i *Beni di terzi*. Il loro significato è del tutto analogo a quello descritto in relazione all'attivo».

### **7 FONDO SVALUTAZIONE CREDITI TRA LA CONTABILITÀ FINANZIARIA E QUELLA ECONOMICO-PATRIMONIALE**

Un discorso a parte deve essere effettuato per il *fondo svalutazione crediti*, il quale solo marginalmente è stato disciplinato dalla norma. Pertanto, coerentemente con il contenuto del principio contabile, è possibile articolare il commento in funzione dei documenti costituenti il rendiconto.

#### **7.1 NEL CONTO DEL BILANCIO**

Il fondo svalutazione crediti, durante l'esercizio amministrativo di competenza, non è



utilizzato attraverso determinazioni di impegno, ma per tramite di rettifiche diminutive dell'importo previsto in contropartita alla diminuzione di valore dell'avanzo di amministrazione, riuscendo così a coprire le esigenze di liquidità sorte per i motivi commentati.

Tale modalità di impiego del fondo in esame si deduce anche dalla sua assenza nel servizio 8, della funzione 1 delle spese correnti del conto del bilancio. In caso contrario, infatti, la posta contabile relativa al fondo avrebbe dovuto essere iscritta nel documento finanziario consuntivo. Inoltre, se con la determinazione di impegno sorge, ai sensi dell'art. 183 del TUEL, un'obbligazione giuridicamente perfetta, le modalità di impiego dello stanziamento affidato al fondo svalutazione crediti non danno luogo all'assunzione di alcuna posizione giuridica passiva, ma riducono esclusivamente il valore complessivo della spesa corrente prevista in bilancio correlandola al riaccertamento dei residui attivi ereditati dagli esercizi finanziari precedenti.

La quota del fondo non utilizzata a fine esercizio si trasforma in economia di spesa, affluendo nel risultato di amministrazione. Però, con riferimento all'esistenza o meno delle cause che avevano spinto alla costituzione del fondo svalutazione crediti, i riflessi contabili sono differenti. Infatti, se sono venute meno, l'economia di spesa conseguente si colloca tra i *fondi non vincolati* di cui si compone il risultato di amministrazione. Invece, se i rischi di insussistenza dei residui attivi non si sono estinti, la relativa quota del risultato di amministrazione appartiene ai *fondi vincolati*, seguendo l'esito dei residui a cui il fondo era stato originariamente legato.

## 7.2 NEL CONTO ECONOMICO E NEL CONTO DEL PATRIMONIO

Come anticipato, di svalutazione crediti l'ordinamento finanziario e contabile non fornisce alcuna indicazione se non nella prevista iscrizione dei modelli di cui al DPR 194/96, quando fissa all'art. 230 co. 4 punto e) del TUEL (relativo al conto del patrimonio), che i crediti vanno valutati al loro valore nominale e, infine, al co. 5 dello stesso art. 230, richiedendo agli enti locali di conservare nel loro patrimonio, in un apposito conto, i crediti inesigibili stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione. Il fondo svalutazione crediti, invece, trova disciplina nel principio contabile 3 al p. 104 per i riflessi sul Conto economico ed ai p. 117 e 119 per quelli sul conto del patrimonio.

Innanzitutto, a conferma di quanto riportato circa l'assenza di impegno nella contabilizzazione della gestione finanziaria del fondo svalutazione crediti, il legislatore contabile, oltre a richiamarlo nella nota 7 del prospetto di conciliazione, parte spesa, ne prevede l'iscrizione extracontabile nel Conto economico e nel conto del patrimonio. Infatti, nel prospetto di conciliazione, dopo il totale generale della spesa, è richiesto l'inserimento dell'*accantonamento per svalutazione crediti* da determinare non come rettifica dei valori finanziari impegnati, tant'è che il relativo spazio delle colonne 1S, 2S, 3S, 4S, 5S e 6S è ombreggiato per evidenziare l'assenza di collegamento con la gestione finanziaria, ma come dato da calcolare al di fuori della contabilità finanziaria.

Quanto richiesto è ovviamente possibile, ma non senza osservare i dovuti collegamenti con gli utilizzi effettuati o da effettuare del fondo svalutazione crediti nella gestione finanziaria. Però, prima di approfondire le relazioni richiamate, si ritiene opportuno descrivere la determinazione e riclassificazione della svalutazione crediti nel Conto economico e nel conto del patrimonio.

Innanzitutto, tutti i crediti la cui esigibilità rischia di non realizzarsi, per motivi non oggetto di questo scritto, è obbligatorio riclassificarli, ai sensi dell'art. 230 co. 5 del TUEL, in un apposito conto (A-III-4 "crediti di dubbia esigibilità" dell'attivo del conto del patrimo-

nio) fino alla loro prescrizione (principio contabile 3, p. 117). Contemporaneamente, si deve costituire un fondo per rischi circa la possibile insussistenza futura dei crediti (residui attivi di competenza) sorti nel periodo amministrativo. A tale scopo, il fondo costituito, che di esercizio in esercizio si movimenta in incremento, per accantonamento della relativa quota di competenza dell'anno amministrativo, e/o in decremento, a seguito di stralcio dei crediti, viene riportato in detrazione del valore nominale dei crediti riclassificati tra quelli di dubbia esigibilità, affinché il valore netto risultante indichi quanta parte di quei crediti si potrà effettivamente riscuotere. La quota accantonamento viene iscritta alla voce 27 del Conto economico, tra i proventi ed oneri straordinari.

Volendo indicare le relazioni intercorrenti tra competenza finanziaria e competenza economico-patrimoniale, è necessario porre in rilievo che i crediti possono essere stralciati dal conto del bilancio anche prima della loro prescrizione se vengono meno i presupposti che ne avevano legittimato l'accertamento (riaccertamento conseguente a sentenza od al riconoscimento della loro infondatezza). In questa circostanza, devono essere rettificati l'importo dei crediti di dubbia esigibilità (sempre che il credito annullato vi fosse stato stornato, poiché in caso contrario occorre agire direttamente sulla relativa posta contabile del conto patrimoniale) e quello del fondo svalutazione crediti, sia in contabilità finanziaria che in quella economico-patrimoniale, nei modi partiduplistici indicati nel regolamento di contabilità dell'ente locale.

L'eliminazione di crediti è il risultato del riaccertamento dei residui attivi nella gestione finanziaria. Ne consegue che la diminuzione del loro valore nel conto del patrimonio deve essere identica alla rettifica apportata all'elenco dei residui e, dunque, deve trovare corrispondenza con il totale della colonna n. 14 del conto del bilancio (modello n. 14 del DPR 194/96) dello stesso esercizio amministrativo e relativa ai minori residui attivi accertati (insussistenti). Inoltre, gli utilizzi effettuati in contabilità finanziaria del fondo svalutazione crediti risultano anche in contabilità economico-patrimoniale laddove, rispetto agli importi iniziali e con riferimento ad ognuna delle poste contabili richieste dal modello n. 20 del DPR 194/96, si devono indicare le variazioni intervenute nel corso dell'esercizio di competenza e la loro natura. Poiché le variazioni sono distinte in "da conto finanziario" e "da altre cause", tutte le rettifiche in diminuzione del fondo dovranno essere evidenziate nella colonna "da conto finanziario", in quanto direttamente correlata alla gestione dei residui, mentre tutte le rettifiche incrementative vanno indicate nella colonna "da altre cause" poiché relativa all'accantonamento che, come già scritto, è determinata extracontabilmente.

Oltre alle correlazioni descritte e da verificare tra i documenti componenti il rendiconto, ve ne sono altre tra le poste appartenenti ai documenti relativi a periodi amministrativi differenti. Il riferimento è alla quota accantonamento, presente nel Conto economico, ed il valore del fondo svalutazione crediti, iscritto nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui l'accantonamento si riferisce. Si consideri, infatti, che la quota accantonamento essendo relativa al presunto rischio futuro di insolvenza dei crediti sorti nell'anno, si manifesterà a partire dall'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce. Conseguentemente, di pari importo deve essere lo stanziamento dell'intervento 11, servizio 08, funzione 1, del titolo primo della spesa, del bilancio relativo al periodo amministrativo successivo a quello cui l'accantonamento economico era stato riferito.

## 8 PROSPETTO DI CONCILIAZIONE

Il prospetto di conciliazione è il quarto documento di cui si compone il rendiconto. Originariamente introdotto dall'art. 71 co. 9 del DLgs. 77/95, è attualmente disciplina-

to dallo stesso comma dell'art. 229 del DLgs. 267/2000 e tradotto in schema di legge con il modello n. 18 del DPR 194/96, la sua funzione è quella di *rettificare* in valori economici e patrimoniali i dati finanziari della gestione corrente riportati nel conto del bilancio e di agevolare l'*integrazione* degli elementi economici non manifestatisi finanziariamente nell'esercizio di riferimento e, dunque, non presenti a fine esercizio nel documento di consuntivazione finanziaria.

L'automatismo previsto nel prospetto, circa la conciliazione dei valori finanziari in economici e patrimoniali, non è pienamente realizzabile per l'impossibilità di rilevare attraverso le variazioni finanziarie tutti i momenti della gestione rilevanti sotto il profilo della competenza economica. Il riferimento è alle scritture finali cosiddette di *integrazione* (ratei, fatture da emettere e da ricevere, ammortamenti e rimanenze), per mezzo delle quali si importano in contabilità tutti quei fatti che non trovano la manifestazione finanziaria nell'esercizio in esame ma che sono di competenza economica. Invece, per le scritture finali cosiddette di *rettifica*, l'adeguamento dei valori alla competenza economica si realizza modificando l'importo dei conti manifestatisi nell'esercizio ma non di competenza economica, in tutto o in parte, dello stesso.

Il prospetto di conciliazione è, dunque, la tecnica offerta dal legislatore per consentire la redazione del Conto economico e del conto del patrimonio, servendosi del sistema di rilevazioni già in essere nelle amministrazioni pubbliche locali.

Riprendendo la nota del 4 gennaio 2002 sul prospetto di conciliazione predisposta dall'*Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti* si legge come: «... il prospetto di conciliazione è solo un modo per collegare i dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio [...] con i dati da inserire nel Conto economico nell'osservanza del principio introdotto dall'art. 71 [, attuale art. 229 del D.Lgs. n.267/2000,] secondo il quale gli accertamenti finanziari e gli impegni finanziari sono rettificati al fine di costituire "la dimensione finanziaria di componenti economici" rispettivamente positivi e negativi (ricavi e costi). Il prospetto di conciliazione si fonda sulla logica della correlazione tra "aspetto originario o numerario" della gestione (denaro, crediti e debiti di funzionamento) e "aspetto derivato o economico" della medesima (componenti positivi o negativi di reddito).

*Sempre lo stesso prospetto riferisce immediatamente i valori della gestione non corrente [...] al conto del patrimonio e tali valori determinano infatti variazioni sugli "impieghi" e sulle "fonti di finanziamento" degli impieghi che non possono essere riferiti alla gestione ordinaria d'esercizio (costi e ricavi) ma bensì a beni a fecondità ripetuta che cedono anno per anno la propria utilità, trattandosi di costi pluriennali.*

*Si può affermare nella logica del prospetto di conciliazione che l'introduzione della contabilità economica diviene un forte elemento di trasparenza e veridicità dei risultati finanziari.*

*Allo stesso modo si può asserire che una contabilità finanziaria tenuta in modo rigoroso, facilita notevolmente la rappresentazione del raccordo con i risultati economici e patrimoniali dell'esercizio.*

*L'attivazione della contabilità economica rende infine possibile il collegamento delle scritture contabili rappresentative delle operazioni di esercizio con le variazioni e il valore del patrimonio».*

Affinché sia chiara la metodologia applicata nel documento in esame, è necessario riprendere quanto indicato dalla disciplina della ragioneria, secondo la quale l'impianto di un sistema di rilevazioni quantitative dei fatti aziendali si basa su tre elementi fondamentali:

- un sistema di interpretazione dei fatti gestionali;

- uno strumento di rilevazione;
- un metodo di rilevazione.

Riguardo al primo punto, il *sistema* contabile di riferimento è quello *del capitale e del risultato economico*. In conseguenza di ciò l'attività aziendale è osservabile attraverso l'*aspetto finanziario* della gestione, relativo all'andamento del denaro e dei crediti e debiti di qualunque specie, ed all'*aspetto economico*, inerente al processo tecnico-economico dell'attività di trasformazione da cui scaturisce il risultato economico. Il movimento del capitale di dotazione potrebbe anche essere compreso nella gestione finanziaria se il termine finanziario fosse impiegato in un significato più ampio, ma meglio connesso al ramo economico, rappresentandone la dotazione patrimoniale.

Relativamente al secondo punto, lo *strumento di rilevazione* è offerto dalla contabilità finanziaria e dal prospetto di conciliazione.

Il terzo punto, infine, individua nella partita doppia il *metodo di rilevazione*. Esso, nell'ambito del sistema del capitale e del risultato economico, indica nella variazione finanziaria l'*aspetto originario* (o misuratore) di ogni operazione aziendale, della quale la variazione economica è invece l'*aspetto derivato* (o misurato). Pertanto, poiché negli enti locali gli accadimenti gestionali sono rilevati attraverso lo strumento della contabilità finanziaria, si dispone già dei valori *da cui traggono origine* quelli economici. Ne consegue che, poiché il metodo utilizzato è quello della partita semplice, nel momento in cui si vuole misurare anche la dimensione economico-patrimoniale della gestione occorre, nella logica della partita doppia, rettificare i dati finanziari attraverso le scritture di assestamento che solitamente le imprese applicano a termine esercizio.

Al fine di realizzare quanto descritto, il legislatore nel prospetto di conciliazione (Tavola n. 17) ha previsto sia le scritture di integrazione (o di completamento), sia quelle di storno (o per la determinazione delle competenze), le quali però non sono affidate alla classica scrittura in partita doppia, ma a colonne che affiancandosi ai valori finanziari del conto del bilancio ne accolgono le rettifiche sia diminutive che incrementative, per poi indicare, attraverso apposite codifiche, la destinazione dell'importo rettificato nel Conto economico e nel conto del patrimonio, al fine di agevolare ulteriormente il compito dell'operatore.

Gli automatismi garantiti dal prospetto di conciliazione non sempre, però, hanno condotto a rappresentazioni corrette del fatto economico per via della novità ad esso affidata. Pertanto, si è dimostrato necessario il rodaggio sul campo operativo per poter eliminare le incongruenze presenti nel modello n. 18 del DPR 194/96. Gli enti che utilizzano il prospetto di conciliazione per formare il Conto economico e rilevare le variazioni patrimoniali (*contabilità semplificata*), devono dettagliare in carte di lavoro, da allegare al prospetto, le rettifiche e le integrazioni apportate agli accertamenti ed agli impegni.

A tal proposito si riporta con i dovuti adattamenti parte del documento redatto dall'*Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali* circa le "raccomandazioni per la redazione del prospetto di conciliazione nel rendiconto generale degli enti locali"<sup>14</sup> poiché, così come anche indicato al p. 147 del principio contabile 3, il modello contabile n. 18 pubblicato in allegato al DPR 194/96, oltre a contenere errori di stampa non evidenzia il percorso logico e la metodologia di rettifica dei valori finanziari. Pertanto, lo stesso Osservatorio consiglia di utilizzare il modello presentato nel parere su richiamato e successiva-

<sup>14</sup> Per ulteriori approfondimenti si rinvia a: *Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, Raccomandazioni per la redazione del prospetto di conciliazione nel rendiconto generale degli enti locali*, cit.

mente allegato al principio contabile 3 che distingue le entrate e le spese secondo la specifica caratteristica, ma che non essendo stato ancora ratificato dal ministro dell'interno non può sostituire il suscritto modello n. 18. Al riguardo l'Osservatorio, nel richiamato parere, fornisce anche le indicazioni per la sua corretta redazione: «il testo del decreto, pubblicato in allegato al decreto del Presidente della Repubblica 31 gennaio 1996, n.194, per l'evidente urgenza con la quale è stato emanato e diffuso, contiene alcuni modesti errori di stampa, che si ritiene opportuno ricordare ai fini di non tenerne conto. Infatti, va anche rammentato che la costruzione del modello (colonne, righe, zone annerite, ecc.) deve essere valutata come la rappresentazione di una metodologia che può assumere aspetti più complessi rispetto a quelli semplicemente rappresentati.

Anche le note apposte nella modulistica in calce al prospetto, non devono essere lette come principi generali assoluti ma come esemplificazioni di situazioni che possono chiarire le regole di fondo cui il sistema si ispira.

Anzitutto, il modello nell'intestazione della colonna 7E reca la seguente spiegazione:  $(1E + 2E + 3E + 4E + 5E - 6E)$ . La formulazione corretta, che del resto si evince dalle singole colonne, è invece la seguente:  $(1E + 2E - 3E - 4E + 5E - 6E)$  [infatti, al fine di determinare il valore da iscrivere nel Conto economico (colonna 7E), rispetto al *valore accertato o impegnato* nel corso dell'esercizio (colonna 1E), è necessario aggiungere i *risconti iniziali* (colonna 2E), sottrarre i *risconti finali* (colonna 3E) ed i *ratei iniziali* (colonna 4E), quindi, sommare i *ratei finali* (colonna 5E) e sottrarre le *altre rettifiche del risultato finanziario* (colonna 6E)].

[... Anche per le *spese di conto capitale*, il modello impedisce, per mezzo dell'anneritura della colonna 6S, relativa ad altre rettifiche del risultato finanziario, la redazione al suo interno. Poiché si tratta di refuso tipografico, la zona deve essere ritenuta utilizzabile, in quanto, come è spiegato di seguito, deve essere possibile inserirvi l'ammontare dell'IVA, allorché detraibile ...].

[...] Nel modello vengono considerati in aumento dei valori dell'attivo patrimoniale i *pagamenti realizzati nel titolo II limitatamente alla competenza* (colonna 1S). In realtà, come è indicato nell'ultima parte della nota 2, è necessario considerare anche i *pagamenti in c/residui* che, tra l'altro, sono di regola di maggiore entità, così come viene poi ricordato dalla nota in calce al modello stesso.

Perciò, nell'evidenziare i risultati finali di ogni singolo intervento che prevede impegni di competenza (che coincideranno con il dato complessivo del conto del bilancio) anziché considerare alla lettera la dicitura "di cui", si riportano:

- [sia i] pagamenti eseguiti in conto competenza ed in conto residui;
- [sia le] somme rimaste da pagare, derivanti dalla competenza e dai residui.

Si noti come queste somme non debbono coincidere, nella totalizzazione, con elementi collocati nelle colonne che si riferiscono agli impegni di competenza.

Invece le *somme rimaste da pagare* (cioè i residui derivanti dalla competenza e dai residui) saranno corrispondenti nel totale con quanto iscritto nei "conti d'ordine", mentre i pagamenti (di competenza e residui) saranno rilevati, dopo le eventuali rettifiche, in aumento del valore del patrimonio.

I conti d'ordine del conto del patrimonio potranno essere indicati con una più adeguata e puntuale analisi in relazione alle varie fattispecie di interventi in conto capitale [estendendo di fatto alle autonomie locali il contenuto dell'art. 2423-ter c.c. già commentato in precedenza].



Pertanto l'unica voce *opere da realizzare* non può intendersi vincolante potendo essere sostituita dalle varie voci: opere da realizzare, beni da acquistare, trasferimenti da effettuare e così di seguito.

Il modello *non considera in aumento dell'attivo patrimoniale eventuali debiti contenuti, a fine anno, nei residui del titolo II*. In realtà, chi riceve uno stato di avanzamento a fine anno, deve registrare il debito verso l'impresa ed il conseguente aumento di valore [nel conto del patrimonio della voce ...] “opere in corso di costruzione”. Analogo comportamento si ha nel caso di acquisto di beni strumentali consegnati e fatturati a fine anno e pagati in quello successivo.

Se gli investimenti si riferiscono ad opere riguardanti gestioni rilevanti ai fini IVA e con [...] imposta] totalmente o parzialmente deducibile, il valore [...] rilevato e portato a credito] non potrà essere capitalizzato in aggiunta [...]a quello] degli investimenti, ma dovrà confluire nella gestione corrente dell' IVA.

[Circa i *trasferimenti in conto capitale*, presenti all'interno dell'intervento 7 della spesa in conto capitale ..., invece, si] può verificare che tali trasferimenti non determinino variazioni al patrimonio dell'ente, perché destinati a beneficio di interventi d'investimento di terzi; in questo caso il modello non deve costituire un vincolo alla corretta imputazione del trasferimento come “costo di esercizio” rilevato quale “onere straordinario”.

[...] Un particolare tipo di operazione che costituisce rettifica finale positiva in diminuzione degli impegni per rilevare costi d'esercizio è costituita dai “*costi degli esercizi futuri*” che meglio potrebbero essere definiti “impegni finanziari per costi futuri”. Gli impegni di parte corrente solo finanziari che non comportano alcun movimento di tipo patrimoniale possono essere di due diversi tipi:

- somme da ritenere impegnate per “vincolo di destinazione” della corrispondente entrata accertata [...art. 183 co. 5 DLgs. 267/2000 e successive modificazioni];
- somme mantenute negli impegni per procedimenti in corso relativi a gare bandite [... art. 183 co. 3 DLgs. 267/2000 e successive modificazioni];

L'inserimento di queste poste nel “prospetto di conciliazione” può avvenire alla colonna 6S “altre rettifiche del risultato finanziario”. [...] Nel conto del patrimonio, invece, questi “impegni”, che non hanno alcun contenuto di tipo patrimoniale o economico, si possono collocare tra i “conti d'ordine”].

[Circa gli *incrementi di immobilizzazioni per lavori interni*, regolati alla nota 9 dell'entrata del prospetto di conciliazione, emerge come il modello, in calce alla conciliazione delle entrate, evidenzia in un'unica voce un fenomeno che potrebbe essere rilevato in diverse fattispecie, tra cui ...] le seguenti:

- incremento di immobilizzazioni per lavori interni (il cui valore dovrebbe essere collocato nell'apposita voce dell'attivo patrimoniale relativa al cespite trattato);
- costi capitalizzati, che troveranno collocazione nel conto del patrimonio nelle “immobilizzazioni immateriali” [...]<sup>15</sup>.

Anche in questo caso il modello non deve costituire un vincolo e opportuna appare l'indicazione più analitica delle varie fattispecie.

[Relativamente al trattamento dell'*IVA nelle attività esercitate in regime d'impresa*, ...] la contabilità finanziaria considera [...] gli introiti e gli oneri comprensivi dell'I.V.A. anche se l'ammontare dell'imposta in realtà non costituisce in termini economici costo o ricavo.

<sup>15</sup> Esempi di costi capitalizzati possono riguardare programmi informatici, progetti, piani regolatori, ecc.

[... Ne consegue che se] si vuole evidenziare il rapporto tra risultati derivanti dalla contabilità finanziaria e quelli rilevati con contabilità economica occorre, a fine esercizio, tenere conto di questo fattore che costituisce, in realtà, una permutazione patrimoniale effettuata per conto terzi (l'Erario).

Allo stesso modo, nel caso di investimenti (Tit.II) per opere da utilizzare per servizi rilevanti ai fini IVA, dalle somme portate in aumento dei valori patrimoniali dovranno essere detratti gli importi dell'I.V.A. totalmente o parzialmente deducibile che, invece, vengono portati a credito nei confronti dell'Erario.

Nel caso di contabilità semplificate la somma algebrica delle somme sottratte da accertamenti e impegni (e dai pagamenti in conto capitale) andrà a costituire un debito o credito nei confronti dell'Erario che, sommato a quanto residuava dall'esercizio precedente, costituirà la posta patrimoniale B II 4) dell'attivo o C III del passivo [, relative rispettivamente a "crediti per IVA" e "debiti per IVA"].

In calce al prospetto di conciliazione – entrata, vengono citate le *sopravvenienze attive* e le *insussistenze del passivo*.

Posto che crediti e debiti sono sicuramente contenuti nei residui, tali valori saranno evidenziati dai maggiori residui attivi e dai minori residui passivi risultanti dal conto finanziario. Occorre però richiamare l'attenzione proprio sui minori residui passivi (le cosiddette "economie") in quanto, per essere considerate vere "insussistenze del passivo" devono riguardare residui non riferiti a costi futuri e rilevati in conti d'ordine. In questo caso, non avendo generato a suo tempo modificazioni patrimoniali, il loro venir meno rileva solamente sotto il profilo finanziario.

[Argomentazioni analoghe possono essere fatte per le *insussistenze attive* e per le *sopravvenienze del passivo* ...]. Anche in questo caso[, infatti] vi sarà coincidenza con i minori residui attivi. Da notare che dall'art. 71, [attuale art. 229 del TUEL,] co. 5 dell'ordinamento è stata tolta l'indicazione relativa alle "sopravvenienze del passivo", con l'art.18 del DLgs. 336/96, in quanto, evidentemente, si è ritenuto che non fosse possibile la loro esistenza in quanto non è consentito sfondare un residuo passivo. [Invece, la prassi ne ha verificato la possibilità. Il riferimento è ai *debiti fuori bilancio* ai quali, a seguito del relativo riconoscimento in sede di consiglio, ...] la contabilità finanziaria darà loro copertura. Ad esempio, per quanto attiene i "debiti fuori bilancio" (tipica sopravvenienza del passivo), dopo aver dato loro copertura finanziaria, verranno rilevati, sotto il profilo economico, come "oneri straordinari" nel caso si tratti di "costi", mentre saranno considerati quali fattori di aumento dell'attivo patrimoniale nel caso si tratti di debiti per investimenti.

[Altra posta di particolare trattamento è quella relativa agli *oneri di urbanizzazione*.] Si tratta, anche in questo caso, di capitalizzazioni date dai cittadini all'ente che provvede ad aumentare i propri investimenti in beni demaniali (opere di urbanizzazione). Al momento dell'accertamento viene alimentato un "fondo" nel passivo patrimoniale [il cui ammontare è direttamente correlato all'ammortamento dell'opera della quale ha finanziato la realizzazione, nei modi già descritti nel paragrafo sulle fonti del passivo patrimoniale (§ 3.5) ...].

Nel caso in cui, però, parte di questi proventi venissero utilizzati, come consentito dall'ordinamento, per finanziare spese correnti (manutenzioni ordinarie del patrimonio) analoga quota di proventi, anziché confluire nel "fondo", sarà considerato ricavo di esercizio ed evidenziata nel "prospetto di conciliazione" quale "ricavo" da portare alla voce A 6 del Conto economico.»

Modello n.18 per province, comuni, comunità montane, unioni di comuni e città metropolitane - PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (ENTRATE)

TITOLO I	ENTRATE TRIBUTARIE	ACCERTAMENTI FINANZIARI (1E)	RISCONTI PASSIVI INIZIALI (+) (2E)	RISCONTI PASSIVI FINALI (-) (3E)	RATEI ATTIVI INIZIALI (+) (4E)	RATEI ATTIVI FINALI (-) (5E)	ALTRE RETTIFICHE DELL'IF. C.E. (6E)	AL CONTO ECONOMICO RIF. C.E. (1E+2E+3E+4E+5E+6E) (7E)	NOTE	AL CONTO DEL PATRIMONIO	
										RIF. C.P. ATTIVO	RIF. C.P. PASSIVO
1) Imposte (tit.I-cat.1) 2) Tasse (tit.I-cat.2) 3) Tributi speciali (tit.I-cat.3)	Totale entrate tributarie										
TITOLO II	ENTRATE DA TRASFERIMENTI										
TITOLO III	ENTRATE EXTRABUTARIE										
TITOLO IV	ENTRATE PER ALIENAZIONE DI BENI PATRIMONIALI										
TITOLO V	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO VI	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO VII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO VIII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO IX	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO X	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XI	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XIII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XIV	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XV	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XVI	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XVII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XVIII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XIX	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XX	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXI	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXIII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXIV	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXV	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXVI	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXVII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXVIII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXIX	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXX	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXXI	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXXII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXXIII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXXIV	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXXV	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXXVI	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXXVII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXXVIII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XXXIX	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XL	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XLI	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XLII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XLIII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XLIV	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XLV	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XLVI	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XLVII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XLVIII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO XLIX	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO L	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO LI	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO LII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO LIII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO LIV	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO LV	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO LVI	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO LVII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO LVIII	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										
TITOLO LVIX	ENTRATE DA ACCENSIONI PRESTITI										



Modello 1.18 per province, comuni, comunità montane, comuni di confine - PROSPETTO DICONCILIABILE (PSESE)

[illegible]

## 8.1 RELAZIONE AL RENDICONTO

Così come per il piano esecutivo di gestione, l'ordinamento contabile non prevede schemi-tipo da osservare per la relazione da allegare al rendiconto, limitandone il contenuto, sul piano della struttura, alle informazioni richieste dall'art. 231 del TUEL. Un supporto sostanziale al riguardo proviene dal principio contabile 3 che ai punti 164 - 173 fornisce la traccia da seguire nella sua redazione.

La finalità informativa della relazione è quella di fornire informazioni integrative, esplicative e complementari dei dati presenti nel rendiconto in considerazione della loro natura sintetica e meramente quantitativa; inoltre, per consentire l'effettiva comprensibilità del rendiconto, deve rispettare il postulato della chiarezza e non deve essere eccessivamente lunga, tale da celare ciò che invece l'informazione deve rivelare.

La relazione è di competenza dell'organo esecutivo ed il contenuto minimo da rispettare è quello previsto nel richiamato art. 231; la relazione deve almeno:

- esprimere le valutazioni in ordine all'efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti;
- analizzare gli scostamenti principali intervenuti rispetto alle previsioni;
- motivare le cause che li hanno determinati;
- evidenziare i criteri di valutazione del patrimonio e delle componenti economiche.

Ne consegue che eventuali vizi (principio contabile 3, p. 166) riguardanti il contenuto informativo della relazione, dovrebbero dar luogo alle stesse conseguenze derivanti dai vizi contenuti nei prospetti contabili, essendo il documento parte integrante del rendiconto, seppure in veste di allegato.

La relazione riveste un'importanza rilevante ai fini esplicativi dei valori contabili poiché contiene informazioni principali sulla natura e sulla modalità di determinazione degli stessi; inoltre, presenta elementi anche di natura non monetaria e descrittiva per una rappresentazione chiara, veritiera e corretta della situazione finanziaria, economica, patrimoniale e per la valutazione dei principali aspetti della gestione.

Al p. 168 del principio contabile 3, l'Osservatorio attribuisce alla relazione anche la funzione della nota integrativa non essendone prevista la redazione nell'ordinamento contabile, facendone conseguire che deve comprendere tutte le informazioni di natura tecnico-contabile, che altrimenti sarebbero collocabili in nota integrativa.

Considerate le finalità del documento, è opportuno che la relazione, secondo corretti principi contabili, sia redatta secondo il seguente schema tratto dal principio contabile 3, p. 170 - 173:

### 8.1.1 Identità dell'ente locale

«170. In questa parte si deve illustrare:

- a) **Profilo istituzionale.** Si descrivere il ruolo attribuito all'ente in ragione delle evoluzioni legislative, dello statuto e dei regolamenti interni.
- b) **Scenario.** Illustra il sistema socio-economico del territorio di riferimento dell'ente.
- c) **Disegno strategico.** Si espone le linee guida del programma politico dell'amministrazione dell'ente, evidenziando eventuali cambiamenti significativi e l'impatto relativo. La descrizione riporta i tempi di attuazione delle linee di programma.
- d) **Politiche gestionali.** Si descrivono le politiche gestionali attuate e in corso di attuazione.
- e) **Politiche fiscali.** Si espone la politica fiscale che l'Ente ha attuato e/o intende perseguire nell'ambito impositivo di sua competenza; evidenziando le ragioni e gli effetti sul bilancio.

f) Assetto organizzativo. Si evidenzia e sintetizzano almeno i seguenti punti:

- Filosofia organizzativa
- Sistema informativo
- Cenni statistici sul personale
- Competenze professionali esistenti
- Fabbisogno di risorse umane in coerenza con il piano triennale di fabbisogno del personale

g) Partecipazioni dell'ente. Si elencano le partecipazioni dell'ente acquisite o da acquisire evidenziando le motivazioni, l'andamento della società, il numero e il valore della partecipazione, il valore del patrimonio netto della partecipata.

h) Convenzioni con Enti. Si illustrano le eventuali convenzioni con altri enti del settore pubblico, evidenziando le motivazioni e l'oggetto della convenzione.

### **8.1.2 Sezione tecnica della gestione**

171. Questa parte va a sua volta distinta in più sezioni.

#### **Aspetti generali**

a) Criteri di formazione. Qui si descrivono le modalità e i criteri contabili utilizzati per la redazione del rendiconto. A tal fine risulta fondamentale evidenziare: i sistemi contabili utilizzati, il momento di rilevanza della competenza economica, il sistema delle scritture extra contabili utilizzato.

b) Criteri di valutazione. Devono essere elencati e specificati i criteri di valutazione utilizzati per la redazione del rendiconto, nonché gli eventuali cambiamenti dei criteri di valutazione sono messi in evidenza descrivendone gli effetti sul rendiconto dell'esercizio.

#### **Aspetti finanziari**

c) Risultato finanziario. Si evidenziano i risultati finanziari di gestione e di amministrazione, correlandoli con i risultati economici del risultato di gestione e del patrimonio netto. L'analisi evidenzia le cause degli scostamenti rispetto al precedente esercizio, la spiegazione dei risultati intermedi e le differenze tra risultati finanziari ed economici.

d) Sintesi della gestione finanziaria. Vengono sinteticamente presentati i dati della gestione finanziaria, evidenziando le variazioni intervenute nell'anno e motivando gli scostamenti degli impegni rispetto alle previsioni e l'andamento della liquidità.

e) Impatto della politica fiscale sul bilancio. Si descrive l'impatto della politica fiscale sul bilancio, evidenziando le motivazioni a supporto delle manovre fiscali, le relative conseguenze socio-economiche e la qualità delle prestazioni rese dall'Ente.

#### **Aspetti economico-patrimoniali**

172. Devono essere evidenziate, per le voci più significative, attraverso schemi di sintesi, le movimentazioni intervenute durante l'esercizio. Inoltre, deve essere descritta la composizione delle singole voci al fine della chiara rappresentazione dei valori di rendiconto.

### **8.1.3 Sezione dell'ente ed andamento della gestione**

173. In questa sezione devono trattarsi i seguenti argomenti:

a) Piano programmatico dell'anno. Si tratta di descrivere il piano programmatico realizzato nell'anno cui si riferisce il rendiconto.

b) Analisi degli scostamenti. Analizzare gli scostamenti e le motivazioni rispetto alle linee programmatiche originarie, rilevate nella prima parte del documento. Eventuali azioni correttive che l'amministrazione pone in essere sono qui evidenziate.

c) Politiche di investimento e di indebitamento. Si descrivono le politiche di investimento attuate e prospettiche, con un'analisi circa la convenienza economico e/o sociale degli investimenti. L'analisi è condotta mettendo in evidenza le relative politiche di finanziamento. L'eventuale ricorso all'indebitamento è messo in relazione alla capacità finanziaria ed economica dell'Ente di sostenere il peso del debito. Si evidenziano, infine, le politiche del ricorso al mercato dei capitali e di eventuali ristrutturazioni del debito.

d) Rapporto sulle prestazioni e servizi offerti alla Comunità. Si tratta di enunciare le prestazioni offerte alla comunità, il costo relativo e il grado di qualità percepita dagli utenti. La relazione deve essere comprovata da elementi oggettivi di rilevazione.

e) Risultati economici delle diverse aree dell'ente. Devono essere illustrati i risultati conseguiti rispetto agli obiettivi raggiunti dalle diverse strutture in cui è articolato l'Ente.

f) Informazioni generali sui risultati della gestione di competenza. La descrizione contiene le seguenti informazioni minimali:

- Andamento dei costi: evidenziare e motivare l'andamento delle principali categorie di costi, correlandoli con le spese finanziarie sottolineando e giustificando gli scostamenti.
- Proventi: evidenziare e motivare l'andamento dei proventi, correlandoli con gli accertamenti finanziari sottolineando e giustificando gli scostamenti.
- Investimenti: descrizione degli investimenti realizzati correlati, ove contenuti, con il piano delle opere pubbliche.
- Attività di ricerca e sviluppo eventualmente effettuata.
- Politiche di autofinanziamento (sponsorizzazioni, *royalty*, sfruttamento dell'immagine, etc.).

g) Informazioni sulle partecipazioni. Si devono elencare le partecipazioni possedute dall'ente (quantità e valore nominale), evidenziando le motivazioni del mantenimento delle stesse e i risultati conseguiti dalla società partecipata e le sinergie con le strategie attuate dall'ente.

h) Analisi per indici. Si commentano gli indici finanziari, economici e patrimoniali scaturenti dal rendiconto.

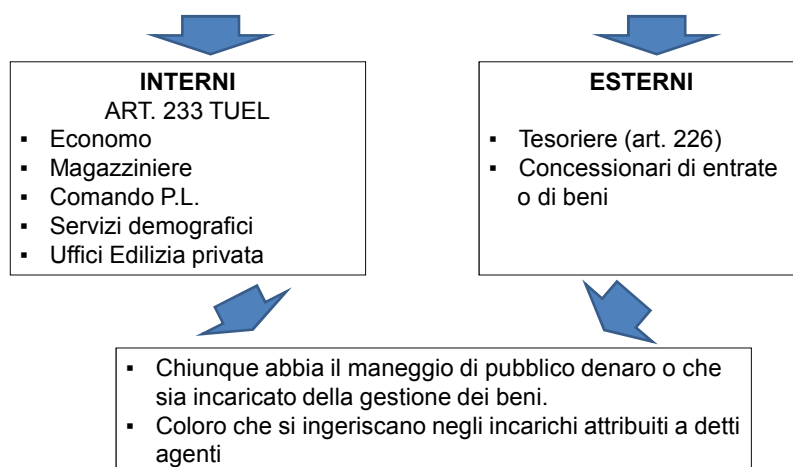
i) Evoluzione prevedibile della gestione. Si descrive, in coerenza con i risultati raggiunti e con i documenti di programmazione in essere, il prevedibile andamento della gestione sia in termini di bilancio che di azioni intraprese e/o da intraprendere. La descrizione evidenzia fatti di rilievo avvenuti successivamente non riflessi nel rendiconto e significativi per i destinatari dello stesso documento».



## GLI AGENTI CONTABILI E LE VERIFICHE DI CASSA

Dott. Ermando Bozza

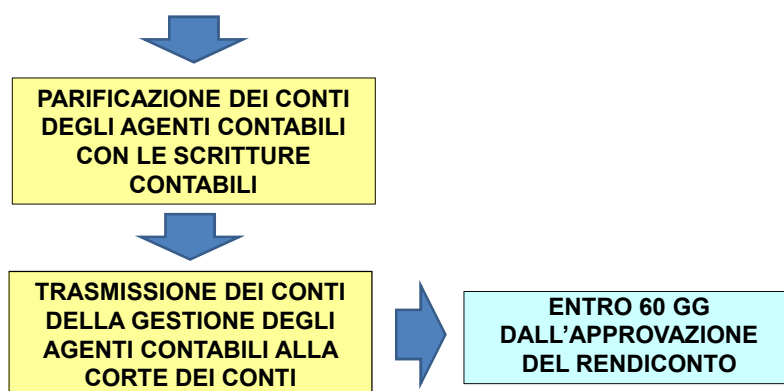
### GLI AGENTI CONTABILI



## GLI OBBLIGHI DELL'AGENTE CONTABILE



## GLI OBBLIGHI DEL COMUNE





**NORMATIVE SPECIALI****CONCESSIONARI  
IMPOSTA PUBBLICITÀ  
E TOSAP**

**Entro 20 gg dal termine di ciascun trimestre devono compilare la situazione riepilogativa delle bollette emesse (1 copia va trasmessa al comune contestualmente al riversamento trimestrale del tributo)**

**AGENTE DELLA  
RISCOSSIONE EQUITALE**

**Ogni mese deve trasmettere la rendicontazione delle riscossioni e dell'andamento del servizio**

**LE VERIFICHE DELL'ORGANO DI REVISIONE****Controlli  
specifici**

Verifica trimestrale  
ordinaria di cassa  
Art. 223 TUEL

Verifica straordinaria  
di cassa  
Art. 224 TUEL

**Controlli  
generali**

Vigilanza sulla  
regolarità contabile,  
finanziaria ed  
economica  
Art. 239 co. 1 lett. c) TUEL

Relazione al  
Rendiconto art. 239  
co.1 lett. d) TUEL

## L'ANAGRAFE DEGLI AGENTI CONTABILI

L'Ente deve disporre dell'anagrafe degli agenti contabili dalla quale risultino almeno:

- Dati anagrafici dell'agente
- Atto di nomina
- Tipologia dell'agente contabile e funzioni assegnate



Se il revisore rileva la presenza di *AGENTI CONTABILI DI FATTO*, per mancanza dell'atto formale di nomina, ne richiede l'immediata adozione e approfondisce le verifiche

## LE VERIFICHE TRIMESTRALI

**SCOPO**

*Verifica della corrispondenza tra:*

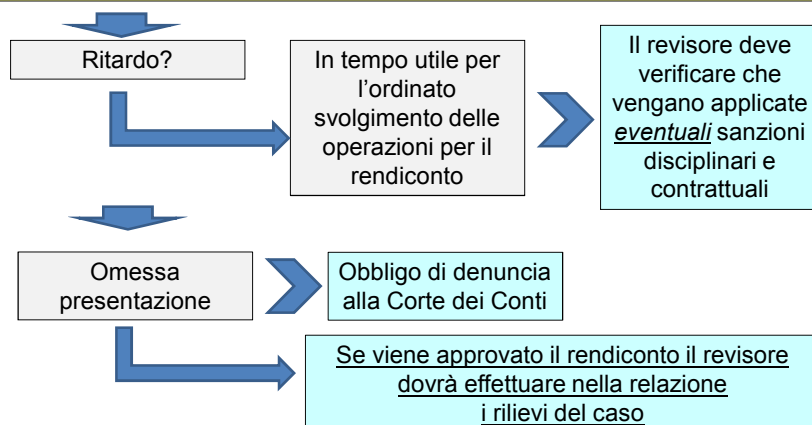
Scritture contabili  
dell'Agente

Denaro, valori e beni  
mobili in custodia

Scritture contabili  
dell'Ente locale

## IL CONTO DELLA GESTIONE E IL CONTO DEL TESORIERE

Deve essere presentato all'ente entro il 30 gennaio dell'anno successivo



## I CONTROLLI TRIMESTRALI DEL TESORIERE

### SCOPO

*Conciliare il fondo di cassa al termine del trimestre risultanti dalle scritture contabili del tesoriere con quelle dell'ente locale*

### COME

- a) Riconciliazioni
- b) Verifiche con motivate tecniche di campionamento

## CONTO DEL TESORIERE

ENTRATE		CONTO DI DIRITTO	CONTO DI FATTO
FONDO DI CASSA DELL'ESERCIZIO 2011			
REVERSALI EMESSE	3.942.161,73		
RISCOSE		3.816.109,47	3.816.109,47
DA RISCOUTERE	126.052,26		
A COPERTURA			
RISCOSSIONI DA REGOLARIZZARE CON REVERSALI		4.133.769,73	4.133.769,73
		-----	-----
TOTALE DELLE ENTRATE		7.949.879,20	7.949.879,20
USCITE		CONTO DI DIRITTO	CONTO DI FATTO
DEFICENZA DI CASSA DELL'ESERCIZIO 2011			
MANDATI EMESSI	8.547.080,99		
PAGATI		7.949.879,20	7.949.879,20
DA PAGARE		597.201,79	
A COPERTURA			
PAGAMENTI DA REGOLARIZZARE CON MANDATI			
		-----	-----
TOTALE DELLE USCITE		8.547.080,99	7.949.879,20
SALDO RISULTANTE DAL CONTO DI DIRITTO		597.201,79-	
SALDO RISULTANTE DAL CONTO DI FATTO			
FIDO CONCESSO		6.421.000,00	

11

## ESEMPIO DI RICONCILIAZIONE

CONTO DEL TESORIERE		DI DIRITTO	DI FATTO
Fondo di cassa al 1.1.2012		0	0
Riscossioni come da reversali fino al n. ...	+	3.816.109,47	3.816.109,47
Riscossioni da regolarizzare con reversali (Allegato A)	+	4.133.769,73	4.133.769,73
Pagamenti come da mandati emessi fino al n. ...	-	7.949.879,20	7.949.879,20
Pagamenti da regolarizzare con mandati (Allegato B)	-	-	
Mandati non ancora pagati (Allegato D)	-	597.201,79	
SALDO DI CASSA AL 31/03/2012	-	597.201,79	-
CONTO DELL'ENTE			
Fondo di cassa al 1.1.2012		-	
Reversali emesse	+	3.942.161,73	
Mandati emessi	-	8.547.080,99	
Reversali non ancora incassate (allegato C)	-	126.052,26	
Incassi da regolarizzare	+	4.133.769,73	
SALDO DI FATTO	-	597.201,79	

12

## COS'ALTRO VERIFICARE

**Che il Comune abbia trasmesso e trasmetta regolarmente al Tesoriere:**

- a) il bilancio approvato
- b) le delibere di variazione al bilancio
- c) l'elenco dei residui
- d) i prelevamenti dal fondo di riserva

**Che per le riscossioni accettate senza autorizzazione del Comune, il Tesoriere:**

- a) rilascia ricevuta contenente l'indicazione della causale del versamento e della dicitura «Salvi i diritti dell'ente»;
- b) comunica le stesse al Comune, per il rilascio dei relativi ordinativi di incasso, entro il giorno successivo;
- c) l'ente provvede ad emettere entro il termine previsto dal regolamento di contabilità i relativi ordinativi di riscossione con la dicitura «a copertura del sospeso n...».

**Conciliare il saldo di tesoreria con quello di Bankitalia.**

- a) gli incassi relativi alle entrate proprie degli enti devono confluire nella contabilità fruttifera;
- b) gli incassi provenienti da mutui assistiti da contributi erariali, i trasferimenti dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche e le entrate con vincolo di destinazione devono confluire nella contabilità infruttifera;
- c) i pagamenti sono effettuati dal Tesoriere in via prioritaria delle giacenze sulla contabilità fruttifera e in subordine sulla restante giacenza in contabilità infruttifera

**Visionare a campione i mandati e reversali controllando che:**

- per ogni riscossione il tesoriere abbia rilasciato apposita quietanza, se dovuta, su modelli prestabiliti ;
- i mandati e le reversali contengano gli elementi minimi previsti dall'art. 180 e 185 del testo unico, di eventuali norme da regolamento di contabilità e pattuizioni da convenzione di tesoreria;
- sia stata esattamente individuata la persona fisica abilitata a riscuotere e quietanzare secondo le indicazioni contenute nel mandato;
- i pagamenti siano stati effettuati entro i termini comunicati dall'ente

13

## COS'ALTRO VERIFICARE

**Indagare e verificare su:**

- corretta esecuzione dei pagamenti e riscossioni, come da istruzioni contenute nel mandato e reversale, con riguardo alla completezza della documentazione e quietanze giustificative in conformità alla legge, al contratto di tesoreria e regolamento di contabilità;
- corretta imputazione al bilancio, alla competenza o residui;
- corretta gestione e contabilizzazione dei fondi vincolati e liberi;
- corretto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria e sui flussi di cassa;
- rispetto di altre clausole contrattuali (spese, compensi, riscossione di entrate..);
- commutazione in assegni postali localizzati o mezzi equipollenti dei mandati inestinti al 31/12;
- tempestivi pagamenti, anche in mancanza di mandato, delle delegazioni per mutui, somme iscritte a ruolo, spese ricorrenti e canoni di utenze e altre obbligatorie per legge;
- corretta tenuta dei rapporti con Bankitalia;
- procedura di deposito e restituzione delle cauzioni provvisorie per la partecipazione alle gare,
- depositi cauzionali definitivi e per i titoli depositati o altri beni in custodia.

14

## L'ANTICIPAZIONE DI TESORERIA

L'ORGANO DI REVISIONE DEVE VERIFICARE CHE:

**Sia stata assunta nei limiti dell'art. 222 TUEL** (3/12 delle Ec accertate nel penultimo anno precedente)

**Abbia carattere temporaneo e sia estinta entro il termine dell'esercizio** (se ciò non avviene si trasforma in un debito contratto al di fuori delle procedure del TUEL e dalla normativa sul Patto di Stabilità)

**Non ci sia un ricorso reiterato** (sintomo di criticità nella gestione finanziaria, di solito nella riscossione delle entrate di competenza e nei residui)

**Segnalazione alla Corte dei Conti** nella relazione al rendiconto e nel questionario

**Approfondire i controlli**

## LE VERIFICHE DI CASSA PRESSO L'ECONOMATO

L'ORGANO DI REVISIONE DEVE VERIFICARE:

**La coincidenza del saldo di cassa con il saldo contabile delle scritture economiche**

**La conformità al regolamento di contabilità delle tipologie di spesa e degli importi**

**La corretta rendicontazione periodica delle spese**

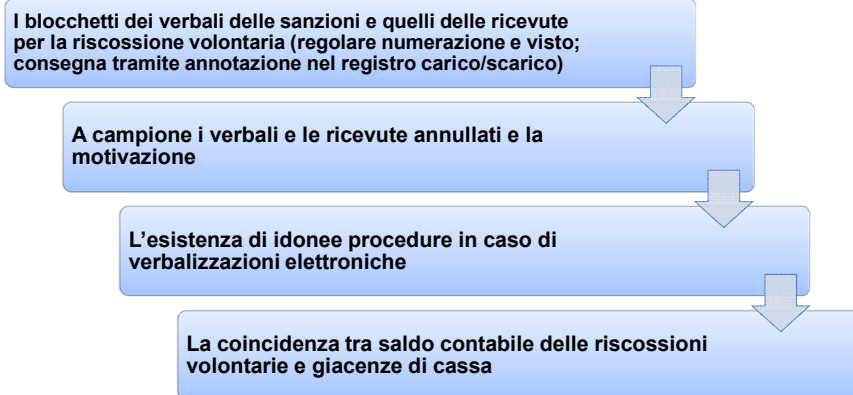
**L'assunzione dei relativi impegni di spesa in contabilità**

**Il reintegro del fondo economale**

**Controllare a campione la documentazione giustificativa delle spese**

## LE VERIFICHE DI CASSA PRESSO IL COMANDO DI P.L.

### L'ORGANO DI REVISIONE DEVE VERIFICARE:







## I CONTROLLI SULLA GESTIONE FINANZIARIA E GLI ADEMPIMENTI CONTABILI E FISCALI

Dott. Ermando Bozza

### VIGILANZA SULLA REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA E CONTABILE

#### **ART. 239 co. 1 lett. c) TUEL**

##### **Verifiche periodiche su:**

- Acquisizione delle entrate
- Effettuazione delle spese
- Attività contrattuale
- Amministrazione dei beni
- Completezza della documentazione
- Adempimenti fiscali
- Tenuta della contabilità

ART. 5 DLGS. N. 149/2011



**Indicatori di accentuazione delle verifiche di  
regolarità amministrativo-contabile**



- a) Ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria
- b) Disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio
- c) Anomale modalità di gestione dei servizi conto terzi



**Vigilanza più frequente e maggiore  
estensione del campionamento**

## SISTEMA CONTABILE

L'art. 232 TUEL lascia all'autonomia organizzativa  
dell'ente la scelta del sistema contabile più idoneo

-	<b>Sistema semplificato</b>	Tenuta della sola contabilità finanziaria con utilizzo del conto del bilancio per costruire a fine esercizio, tramite prospetto di riconciliazione, il conto economico e il conto del patrimonio
	<b>Doppio sistema</b>	Tenuta della contabilità finanziaria e di una contabilità economica parallela che rilevano in modo concomitante ogni accadimento gestionale
+	<b>Sistema integrato</b>	Rilevazione integrata degli aspetti finanziari, economici e patrimoniali con possibilità di ottenere in modo automatico i tre rendiconti e il prospetto di conciliazione nonché una contabilità analitica

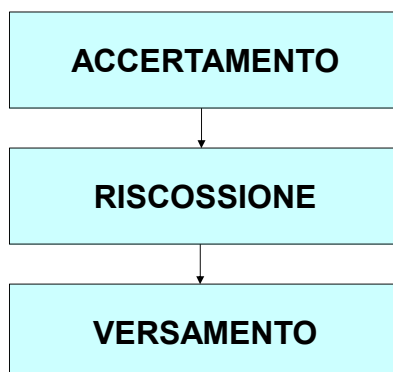
**Attendibilità sistema di controllo interno**

## IL SISTEMA SIOPE

Sistema informativo sulle operazioni degli Enti Pubblici

- È un sistema di rilevazione telematica degli incassi e dei pagamenti effettuati dai tesoriери di tutte le PPAA introdotto con la Finanziaria 2003 (L. 289/2002) e ulteriormente disciplinato con la L. 196/2009.
- Prevede una codificazione uniforme in sintonia con il sistema europeo dei conti (SEC95).
- La codifica per gli EE.LL. è stata definita con i DM del MEF del 14.11.2006 e dell'8.2.2008.
- Devono essere allegati al rendiconto i prospetti delle entrate e delle uscite dei dati SIOPE del mese di dicembre contenenti i valori cumulati dell'anno di riferimento e la relativa situazione delle disponibilità liquide.

## LE FASI DELL'ENTRATA



## LE FASI DELL'ENTRATA

Art. 178 e segg.

La contabilità finanziaria non rileva esclusivamente gli effetti finanziari (riscossioni e pagamenti) derivanti dai fatti gestionali avvenuti; hanno notevole rilevanza, piuttosto, le **decisioni di spesa** e gli **accertamenti delle entrate**.

Ogni entrata viene trattata contabilmente in **tre fasi**:

- **ACCERTAMENTO**: in base a idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza.
- **RISCOSSIONE**: è rappresentata dal materiale introito della somma accertata, da parte del tesoriere o da parte di altri incaricati alla riscossione. E' disposta a mezzo di apposito *ordinativo d'incasso*.
- **VERSAMENTO**: corrisponde al trasferimento delle somme rimosse nelle casse dell'ente (tesoreria).

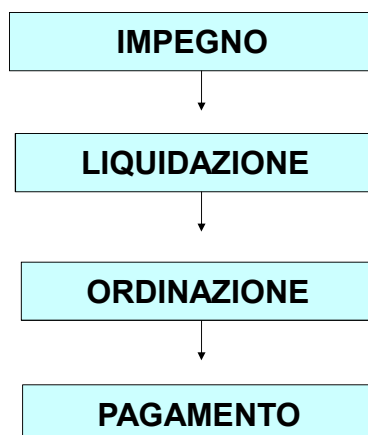
## ACCERTAMENTO

	Elementi chiave	Verifica dell'esistenza del credito		DOCUMENTI
Nascita del diritto di credito (rapporto giuridico che si è definito)	Certezza	Esistenza del titolo giuridico		
		Individuazione del debitore		
	Liquidità	Quantificazione della somma da incassare		
	Esigibilità	Fissazione data scadenza		
Modalità di accertamento	Tributarie	Ruoli:Elenchi trasmessi all'esattore		
	Patrimoniali	Liste di carico (elenchi con scadenze) o ruoli		
	Servizi produttivi o con applicazione tariffe			
	Partite compensative delle spese	Momento di assunzione dell'impegno di spesa		
	Altre entrate	Contratti – Provvedimenti giudiz. Atti amministrativi specifici		

## RISCOSSIONE

<b>Soggetti abilitati</b>	Tesoriere		
	Altri soggetti incaricati		
<b>Ordinativo di incasso</b>	Firma	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Responsabile servizio finanziario</li> <li>• Dipendenti responsabili</li> </ul>	
	Tempo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Data di emissione - Numero</li> <li>• Esercizio finanziario</li> </ul>	
	Bilancio	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Codifica – Risorsa</li> <li>• Eventuali vincoli di destinazione</li> </ul>	
	Elementi distintivi	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nome del debitore</li> </ul>	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Somma da riscuotere</li> </ul>	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ragione del credito: causale</li> </ul>	

## LE FASI DELLA SPESA



## LE FASI DELLA SPESA art. 182 e sgg.

La spesa viene trattata contabilmente in 4 fasi distinte:

- **IMPEGNO:** a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata, è determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione e viene stabilito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria...
- **LIQUIDAZIONE:** si fonda su titoli e documenti (generalmente la fattura) che comprovano l'esatto ammontare del debito e la persona del creditore. Viene determinata la somma certa da pagare nei termini dell'impegno assunto.
- **ORDINAZIONE:** viene impartito l'ordine al tesoriere di effettuare il pagamento. (si parla in genere di MANDATO DI PAGAMENTO).
- **PAGAMENTO:** consiste nella materiale corresponsione della somma dovuta al creditore e nella conseguente contabilizzazione nelle scritture contabili dell'ente.

I M P E G N O	Elemento chiave	Verifica perfezionamento obbligazione giuridica	
	Nascita dell'obbligazione	• Determinazione del creditore	D O C U M E N T I
		• Determinazione della somma da pagare	
		• Indicazione causale-ragione del debito	
		• Vincolo sulla previsione di bilancio	
		• Registrazione elementi costitutivi impegno nel corrispondente stanziamento	
	• Provvedimento di autorizzazione della spesa (determinazione) responsabili servizi * Visto sulla regolarità contabile (esame copertura finanziaria) da parte del responsabile servizio finanziario		
LIQUIDAZIONE	• Individuazione della certezza (titolo) e della liquidità (quantità) della somma		
	• Controllo conformità (requisiti qualitativi/quantitativi) ed eventuali condizioni sospensive		
	• Firmata dal responsabile servizio proponente ed inviata al servizio finanziario		

## IMPEGNI PLURIENNALI

- Se negli esercizi precedenti sono stati assunti impegni pluriennali, ad essi nel bilancio di previsione deve essere assicurato idoneo finanziamento (art. 164 comma 3 del TUEL).
- Se viene assunto un impegno pluriennale, di esso si deve tenere conto nel bilancio pluriennale e, eventualmente, nei bilanci successivi.

## L'IMPEGNO

Il **perfezionamento** dell'obbligazione giuridica di una determinazione di spesa avviene:

- con la registrazione di tutti gli elementi costitutivi dell'impegno nel corrispondente stanziamento;
- con il **visto di regolarità contabile** (copertura finanziaria) da parte del responsabile del servizio finanziario.

## L'IMPEGNO

- Tutti gli atti costitutivi di obbligazioni pecuniarie devono essere precedute da un **provvedimento di autorizzazione** della spesa (DETERMINAZIONE).
- La competenza ad adottare i provvedimenti autorizzativi che comportano impegno di spesa è (di norma) dei **responsabili dei servizi** che provvedono con propria determinazione.

## IL PARERE DI REGOLARITÀ CONTABILE (Art. 49 TUEL)

Deve essere apposto dal responsabile dei servizi finanziari su ogni proposta di deliberazione che non sia un mero atto di indirizzo e che comporti impegno di spesa o diminuzione di entrata.

Riguarda:

- la regolarità della documentazione allegata al provvedimento;
- la conformità alle norme fiscali;
- il corretto accertamento dell'entrata ed imputazione di spesa;
- la corretta gestione del patrimonio.

È un parere preventivo rispetto all'atto deliberativo; è obbligatorio e può essere favorevole o non favorevole (in questo caso va indicata la motivazione).



## IL VISTO ATTESTANTE LA COPERTURA FINANZIARIA (art. 151 co. 4 TUEL)

Il responsabile dei servizi finanziari appone il visto, oltre che di regolarità contabile, anche di copertura finanziaria sui provvedimenti che comportano impegni di spesa, rendendoli così esecutivi.

Il visto ha carattere:

**a) successivo**, in quanto si pone su di un atto "perfetto";

**b) vincolante**, in quanto ne determina l'esecutività

Il visto garantisce l'effettiva disponibilità sul competente stanziamento

Il visto deve tener conto anche delle limitazioni derivanti:

- dalla gestione provvisoria (1/12 mensile delle autorizzazioni di spesa dell'ultimo bilancio approvato);
- dai LLPP di somma urgenza, la cui formalizzazione deve avvenire entro 30 gg. dall'ordinazione;
- dal divieto di assumere impegni per servizi non espressamente previsti dalla legge, nel caso di debiti fuori bilancio o di disavanzo di amministrazione risultanti dall'ultimo rendiconto deliberato per i quali non ancora vengono adottati i provvedimenti consiliari di riconoscimento e copertura e di ripiano (art. 191 co. 5 TUEL).

17

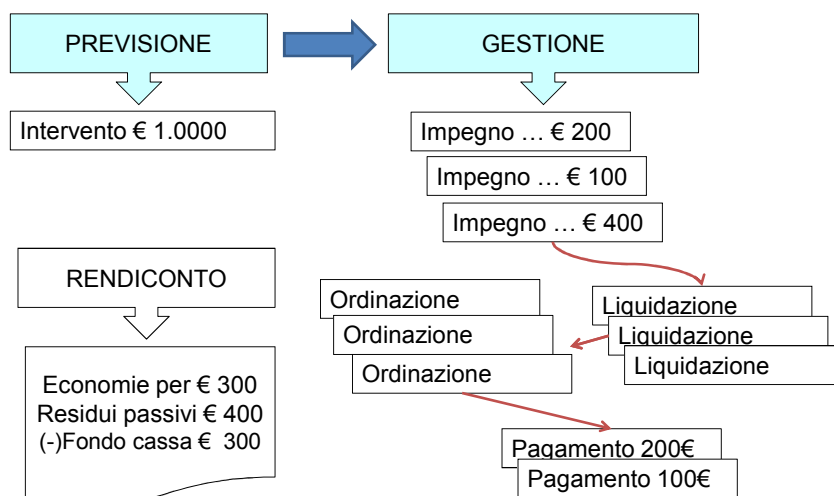
AUTOMATICI	Spese CORRENTI	Prenotazione Impegno	Gare bandite prima della fine dell'es. e non ancora concluse
		<b>Criterio degli effetti o della copertura</b> Si considerano impegnate con appr. bilancio	Quote dell'esercizio di obbligazioni perfezionate negli esercizi precedenti
			Trattamento economico già attribuito al personale di competenza
			Interessi di preammortamento e oneri access. collegati ai mutui
			Oneri derivanti da contratti o da disposizioni di legge
			Se correlate entrate accertate aventi destinaz. vincolata per legge
	Spese in conto CAPITALE	Rate di competenza dell'anno per ammortamento dei mutui e dei prestiti	
		<b>Criterio della copertura</b> Si considerano impegnate se correlate	Alle entrate accertate per mutui a specifica destinazione
			Alla quota dell'avanzo di amministrazione accertato
			Al capitale sottoscritto per emissioni di obbligazioni
			Alle entrate proprie (avanzo) nei limiti dell'ammontare accertato
			Alle entrate accertate aventi destinazione vincolata per legge
		Prenotazione Impegno	Gare bandite prima della fine dell'es. e non ancora concluse

18

## ORDINAZIONE E MANDATO

O R D I N E  A L  T E S O R I E R E	Soggetti	Dipendente indicato regolamento (firma)	
		Servizio finanziario (controllo impegno / liquidazione.)	
	Mandato	Modalità di pagamento	
		Tempo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Data di emissione - Scadenza</li> <li>• Numero - Esercizio finanziario</li> </ul>
		Bilancio	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Codifica – Intervento o capit.</li> <li>• Eventuali vincoli di destinazione</li> </ul>
		Elementi distintivi	• Nome del creditore
			• Somma da pagare
			• Causale
	Assenza temporanea del mandato (da regolare gg.15)	Obblighi tributari	
		Somme iscritte a ruolo e delegazioni di pagamento	

19

L'ITER CONTABILE  
Esempio parte spesa

20

## ESEMPIO DI LIBRO GIORNALE

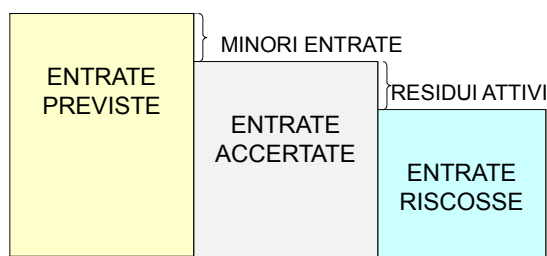
Esempio di libro giornale									
RIFERIMENTI				COMPETENZA			RESIDUI		
#	Data	E/S	Cod	Accertamenti o impegni	Liquidazioni	Riscossioni o pagamenti c/comp.	Liquidazioni	Riscossioni o pagamenti c/residui	Maggiori o minori residui

Esempio di libro mastro dell'entrata											
<b>Mastro entrata</b>		Codici						Denominazioni			
Esercizio:		Bilancio		Voce		Peg		Titolo:			
Quadro A		Tit	Cat	Risorsa		Econ	Cap	Art	Categoria/capitolo:		
Oggetto:									Risorsa:		
									Capitolo:		
									Articolo:		
<b>Quadro B: stanziamenti di competenza</b>											
Provvedimento				Stanzamento iniziale:				Stanzamento			
Organo:		N.	Data	Variazione				aggiornato			
				(+) (-)							
Stanzamento definitivo:											
<b>Quadro C: gestione residui</b>											
Progr	Residui iniziali	Riscossioni in c/residui (reversali)						Maggiori o minori residui			
Rif	Importo	#	Rif	Data	Debitore	Importo	Rif	Data	(+)	(-)	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
Totale	A=					B=	E=				
Totale residui da riportare = A - B + E = C =											
Totale residui accertati = A + E = D =											
<b>Quadro D: gestione competenza</b>											
Progr	#	Rif	Accertamenti	Riscossioni in c/competenza (reversali)							
			Descriz.	Data	Importo	#	Rif	Data	Debitore	Importo	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
Totale	D =				B =						
Totale residui da riportare = D - B = C =											
Economia o diseconomie c/competenza = D - Stanziamenti definitivi (Quadro B) = E =											

## COME SI DETERMINANO I RESIDUI (artt. 189 e 190)

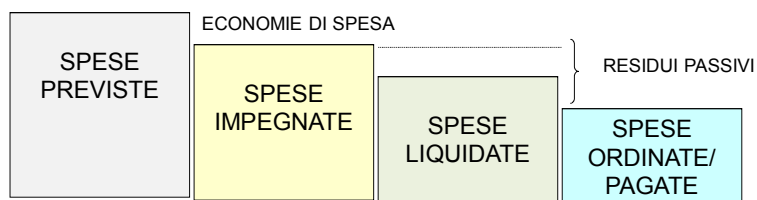
I residui, rispettivamente attivi e passivi, rappresentano veri e propri crediti e debiti. Si potrebbe parlare di “somme residue da pagare” su quanto impegnato durante l'anno e “somme residue da riscuotere” rispetto a quanto accertato nell'esercizio.

**RESIDUI ATTIVI:** somme accertate e non riscosse entro il termine dell'esercizio.



## COME SI DETERMINANO I RESIDUI (artt. 189 e 190)

- **RESIDUI PASSIVI:** somme impegnate e non pagate durante l'esercizio



La cancellazione di un residuo passivo ritenuto non dovuto comporta un'economia di spesa. Economia di spesa è anche il minor valore delle spese impegnate rispetto a quelle previste.

## LE PRASSI SCORRETTE

1

**ACCERTAMENTI DI ENTRATE O “SLITTAMENTO DI IMPEGNI”** privi dei requisiti al fine di “centrare” gli obiettivi del Patto di stabilità

*Esempio*

- Si accerta un'entrata da accertamenti ICI in realtà notificati nell'esercizio successivo o addirittura ancora da notificare
- Si rinvia l'impegno di spese per prestazioni o servizi all'esercizio successivo generando economie “fittizie”

## LE PRASSI SCORRETTE

2

**Creazione di residui passivi inesistenti**



Alcuni responsabili di servizi, al fine di non generare economie che potrebbero essere destinate ad altre iniziative effettuano **impegni di massima** (non a fronte di obbligazioni determinate) e a fine esercizio dimenticano di annullare gli stessi.

Si genera un residuo inesistente che viene utilizzato nell'esercizio successivo per pagare spese di competenza di quest'ultimo esercizio.

## LE PRASSI SCORRETTE

3

## Accertamenti per cassa



In alcuni casi i responsabili dei servizi, al fine di mantenere gli equilibri di bilancio, utilizzano la prassi di effettuare accertamenti solo all'avvenuto incasso e non al momento in cui sorge il diritto.

*Esempi più ricorrenti:*

- sanzioni del codice della strada;
- proventi dall'utilizzazione di impianti sportivi;
- canoni di locazione "case parcheggio".

Accertando le entrate solo all'avvenuto incasso se da una lato si pensa di mettere al sicuro l'equilibrio finanziario (resta il fatto che la funzione autorizzatoria rimane) dall'altro si rischia di dimenticare diritti di credito.

Un comportamento corretto sarebbe quello di stanziare un congruo fondo svalutazione.

## Q &amp; A

In relazione all'IMU, i dati comunicati dal MEF si riferiscono ad una stima di gettito e pertanto comprendono presumibilmente anche delle quote di evasione del tributo.

**Il Comune accerta convenzionalmente a bilancio gli importi comunicati dal MEF** ma essendo compresi appunto nelle stime importi che i contribuenti non verseranno, **l'importo dell'accertamento convenzionale sarà più elevato rispetto alla riscossione.**

È stabilito dalla norma che l'eventuale minore entrata sull'**accertamento** convenzionale non sarà attribuita in alcun modo al Comune.

Si richiede però se tale minore entrate che potrebbe coincidere con l'eventuale evasione del tributo possa essere mantenuta accertata a bilancio in attesa del recupero che avverrà nei prossimi anni, vincolando prudenzialmente una corrispondente quota di avanzo di amministrazione in modo da non creare disavanzo se non si riuscisse a recuperare tutto l'importo mantenuto accertato.

→ **Si ritiene che l'ipotesi prospettata non sia corretta.**

Infatti, il punto 17 del Principio Contabile n. 2 approvato dall'Osservatorio per la Finanza Locale in data 18/11/2008 stabilisce che "un'entrata tributaria è accertabile soltanto dopo che si sia formato il ruolo, o acquisita la denuncia, o ricevuto il versamento effettuato in autoliquidazione, o comunicato il gettito dal soggetto legalmente competente, o divenuto definitivo l'atto di **accertamento** o di liquidazione dell'ufficio fiscale competente".

Pertanto se non si verifica una di queste condizioni, non è possibile accertare nel bilancio 2012, la presunta evasione sul tributo in questione.

## Q &amp; A

Questo Comune ha programmato di affidare in concessione un servizio. Lo schema di bando prevede un canone, per la gestione del servizio, da incassare in parte annualmente (per 30 anni) e in parte da incassare all'atto della stipula del contratto (si tratterebbe in buona sostanza di un anticipo di una quota dei canoni futuri). Tale anticipo verrebbe comunque incassato al titolo terzo delle entrate e contribuirebbe per intero al raggiungimento dell'obiettivo del patto di stabilità del 2012. È corretta questa procedura?

→ **La soluzione prospettata nel quesito è corretta.**

*L'entrata relativa alla concessione va acquisita al Titolo terzo del bilancio, codice SIOPE a secondo dei servizi, compreso tra il n 3101 ed il n. 3149.*

*Agli effetti del Patto di stabilità l'entrata complessiva, compreso quella iniziale, è rilevante (legge 183/11 e s.m. e Circolare MEF 5/12) nell'esercizio nel quale avviene l'accertamento.*

## Q &amp; A

- Considerato che:
  - Dalle nuove stime ministeriali del gettito IMU nel ns. ente a seguito del pagamento del primo acconto, si evince una differenza in più dell' 8% rispetto alla stima dell'ufficio Tributi.
- Il governo avrebbe la facoltà di aumentare l'aliquota base entro il 10 dicembre in caso di non raggiungimento del gettito stimato, ma il sottosegretario dell'Economia ha già comunicato a mezzo stampa che non ritiene necessaria tale manovra; si chiede se sia ancora possibile l'utilizzo dell'**accertamento** convenzionale di cui al DL 16/2012 in sede di verifica degli equilibri di bilancio.

→ **Allo stato attuale, sulla problematica posta esistono, purtroppo, ancora delle incertezze.**

*Come è risaputo il Ministero dell'interno in data 28/8 ha comunicato le nuove stime del FSR, conseguenti alla rideterminazione da parte del MEF delle stime del presunto gettito IMU. Ma anche queste stime, molto probabilmente, saranno rideterminate sulla base di nuove valutazioni del MEF.*

*- Le note metodologiche elaborate dal MEF continuano ad affermare, che gli enti, con riferimento alle previsioni di bilancio, debbono fare riferimento ai dati che sono stati forniti (ai quali aggiungere, con riferimento all'IMU, il gettito derivante dagli incrementi delle aliquote deliberate dal Comune) e ciò al fine di procedere all'**accertamento** convenzionale.*

*- Però, in considerazione del fatto che l'articolo 4 comma 5, della legge 44/2012, stabilisce che "l'**accertamento convenzionale non dà diritto al riconoscimento da parte dello Stato dell'eventuale differenza tra gettito accertato convenzionalmente e gettito reale**", si ritiene prudente operare con l'intento di garantire il reale equilibrio del bilancio; a tal fine, chi scrive, ritiene che sia sostanzialmente corretto prevedere in bilancio il gettito IMU che l'ente ritiene attendibile sulla base delle proprie stime.*

*- Comunque si auspica che, in proposito, vengano fornite, in tempi rapidi, da parte del Ministero dell'interno, delle indicazioni più precise sul comportamento a cui debbono attenersi gli enti.*

## Q &amp; A

## Come si contabilizzano le operazioni di leasing?

*Il punto 3.25 dell'allegato 2 al DPCM 28/12/2012 regola le modalità di contabilizzazione delle operazioni di leasing finanziario in costruendo; questo principio, come riportato nel quesito, prevede che queste operazioni vengano contabilizzate secondo il cd metodo finanziario.*

*Tale criterio dovrebbe essere obbligatorio a partire dal 2014; per le operazioni che sono state avviate in precedenza, che si concludono con la consegna dell'opera entro il 2013, si ritiene che l'ente possa continuare ad applicare le modalità di contabilizzazione del cd metodo patrimoniale.*

*Con il metodo patrimoniale, si ritiene corretto contabilizzare il canone periodico tra le spese correnti all'intervento 4 "Utilizzo di beni di terzi".*

*Se l'ente ritiene di adeguarsi fin da ora al cd metodo finanziario, le scritture contabili dovranno essere, obbligatoriamente, quelle previste dal citato punto 3.25; e cioè:*

*A) Al momento della consegna del bene oggetto del contratto si rileva il debito pari all'importo oggetto del finanziamento, da iscriversi tra le "accensioni di prestiti" (Titolo V entrate) e si registra l'acquisizione del bene tra le spese di investimento, cioè al titolo II (si accerta l'entrata, si impegna la spesa e si emette un mandato versato in quietanza di entrata).*

*B) I canoni periodici sono registrati contabilmente distinguendo la parte interessi, da imputare in bilancio tra le spese correnti, dalla quota capitale, da iscriverne tra i rimborsi prestiti della spesa.*

31

## I CONTROLLI DEL REVISORE

## La vigilanza sulla regolarità contabile ed economica della gestione

- 1 Esecuzione di spese senza copertura finanziaria o senza assunzione di impegno
- 2 Irregolare tenuta della contabilità
- 3 Variazioni di bilancio o di peg non sottoposte ai competenti organi
- 4 Mancanza dei pareri
- 5 Utilizzo di entrate a destinazione vincolata per scopi non consentiti
- 6 Limite anticipazione di tesoreria e indebitamento
- 7 Debiti fuori bilancio non coperti
- 8 Tenuta degli inventari
- 9 Rispetto delle norme fiscali e previdenziali
- 10 Limite assunzioni e spese per il personale
- 11 Reati commessi durante la gestione
- 12 Predisposizione dei bilanci e rendiconti

32



## I CONTROLLI DEL REVISORE

## LA VERIFICA SULLA GESTIONE DELLE ENTRATE

**Controllo a campione, al fine della verifica:**

- del corretto accertamento delle entrate;
- dell'andamento complessivo delle entrate, per tenere sotto controllo gli equilibri generali del bilancio.



In alcuni casi il controllo può avvenire su base mensile ma talune entrate (es. IMU) hanno determinate scadenze prefissate o presuppongono specifiche attività (ruoli; letture di contatori; invio di bollettini, rilascio di autorizzazioni, ecc.) per cui occorre verificare a campione anche le singole attività che determinano le diverse entrate per individuare eventuali ritardi o inadempienze

Occorre verificare a campione che sui titoli di entrata dei documenti di bilancio siano riportati i codici gestionali del sistema Siope (DM 14.11.2006 n. 1355533). Non è consentito imputare provvisoriamente ai capitoli dei servizi c/terzi.

33

## I CONTROLLI DEL REVISORE

## LA VERIFICA SULLA GESTIONE DELLE SPESE

**Controllo a campione, al fine della verifica:**

- del corretto impegno delle spese (sia nel corso della gestione che in fase di accertamento dei residui passivi);
- dei titoli di spesa per verificarne l'esatto riporto dei codici gestionali del sistema Siope;
- delle prenotazioni di impegno (in presenza di procedure in via di espletamento);
- dell'andamento delle singole voci di spesa rispetto alle previsioni in modo da tenere sotto controllo gli equilibri generali di bilancio.

34

## I CONTROLLI DEL REVISORE

**Il controllo della correttezza delle procedure di acquisizione di entrate e di impegno, liquidazione e pagamento delle spese****Controllo a campione, al fine della verifica:**

- del rispetto dei tempi per la regolarizzazione di somme riscosse dal tesoriere in assenza di reversale (un' entrata potrebbe non essere contabilizzata);
- della corretta indicazione del vincolo correlato nelle reversali;
- della corretta registrazione delle entrate afferenti le attività commerciali rilevanti ai fini IVA sul registro corrispettivi o delle fatture attive;
- della correttezza formale e sostanziale delle operazioni di liquidazione delle spese;
- della regolare sottoscrizione dei mandati di pagamento;
- della corretta indicazione sui mandati degli estremi dell'atto esecutivo (determina di liquidazione, contratto, ecc.) che legittima l'erogazione della spesa;
- della indicazione della scadenza di pagamento se per legge o contratto;
- dell'acclusione al mandato dei documenti giustificativi della spesa;
- della corretta registrazione delle spese afferenti le attività commerciali rilevanti ai fini IVA sul registro delle fatture passive.

## I CONTROLLI DEL REVISORE

**Controlli sulla tempestività dei pagamenti della PA**

**L'art. 9 co. 1 lett. a) del DL 78/2009** ha previsto disposizioni tese ad accelerare l'iter di effettuazione dei pagamenti alle PMI fornitrici delle PPAA



- Devono essere adottate "**Idonee misure organizzative**" per garantire il tempestivo pagamento da pubblicare sul sito internet;
- Obbligo di "**Accertamento preventivo**", a cura del funzionario che adotta provvedimenti di impegno, della compatibilità del programma dei conseguenti pagamenti con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica, con riconoscimento della connessa responsabilità disciplinare ed amministrativa in caso di violazione di legge;
- Adozione delle "**Opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo e contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi**", nel caso lo stanziamento di bilancio per ragioni sopravvenute non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale;
- Svolgimento di attività di "**Analisi e revisione delle procedure di spesa e dell'allocazione delle relative risorse in bilancio**" con l'obiettivo di ottimizzare l'utilizzo delle risorse ed evitare la formazione di nuove situazioni debitorie.

## I CONTROLLI DEL REVISORE

**La vigilanza sul rendiconto delle spese di rappresentanza  
Art. 16 co. 26 DL.138/2011**

**I comuni sono obbligati ad elencare in un prospetto le spese di rappresentanza sostenute in ciascun anno.**

**Lo schema tipo è stato approvato con DM Interno 23.01.2012.**

**Il prospetto deve essere allegato al rendiconto e trasmesso entro 10 gg alla Sezione Regionale della Corte dei Conti.**

**Entro lo stesso termine deve essere pubblicato sul sito WEB dell'Ente**

L'organo di revisione deve verificare la corretta rilevazione delle spese, sottoscrivere il rendiconto unitamente al segretario e al responsabile dei servizi finanziari, verificare la trasmissione alla Corte dei Conti e la pubblicazione sul sito WEB.

## I CONTROLLI DEL REVISORE

**La vigilanza sui pagamenti superiori a € 10.000  
Art. 2 co. 9 DL 262/2006**

**Le PPAA e le società a prevalente partecipazione pubblica prima di effettuare a qualsiasi titolo il pagamento di un importo > 10.000 euro verificano anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante da cartelle di pagamento di ammontare complessivo pari o superiore a detto importo. In caso affermativo non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente per la riscossione.**

L'organo di revisione deve verificare l'implementazione di una idonea procedura di controllo e a campione testarne l'efficacia.

## I CONTROLLI DEL REVISORE

## Vigilanza sugli invii alla Corte dei Conti



L'organo di revisione deve verificare che siano inviati alla corte dei conti:

**1. Gli atti di spesa > 5.000 Euro relativi a :**

- a) Relazioni pubbliche
- b) Convegni
- c) Mostre
- d) Pubblicità
- e) Rappresentanza

Attenzione alle improprie contabilizzazioni

**2. Gli atti di riconoscimento dei debiti fuori bilancio**

**3. Gli atti di incarico per studi e consulenza di importo > 5.000 Euro**

## I CONTROLLI DEL REVISORE

## La Vigilanza sull'attività contrattuale



L'organo di revisione deve effettuare controlli a campione per verificare:

- il rispetto dei termini delle obbligazioni assunte da parte di soggetti terzi (serve anche ai fini della verifica dei residui);
- l'applicazione di eventuali penalità contrattuali;
- le garanzie rilasciate a copertura di danni e inadempienze;
- la certificazione del termine dei lavori;
- l'applicazione delle norme di legge e regolamentari in termini di aggiudicazione dei lavori/prestazioni;
- l'applicazione delle convenzioni CONSIP e nel caso di acquisto in modo autonomo che i provvedimenti assunti siano trasmessi alle strutture preposte al controllo di gestione o, in mancanza, all'organo di revisione. Il dipendente che sottoscrive il contratto, in questi casi, deve autocertificare il rispetto delle disposizioni in materia. L'art. 11 DL 98/2011 prevede la nullità dei contratti non stipulati con le convenzioni Consip o in violazione dei parametri. È previsto l'illecito disciplinare e il danno erariale;
- che i comuni con < di 5.000 abitanti debbano affidare l'acquisizione di beni e servizi ad un'unica centrale di committenza nell'ambito dell'unione dei comuni ovvero costituendo un accordo consortile.

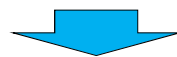
## I CONTROLLI DEL REVISORE

**La Vigilanza sulla tracciabilità dei flussi finanziari****Art. 6 e 7 L. 136/2010**

Dal 18.06.2011 ogni contratto, ad eccezione di quelli espressamente esonerati, è sottoposto alla disciplina.  
È previsto un CIG (codice identificativo di gara) e un CUP (codice unico di progetto) da richiedere all'AVCP (Autorità).  
Ogni contratto deve prevedere le clausole di tracciabilità.  
Tutti i pagamenti devono essere effettuati sul C/C bancario dedicato comunicato per iscritto alla controparte.  
Le movimentazioni finanziarie devono transitare solo sul conto dedicato con l'indicazione del codice CIG e/o CUP nel mandato di pagamento.

L'organo di revisione deve verificare l'implementazione di una idonea procedura di controllo e a campione testarne l'efficacia.

## I CONTROLLI DEL REVISORE

**La vigilanza in materia fiscale**

L'organo di revisione è tenuto a vigilare sui numerosi adempimenti fiscali relativi soprattutto con riferimento a:

- IVA
- IRAP
- Sostituti di imposta

RIS. 90/E DEL 17.9.2010



**L'Organo di revisione degli EE.LL. svolge la stessa funzione di garanzia** – in merito alla regolarità contabile e finanziaria – **che il DLgs. n. 39/2010 attribuisce al revisore legale dei conti** relativamente alla situazione contabile e finanziaria delle società di capitali, presso le quali esercita la funzione e che tra le competenze dell'Organo di revisione rientra quello di **ASSEVERARE i conti pubblici**, nel senso proprio di **garantire che gli elementi contabili comunicati all'AF corrispondano a quelli indicati nelle scritture contabili**.

La sottoscrizione dell'organo di revisione ha la stessa valenza giuridica del **visto di conformità** di cui all'art. 35 del DLgs. n. 241/97.

43

## CONTROLLI DI CARATTERE GENERALE

**ADEMPIMENTI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA**

- Verifica della corretta applicazione delle ritenute sulle diverse tipologie di compensi o indennità corrisposte;
- Verifica dell'applicazione della ritenuta d'acconto del 4% a fronte di contributi in c/esercizio erogati;
- Verifica delle ritenute operate a fronte di indennità di esproprio;
- Verifica del versamento delle ritenute operate;
- Verifica della tempestiva presentazione del Mod. 770 Ordinario e/o semplificato e della corrispondenza di quanto indicato con le scritture contabili

44

## CONTROLLI DI CARATTERE GENERALE

**ADEMPIMENTI AI FINI IVA**

Verifica a campione che:

- l'IVA a credito risultante dalle fatture di acquisto sia stata rilevata solo al momento del pagamento;
- sia stata emessa fattura per prestazioni o cessioni rilevanti ai fini IVA;
- l'ente abbia provveduto alle liquidazioni periodiche e che abbia riconciliato le risultanze contabili;
- l'ente abbia effettuato i versamenti dovuti.

Verifica della tempestiva presentazione della dichiarazione e della corrispondenza dei dati esposti con le scritture contabili e fiscali (Il credito in dichiarazione deve corrispondere al residuo attivo nel conto del bilancio - nelle rettifiche degli impegni e accertamenti sia stato tenuto conto dell'Iva - nella contabilità finanziaria sono state evidenziate le operazioni rilevanti ai fini IVA).

## CONTROLLI DI CARATTERE GENERALE

**ADEMPIMENTI AI FINI IRAP**

L'organo di revisione deve accertare se:

- l'EL ha esercitato l'opzione per i servizi commerciali ai fini Iva. In caso positivo se l'opzione è stata effettuata con apposita determina del dirigente o del responsabile del servizio entro i termini del primo versamento mensile e se è stata fatta un'analisi di convenienza con annessa valutazione di redazione di un bilancio ex art. 2425 c.c.. L'opzione deve risultare anche in dichiarazione Iva (quadro VO) ed è vincolante per un triennio.
- È stata correttamente determinata la base imponibile (sia con il metodo contabile che retributivo). Porre attenzione al caso di lavoratori in somministrazione lavoro; co.co.co e occasionali.
- La dichiarazione è stata presentata nei termini e se i dati esposti corrispondono alle scritture contabili.





## IL RENDICONTO DI GESTIONE

Dott. Ermando Bozza

### RELAZIONE AL RENDICONTO (art. 239 co.1, lett. d)

#### Elemento essenziale

- **Attestazione** della corrispondenza del rendiconto (conto del bilancio, conto economico e conto del patrimonio) alle risultanze della gestione
- L'attestazione ha **valore di certificazione** della conformità dei dati del rendiconto con i documenti contabili, gli inventari e i conti del tesoriere e degli altri agenti contabili

## RELAZIONE AL RENDICONTO (art. 239 co.1, lett. d)

### Struttura della relazione

- **Elencazione documenti** che costituiscono il rendiconto e che sono stati oggetto di esame.
- **Dichiarazione** che il collegio ha svolto i suoi compiti con professionalità ed in situazione di assoluta indipendenza.
- **Elenco delle situazioni significative** riscontrate e documentate, indicando per ciascuna di esse, se la situazione dà luogo ad una riserva o ad una eccezione.

## RELAZIONE AL RENDICONTO (art. 239 co.1, lett. d)

### Tempi e procedure

- La G.c. deve approvare lo schema di rendiconto e trasmetterlo unitamente alla proposta di delibera consiliare al collegio entro un termine tale da lasciare **almeno 20 gg. per l'esame e la formulazione della relazione**, per successivamente depositare rendiconto, allegati e relazione a disposizione dei consiglieri almeno 20 gg. prima dell'inizio della sessione consiliare.
- In sede di deliberazione **il c.c. deve tenere motivatamente conto** della relazione dell'organo di revisione (art. 227 co. 2 TUEL).

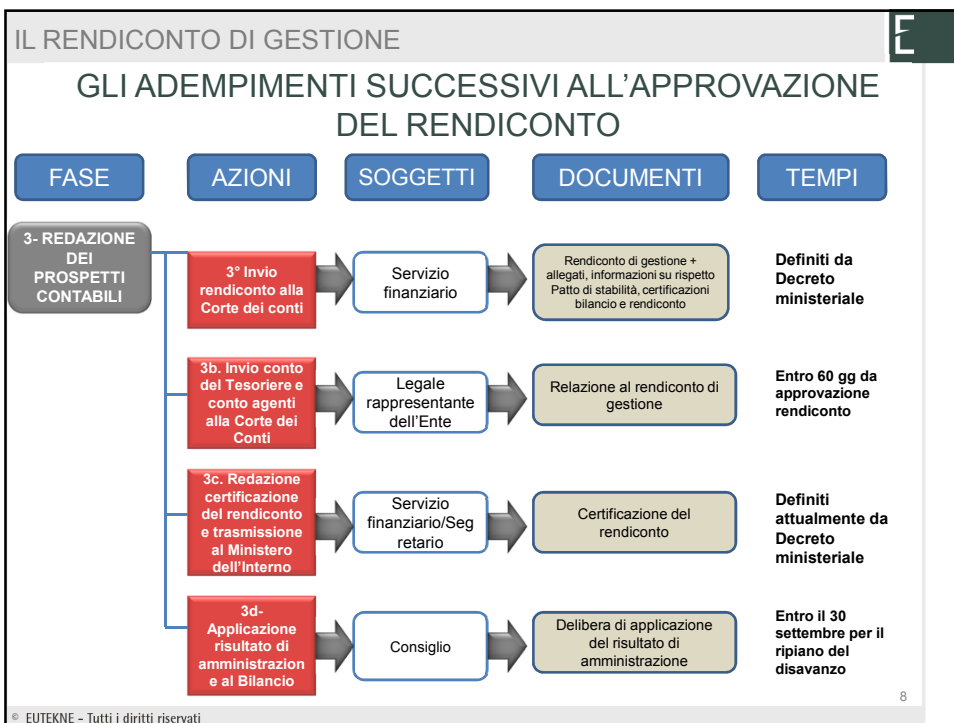
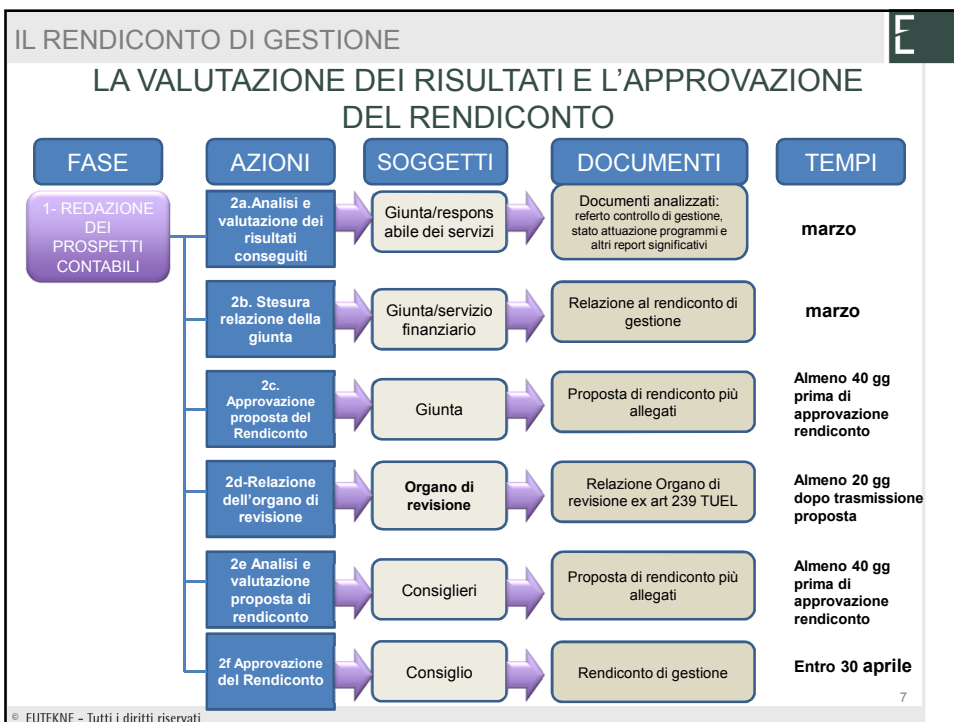
## RELAZIONE AL RENDICONTO

(art. 239 co.1, lett. d)

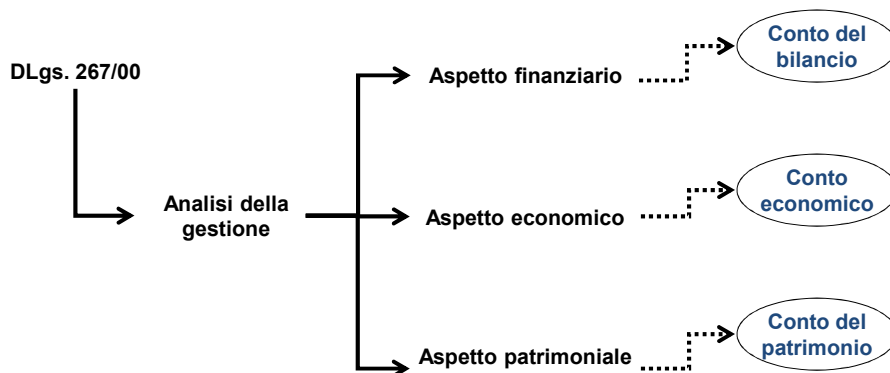
- Elenco delle eventuali “**raccomandazioni**” (guida alla lettura del rendiconto in quanto consistono in suggerimenti al fine di superare riserve ed eccezioni e migliorare i servizi)
- **Conclusioni**, che potranno essere alternativamente:
  - Positive
  - Positive con riserva
  - Positive con eccezioni
  - Positive con riserve ed eccezioni
  - Negative

## LA FASE DI REDAZIONE DEI PROSPETTI CONTABILI





## L'ANALISI ECONOMICA ATTRAVERSO LA RENDICONTAZIONE DEI RISULTATI



Le norme contenute nel **Tit. VI del TUEL (artt. 227-233)** sono considerate tutte **PRINCIPI INDEROGABILI** dal regolamento di contabilità.

## IL RENDICONTO SECONDO I PPCC (PC n. 3)

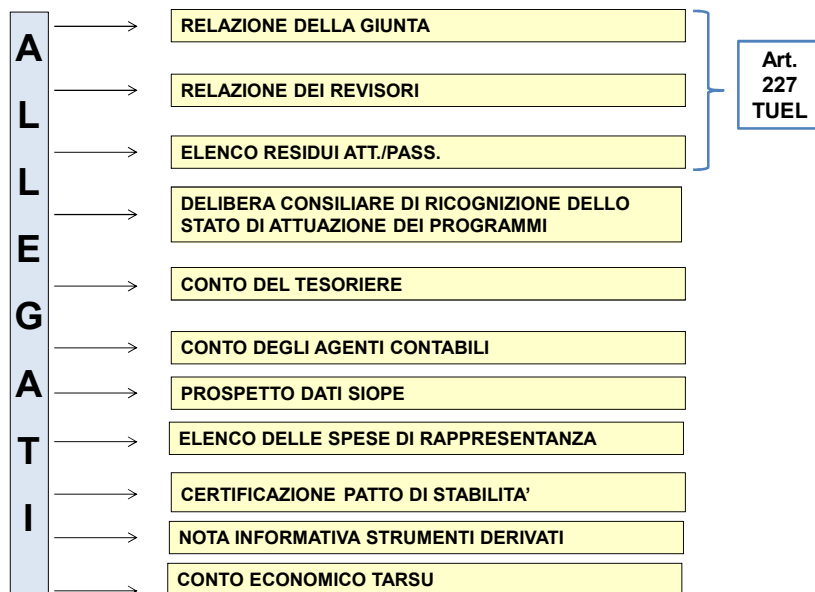
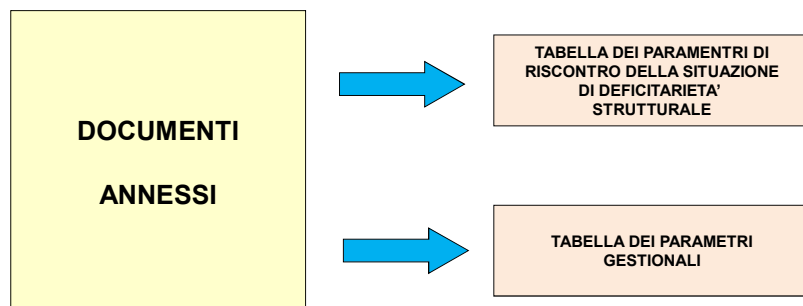
L'ente attraverso il rendiconto deve cercare di **rendere il conto della gestione** dando informazioni utili per evidenziare le **responsabilità** dell'ente per le risorse ad esso affidate e per **prendere decisioni**.

Nella relazione delle Giunta bisognerà **dare atto dell'osservanza dei postulati del sistema bilancio secondo i principi contabili** e, in particolare, dell'attendibilità dell'informazione fornita quale rappresentazione fedele delle operazioni e degli eventi che si intendono rappresentare e dimostrare nel rendiconto di gestione.  
**Occorrerà dare adeguata informazione sul numero, entità e ragioni che hanno determinato l'esigenza di approvare in corso di esercizio variazioni di bilancio.**

Bisogna dare atto di aver applicato il **PRINCIPIO DELLA PRUDENZA** per cui non sono state accertate entrate non certe mentre gli oneri devono essere analizzati e dimostrati nella loro totalità anche se non definiti in tutti gli elementi

**OBBLIGO DI EVIDENZIARE LA CONFORMITA' AI PPCC** se applicati nella loro totalità *(non c'è obbligo giuridico)*

## DOCUMENTI ANNESSI



DM 24.09.2009 - triennio 2010-2012	PARAMETRO PROVINCE	Valore/soglia
	<b>Disavanzo di gestione</b> Incluso l'avanzo di amministrazione utilizzato per investimenti	> 2,5% entrate correnti
	<b>Residui passivi finali complessivi su spese correnti</b> – Spese Tit. I (al netto dei residui attivi da contributi e trasferimenti correnti, anche per funzioni delegate, dalla regione)	> 50% impegni spesa corrente
	<b>Esistenza di procedimenti di esecuzione forzata nei confronti dell'ente</b>	> 0,5% delle spese correnti
	<b>Presenza di debiti fuori bilancio formati nel corso dell'esercizio (si considera negativo se la soglia è superata in tutti gli ultimi 3 anni)</b>	> 1% accertamento entrate correnti
	<b>Debiti di finanziamento non assistiti da contribuzione</b>	>160% entrate correnti per enti con av. gest. > 140% entrate correnti per enti con dis. gest.
	<b>Spese del personale</b> (escl. quelle finanziate con entrate a specifica destinazione da regione e altri ee.pp.)	> 38% delle entrate correnti
	<b>Esistenza al 31.12. di anticipazioni di tesoreria non rimborsate</b>	> 5% entrate correnti
	<b>Ripiano squilibri art. 103 Tuel con alienazioni e/o avanzo di amministrazione</b>	> 5% spesa corrente

© EUTEKNE - Tutti i diritti riservati

13

DM 24.09.2009 - triennio 2010-2012	PARAMETRO COMUNI	Valore/soglia
	<b>Disavanzo di gestione</b> Incluso l'avanzo di amministrazione utilizzato per investimenti	> 5% entrate correnti
	<b>Residui passivi finali complessivi su spese correnti</b> – Spese Tit. I	> 40% impegni spesa corrente
	<b>Esistenza di procedimenti di esecuzione forzata nei confronti dell'ente</b>	> 0,5% delle spese correnti
	<b>Presenza di debiti fuori bilancio formati nel corso dell'esercizio (si considera negativo se la soglia è superata in tutti gli ultimi 3 anni)</b>	> 1% accertamento entrate correnti
	<b>Debiti di finanziamento non assistiti da contribuzione</b>	>150% entrate correnti per enti con av. gest. > 120% entrate correnti per enti con dis. gest.
	<b>Spese del personale</b> (escl. quelle finanziate con entrate a specifica destinazione da regione e altri ee.pp.)	> 38% delle entrate correnti pop. > 29.999 abitanti > 39% pop. Da 5.000 a 29.999 abitanti > 40 pop. < 5.000 abitanti
	<b>Esistenza al 31.12. di anticipazioni di tesoreria non rimborsate</b>	> 5% entrate correnti
	<b>Ripiano squilibri art. 193 Tuel con alienazioni e/o avanzo di amministrazione</b>	> 5% spesa corrente
	<b>Residui attivi di nuova formazione dalla gestione di competenza (Tit. I e III escl. Add.le Irpef)</b>	> 42% accertamenti Tit. I e III entrate al netto add.le Irpef
	<b>Residui attivi Tit. I e III provenienti dalla gestione residui</b>	> 65% accertamenti della gestione di competenza entrate Tit. I e III

© EUTEKNE - Tutti i diritti riservati

14

**Quando l'ente è considerato strutturalmente deficitario?**

Se si accertano valori deficitari per almeno 1/2 dei parametri

Cosa accade?

Controlli sul personale e sul costo di alcuni servizi  
ART 243 co. 1 e 2 TUEL

Se non lo fanno?

Sanzione: -1% contributo ordinario dello Stato

**LA CONTABILITÀ FINANZIARIA  
E LA CONTABILITÀ ECONOMICA**

**CONTABILITÀ  
FINANZIARIA**

Considera solo **l'aspetto finanziario** della gestione e riesce a soddisfare solo l'esigenza informativa di controllo della spesa, realizzata attraverso l'attribuzione del carattere autorizzatorio al bilancio di previsione

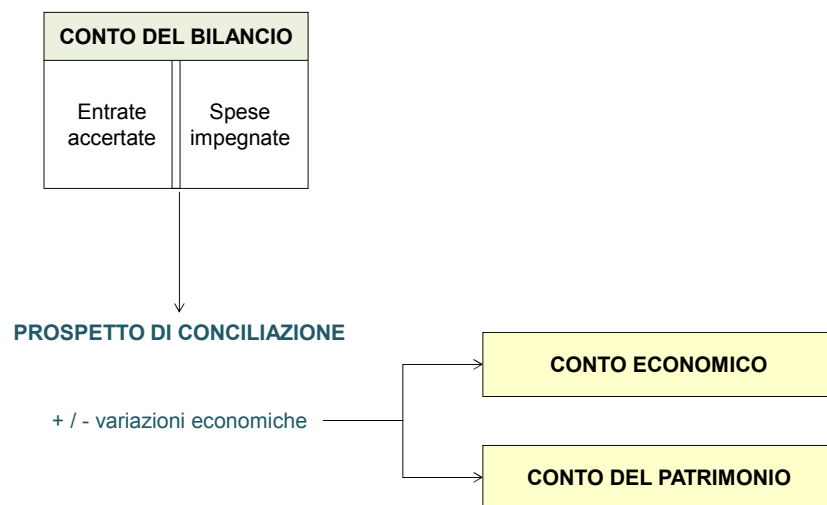
**CONTABILITÀ  
ECONOMICA**

Si affianca alla contabilità finanziaria e consente di ottenere informazioni relative **all'aspetto economico** della gestione dell'ente locale

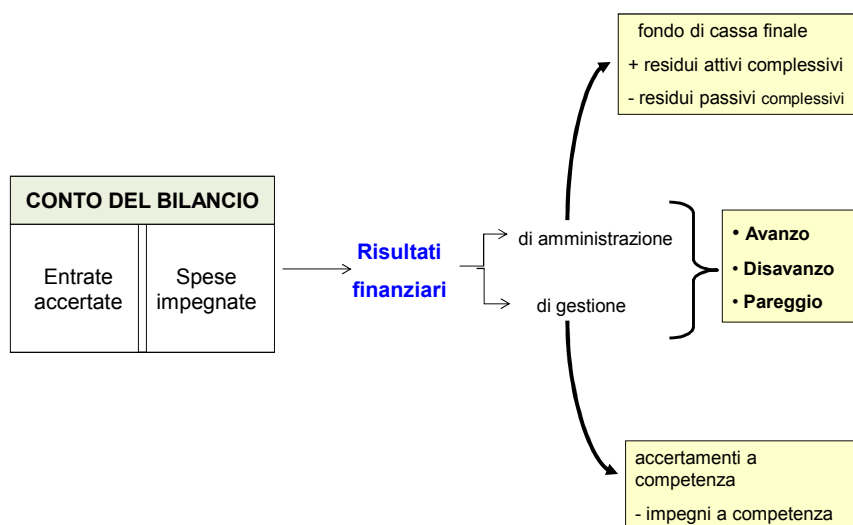
Considerando entrambi gli aspetti, finanziario ed economico, si rileva di fatto anche **l'aspetto patrimoniale** della gestione



## LA STRUTTURA DEL RENDICONTO



## IL CONTO DEL BILANCIO E I RISULTATI FINANZIARI









## METODO 2

<b>Maggiori entrate su competenza e residui</b> (col. 15 E)	-
<b>Minori spese su competenza e residui</b> (col. 14 S + col. 16 S)	7.500
<b>Minori entrate su competenza e residui</b> (col. 14 E + col. 16 E)	-6.000
<b>Avanzo di amministrazione esercizio precedente</b> (col. 4 E)	3.000
<b>Disavanzo di amministrazione esercizio precedente</b>	-
<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE</b>	4.500

*Il calcolo del risultato di amministrazione con il metodo 2 differisce da quello del metodo 1 per l'importo dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente applicato, che non viene riportato, nel modello del DPR 194/1996, nella colonna relativa a minori accertamenti sulle entrate*

## IL QUADRO GENERALE RIASSUNTIVO DEI RISULTATI DIFFERENZIALI

RISULTATI DIFFERENZIALI	COMPETENZA						RESIDUI					
	Prev. Iniz.li	Prev. Def.	% definiz.	Acc.ti/imp.	Risc./pag.ti	% realizz.	Res. Att/pass.	Conservati	Risc./pagati	% realizz.	Rimasti	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
<b>A) Equilibrio economico-finanziario</b>												
Entrate Titolo I-II-III (+)												
Quote Oneri urbanizzazione (+)												
Avanzo di amm.ne destinato a spese correnti (+)												
Mutui per debiti fuori bilancio (+)												
Spese correnti (-)												
<b>Differenza</b>												
Quote capitale dei mutui in estinzione (-)												
<b>Differenza</b>												
<b>B) Equilibrio finale</b>												
Entrate finali (titoli I-II-II-IV) (+)												
Spese finali (titoli I-II) (-)												
finanziare (-)												
<b>Saldo netto da</b>												
impiegare (+)												



## IL PROCESSO DI DEFINIZIONE DEL CONTO DEL BILANCIO

- L'iscrizione degli accertamenti e degli impegni (operazioni di chiusura-attenzione a decadenza impegni)
- Il riaccertamento dei residui attivi e passivi
- Verifica del conto degli agenti contabili
- Verifica e parificazione del conto del tesoriere
- Aggiornamento dell'inventario
- L'analisi del risultato di amministrazione

## L'ISCRIZIONE DEGLI ACCERTAMENTI E DEGLI IMPEGNI

### Gli **ACCERTAMENTI**

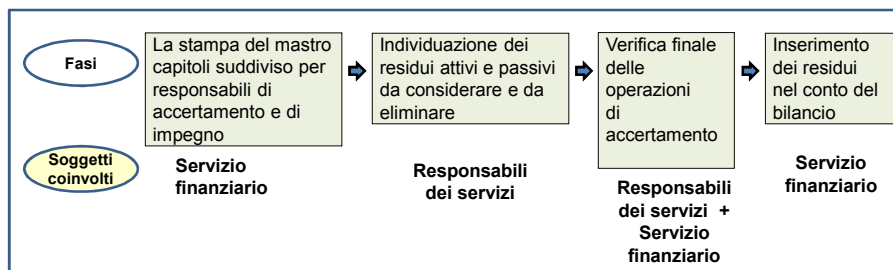
Vanno iscritti al valore nominale sulla base del diritto a riscuotere e vanno valutati al presumibile valore di realizzo.

- Possono essere iscritti:
  - solo quando l'ente è effettivamente controparte di un rapporto contrattuale, o detiene la titolarità ad incassare un'entrata tributaria o un trasferimento;
  - vanno cancellati qualora l'ente perda il controllo dei diritti contrattuali costitutivi del credito, oppure qualora si estinguano i diritti o la titolarità ad incassare le entrate in oggetto.

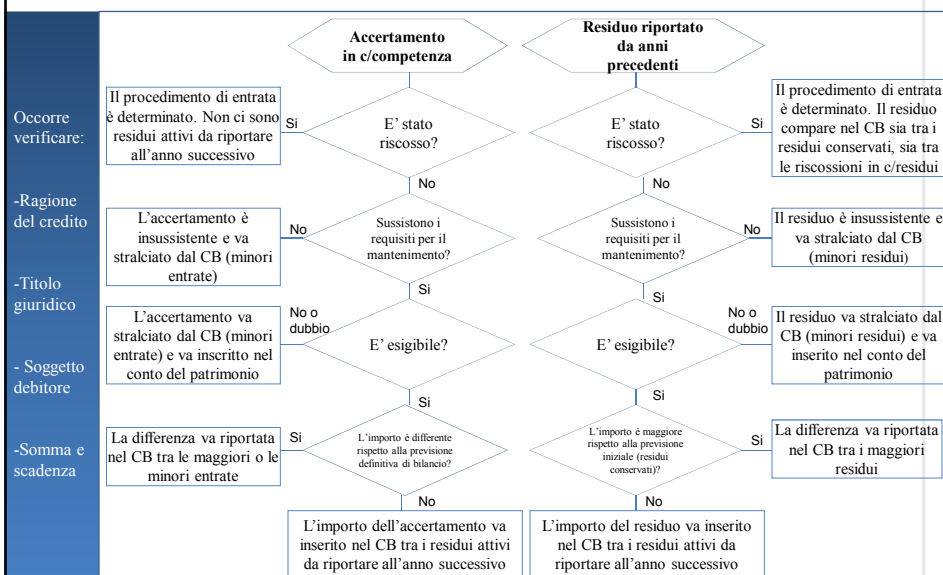
### Gli **IMPEGNI**

Vanno iscritti al valore nominale in base all'esistenza di una obbligazione giuridicamente perfezionata o di una disposizione di legge, fatte salve le eccezioni previste dall'ordinamento. Gli stanziamenti di spesa relativi ai fondi di riserva e agli ammortamenti non vanno impegnati e pertanto confluiscono nel risultato di amministrazione come economie di spesa.

## IL RIACCERTAMENTO DEI RESIDUI

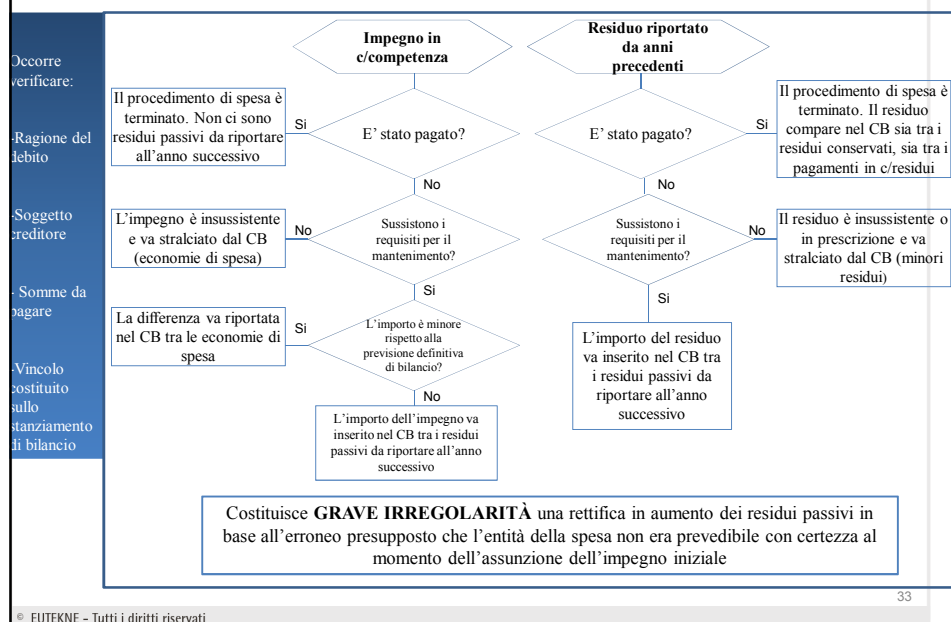
Il coinvolgimento dei responsabili dei servizi  
nel riaccertamento dei residui

## LE FASI DI RIACCERTAMENTO DEI RESIDUI ATTIVI





## LE FASI DI RIACCERTAMENTO DEI RESIDUI PASSIVI



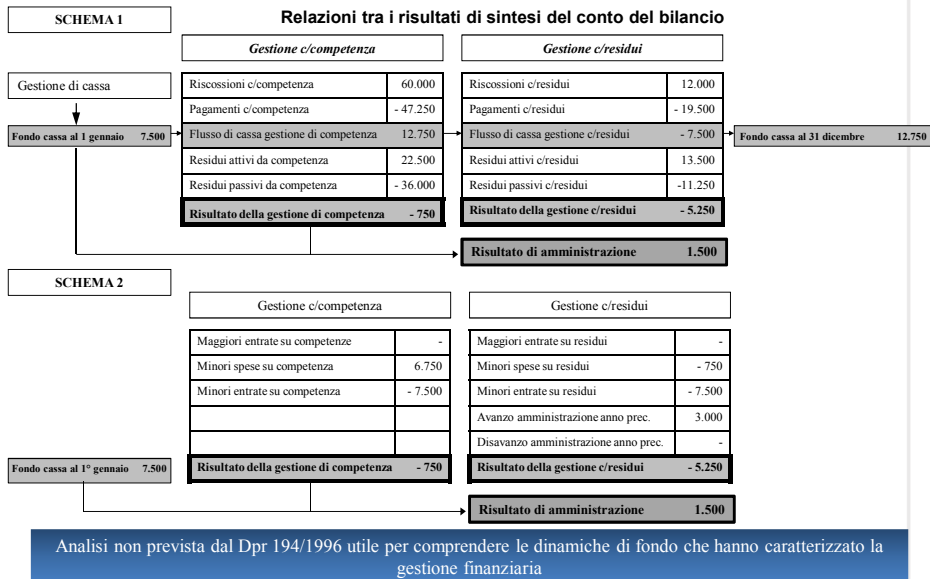
## SPENDING REVIEW (L. 135/2012)

A partire dal **rendiconto 2012** i comuni e le province devono allegare una **NOTA INFORMATIVA** dalla quale risulti la **VERIFICA** che i **DEBITI** e i **CREDITI** delle società verso gli enti controllanti, riportati analiticamente nel bilancio, trovino corrispondenza nei residui attivi e passivi risultanti nel rendiconto dell'ente locale alla medesima data.

**Sull'operazione vigilano gli organi di revisione della società e dell'ente locale, entrambi obbligati ad asseverare la nota.**

In presenza di **discordanze**, occorre indicare la motivazione e adottare **senza indugio** e, comunque, **entro l'esercizio finanziario in corso** i provvedimenti necessari a riconciliare le partite creditorie e debitorie.

## L'ANALISI E L'APPLICAZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE



## LA COMPOSIZIONE DELL'AVANZO

Avanzo di amministrazione		
FONDI	DESCRIZIONE	ESEMPI
<b>FONDI VINCOLATI</b>	Fondi che non è possibile destinare a fini diversi rispetto a quelli per i quali sono stati costituiti, in base a norme nazionali, regionali o da regolamenti predisposti dallo stesso ente. Vi confluiscono somme non impegnate entro la fine dell'esercizio (economie di spesa), ma per le quali sussiste un vincolo di destinazione.	1. FONDO SVALUTAZIONE CREDITI 2. Assegnazione di risorse a specifica destinazione effettuate dopo l'assestamento di bilancio e per le quali non è possibile istituire un capitolo di spesa o incrementarne l'importo stanziato 3. accantonamenti di spese a valenza pluriennale vincolati sulla base di esigenze proprie dell'ente
<b>FONDI PER IL FINANZIAMENTO DI SPESE IN CONTO CAPITALE</b>	Entrate o spese vincolate all'acquisto di beni durevoli	ENTRATE DA VENDITA IMMOBILI
<b>FONDI AMMORTAMENTO</b>	Quote amm.to facoltative ex art. 167 TUEL	Dopo che sono confluite nell'avanzo possono essere utilizzate per ricostituire i beni durevoli
<b>FONDI NON VINCOLATI</b>	Fondi determinati dalla differenza tra l'avanzo complessivo e i fondi precedenti	E' la parte di avanzo effettivamente disponibile da parte del consiglio che ne approva l'entità e la destinazione in base all'esigenze dell'ente

## LA DESTINAZIONE DELL'AVANZO(art. 187 TUEL)

**PRIORITÀ DI IMPIEGO**

- a) Reinvestimento delle quote eventualmente accantonate per l'ammortamento finanziari ex art. 167 TUEL
- b) Copertura di debiti fuori bilancio ex art. 194 TUEL
- c) Provvedimenti di salvaguardia degli equilibri di bilancio qualora non possa provvedersi con mezzi ordinari
- d) Finanziamento delle spese di funzionamento non ripetitive, in qualsiasi periodo dell'esercizio
- e) Copertura delle altre spese correnti, solo in sede di assestamento di bilancio
- f) Finanziamento di spese di investimento

## IL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

- Dovrà essere ripianato in sede di adozione dei provvedimenti di salvaguardia degli equilibri di bilancio (**art. 193 TUEL**).
- **L'art. 188 TUEL** impone all'ente di applicare l'eventuale disavanzo rilevato, in aggiunta alle quote di ammortamento precedentemente stanziati nel bilancio di previsione e non impegnate.
- Per la copertura del disavanzo possono essere utilizzate, per l'anno in corso e per i due successivi, tutte le entrate e disponibilità, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle aventi specifica destinazione vincolata, nonché i proventi da alienazione di beni patrimoniali disponibili.

## GLI INCONVENIENTI DELLA CONTABILITÀ FINANZIARIA

L'introduzione del **Conto economico** nell'ordinamento finanziario e contabile degli Enti locali è dovuta alla

Necessità di eliminare alcuni inconvenienti provocati dalla contabilità finanziaria

→ Il **risultato della gestione** viene espresso in termini esclusivamente finanziari e non esprime le variazioni del patrimonio conseguenti alle operazioni di esercizio

→ Il **risultato di amministrazione** può avere una limitata valenza informativa a seguito di improprie previsioni di residui attivi e passivi

→ Manca un **collegamento** tra il Conto del bilancio e il Conto del patrimonio

→ **L'efficienza dei servizi pubblici** è di difficile misurazione

## IL CONTO ECONOMICO: FUNZIONE

**CONTO ECONOMICO**

**Secondo criteri di competenza economica**

→ **Componenti positivi**, rappresentati dai ricavi e proventi conseguenti all'acquisizione delle risorse finanziarie necessarie a garantire lo svolgimento della gestione

→ **Componenti negativi**, che esprimono il costo dei fattori produttivi impiegati nel ciclo di produzione-erogazione

## IL CONTO ECONOMICO: CONTENUTO

**CONTO ECONOMICO**  
Componenti negativi

- acquisto di materie prime e dei beni di consumo
- prestazione di servizi
- utilizzo di beni di terzi
- spese di personale
- trasferimenti a terzi
- interessi passivi
- oneri finanziari diversi
- imposte e tasse a carico dell'ente locale
- oneri straordinari compresa la svalutazione dei crediti
- minusvalenze da alienazioni
- ammortamenti
- insussistenze dell'attivo (minori crediti e minori residui attivi)

**CONTO ECONOMICO**  
Componenti positivi

- tributi
- trasferimenti correnti
- proventi dei servizi pubblici
- proventi derivanti dalla gestione del patrimonio
- proventi finanziari
- insussistenze del passivo
- sopravvenienze attive
- plusvalenze da alienazioni

## I COMPONENTI NEGATIVI

**Componenti negativi**

- acquisto di materie prime e dei beni di consumo
- prestazione di servizi
- utilizzo di beni di terzi
- spese di personale
- trasferimenti a terzi
- interessi passivi
- oneri finanziari diversi
- imposte e tasse a carico dell'ente locale
- oneri straordinari compresa la svalutazione dei crediti
- minusvalenze da alienazioni
- ammortamenti
- insussistenze dell'attivo (minori crediti e minori residui attivi)



si riferiscono ai consumi dei fattori produttivi impiegati nel processo di produzione-erogazione

## I COMPONENTI POSITIVI

**Componenti positivi**

- tributi
- trasferimenti correnti
- proventi dei servizi pubblici
- proventi derivanti dalla gestione del patrimonio
- proventi finanziari
- insussistenze del passivo
- sopravvenienze attive
- plusvalenze da alienazioni



si riferiscono ai proventi connessi alle risorse che consentono lo svolgimento del processo di erogazione

## IL PRINCIPIO DI COMPETENZA

**Principio di competenza economica**

I costi e i proventi devono essere determinati tenendo conto



della relazione di causa-effetto tra i fattori produttivi utilizzati e i servizi prodotti ed erogati



di un periodo di riferimento corrispondente all'anno solare

## LA COMPETENZA ECONOMICA- focus

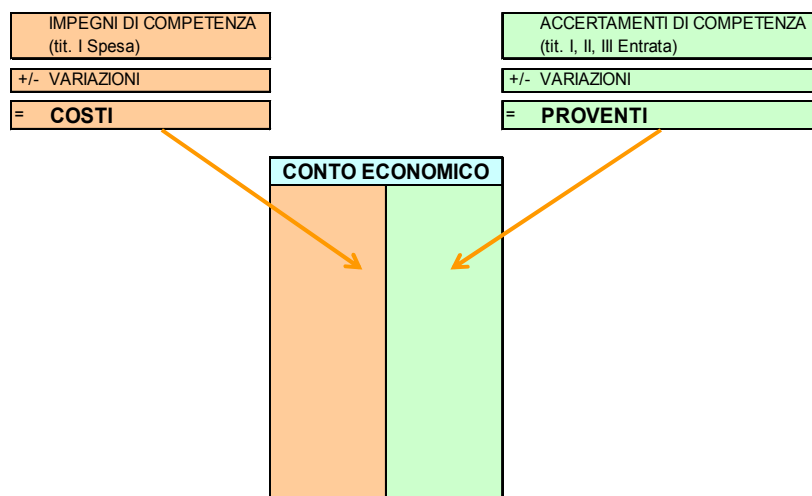
- La rispondenza al principio di competenza economica presenta non pochi problemi applicativi nel mondo degli Enti locali, da sempre garanti della persistenza di condizioni di equilibrio finanziario, che quindi basano il proprio sistema contabile sulle rilevazioni dei soli accadimenti in grado di generare delle entrate o delle spese.
- In contabilità finanziaria si considerano, infatti, per le entrate le fasi relative agli stanziamenti, agli accertamenti e agli incassi, mentre per la spesa le fasi relative agli stanziamenti, agli impegni, alle liquidazioni, alle ordinazioni e ai pagamenti. Ciascuna delle quali non offre informazioni sull'effettivo consumo/recupero delle risorse ad esse connesse.

Ad es. l'identificazione di un impegno non è di per sé sufficiente a configurare un costo di esercizio, sia perché **il consumo delle risorse potrebbe avvenire successivamente all'esercizio in cui è avvenuto l'impegno**, sia perché **ci possono essere impegni assunti a fine anno che però non generano mai costi (es. gare bandite che non giungeranno ad aggiudicazione)**. Analogamente la nascita di un accertamento non genera automaticamente un ricavo di esercizio per lo stesso importo (si pensi ad accertamenti per entrate pluriennali).



Occorre una imponente attività di rettifica e integrazione dei dati di entrata e di uscita

## LA COSTRUZIONE DEL CONTO ECONOMICO (1)



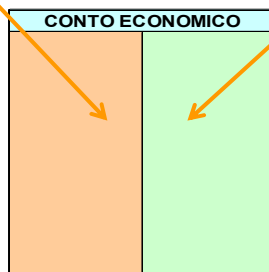
## LA COSTRUZIONE DEL CONTO ECONOMICO (2)

## ALTRE POSTE ECONOMICHE (costi)

Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o di beni di consumo
Quote di ammortamento dell'esercizio
Accantonamento per svalutazione crediti
Insussistenza dell'attivo
Minusvalenze patrimoniali

## ALTRE POSTE ECONOMICHE (proventi)

Insussistenza del passivo
Sopraavvenienze attive
Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (costi capitalizzati)
Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione
Plusvalenze patrimoniali



## IL RISULTATO ECONOMICO

CONTO ECONOMICO

Risultato  
economico





## IL RISULTATO ECONOMICO D' ESERCIZIO - focus

▪ **RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA**

Costi e ricavi dei fattori produttivi generati dai servizi erogati ai cittadini (anche tramite enti e società partecipate)

▪ **RISULTATO DELLA GESTIONE FINANZIARIA**

Oneri e proventi derivanti da fonti/impieghi di mezzi finanziari

▪ **RISULTATO DELLA GESTIONE STRAORDINARIA**

Deriva dal verificarsi di eventi eccezionali riferibili a gestioni precedenti oppure estranei alla gestione operativa (es. eliminazione di crediti considerati inesigibili, alienazioni di beni dell'ente a un prezzo inferiore al valore netto).

La stratificazione vista consente di effettuare un'analisi sulle modalità di gestione più attenta al fine di individuare correttivi adeguati.

Ad esempio:

▪ **Se la gestione OPERATIVA è negativa,**

si potranno porre in essere le seguenti azioni correttive:

- revisione dei costi dei servizi e/o delle modalità di esercizio degli stessi;
- riduzione dei livelli quali-quantitativi degli stessi;
- incremento della pressione tributaria, tariffaria, finalizzata al mantenimento dell'attuale livello di erogazione.

▪ **Se la gestione FINANZIARIA è negativa,**

si tratterà di intervenire per ridurre il costo del denaro (es. rinegoiazione mutui, Irs).

▪ **Se la gestione STRAORDINARIA è negativa,**

occorrerà monitorare che gli eventi negativi non presentino caratteristiche di continuità.

## IL CONTO ECONOMICO A FORMA SCALARE

<b>A</b>	<i>Proventi della gestione</i>	Lire	173.430.544.991
		Euro	89.569.401
<b>B</b>	<i>Costi della gestione</i>	Lire	159.103.021.171
		Euro	82.169.853
<b>Risultato della gestione</b>		Lire	<b>14.327.523.820</b>
		Euro	<b>7.399.549</b>
<b>C</b>	<i>Proventi ed oneri da aziende speciali partecipate</i>	Lire	2.301.148.913
		Euro	1.188.444
<b>Risultato della gestione operativa</b>		Lire	<b>16.628.672.733</b>
		Euro	<b>8.587.993</b>
<b>D</b>	<i>Proventi ed oneri finanziari</i>	Lire	-11.700.181.661
		Euro	-6.042.640
<b>E</b>	<i>Proventi ed oneri straordinari</i>	Lire	16.559.538.535
		Euro	8.552.288
<b>Risultato economico di esercizio</b>		Lire	<b>21.488.029.607</b>
		Euro	<b>11.097.641</b>

## IL RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA

CONTO ECONOMICO		Esercizio 20__		IMPORTI PARZIALI	IMPORTI TOTALI	IMPORTI COMPLESSIVI
<b>A)</b>	<b>PROVENTI DELLA GESTIONE</b>					
	1) Proventi tributari	.....				
	2) Proventi da trasferimenti	.....				
	3) Proventi da servizi pubblici	.....				
	4) Proventi da gestione patrimoniale	.....				
	5) Proventi diversi	.....				
	6) Proventi da concessioni di edificare	.....				
	7) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	.....				
	8) Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	.....				
	<b>Totale proventi della gestione (A)</b>	.....				
<b>B)</b>	<b>COSTI DELLA GESTIONE</b>					
	9) Personale	.....				
	10) Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	.....				
	11) Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	.....				
	12) Prestazioni di servizi	.....				
	13) Godimento beni di terzi	.....				
	14) Trasferimenti	.....				
	15) Imposte e tasse	.....				
	16) Quote di ammortamento d'esercizio	.....				
	<b>Totale costi della gestione (B)</b>	.....				
	<b>RISULTATO DELLA GESTIONE (A-B)</b>	.....				
<b>C)</b>	<b>PROVENTI E ONERI DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE</b>					
	17) Utili	.....				
	18) Interessi su capitale di dotazione	.....				
	19) Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate	.....				
	<b>Totale (C) (17+18-19)</b>	.....				
	<b>RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A-B+/-C)</b>	.....				

## GLI ALTRI RISULTATI INTERMEDI

consumo (+/-)	.....	
12) Prestazioni di servizi	.....	
13) Godimento beni di terzi	.....	
14) Trasferimenti	.....	
15) Imposte e tasse	.....	
16) Quote di ammortamento d'esercizio	.....	
<b>Totale costi della gestione (B)</b>	.....	
<b>RISULTATO DELLA GESTIONE (A-B)</b>	.....	
<b>C) <u>PROVENTI E ONERI DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE</u></b>		
17) Utili	.....	
18) Interessi su capitale di dotazione	.....	
19) Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate	.....	
<b>Totale (C) (17+18-19)</b>	.....	
<b>RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A-B+/-C)</b>	.....	
<b>D) <u>PROVENTI ED ONERI FINANZIARI</u></b>		
20) Interessi attivi	.....	
21) Interessi passivi:		
- su mutui	.....	
- su obbligazioni	.....	
- su anticipazioni	.....	
- per altre cause	.....	
<b>Totale (D) (20-21)</b>	.....	
<b>E) <u>PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI</u></b>		

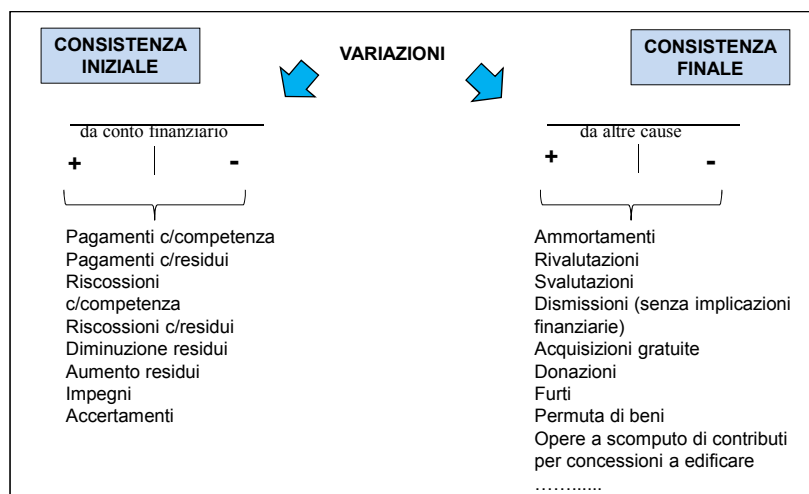
IL CONTO DEL PATRIMONIO  
E IL RISULTATO NETTO PATRIMONIALECONTO DEL  
PATRIMONIO

**Risultato netto patrimoniale** → **varia in funzione del risultato economico**

L'analisi del conto del patrimonio permette di ottenere informazioni idonee a verificare gli *effetti sul patrimonio delle scelte programmate* sia di breve che di medio - lungo periodo, in termini di liquidità e solidità, quali ad es.:

- la capacità di far fronte ai propri debiti a breve con attività a breve;
- l'esistenza di condizioni di solidità patrimoniale, cioè la capacità dell'ente di mantenere nel tempo gli equilibri della struttura delle poste patrimoniali di natura non corrente;
- il grado di obsolescenza delle immobilizzazioni tecniche;
- gli effetti del ricorso all'indebitamento a medio - lungo termine.

## LE TIPOLOGIE DI MOVIMENTAZIONI DELLE POSTE PATRIMONIALI



## IL CONTO DEL PATRIMONIO: ATTIVO

<b>Attivo</b>	<b>31/12/2009</b>	<b>31/12/2010</b>	<b>Variazioni</b>
Immobilizzazioni immateriali	Lire		
	Euro		
Immobilizzazioni materiali	Lire 518.788.521.519	531.675.369.499	12.886.847.980
	Euro 267.931.911	274.587.413	6.655.502
Immobilizzazioni finanziarie	Lire 161.440.222.406	160.620.285.430	-819.936.976
	Euro 83.376.917	82.953.455	-423.462
<b>Totale immobilizzazioni</b>	Lire <b>680.228.743.925</b>	<b>692.295.654.929</b>	<b>12.066.911.004</b>
	Euro <b>351.308.828</b>	<b>357.540.867</b>	<b>6.232.039</b>
Rimanenze	Lire	384.981.494	384.981.494
	Euro	198.826	198.826
Crediti	Lire 153.075.453.445	125.454.339.182	-27.621.114.263
	Euro 79.056.874	64.791.759	-14.265.115
Altre attività finanziarie	Lire 6.999.999.483	8.499.158.590	1.499.159.107
	Euro 3.615.198	4.389.449	774.251
Disponibilità liquide	Lire 41.014.126.533	49.282.744.316	8.268.617.783
	Euro 21.182.029	25.452.413	4.270.385
<b>Totale attivo circolante</b>	Lire <b>201.089.579.461</b>	<b>183.621.223.582</b>	<b>-17.468.355.879</b>
	Euro <b>103.854.101</b>	<b>94.832.448</b>	<b>-9.021.653</b>
Ratei e risconti	Lire	3.164.352.746	3.164.352.746
	Euro	1.634.252	1.634.252
<b>Totale dell'attivo</b>	Lire <b>881.318.323.386</b>	<b>879.081.231.257</b>	<b>-2.237.092.129</b>
	Euro <b>455.162.928</b>	<b>454.007.567</b>	<b>-1.155.362</b>
Conti d'ordine	Lire 256.683.635.689	149.419.997.435	-107.263.638.254
	Euro 132.566.035	77.168.989	-55.397.046

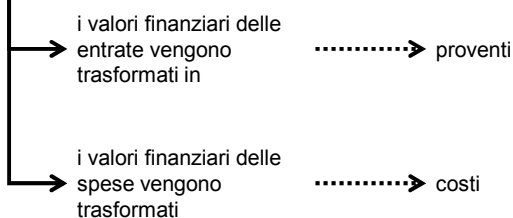
## IL CONTO DEL PATRIMONIO: PASSIVO

<b>Passivo</b>		<b>31/12/2009</b>	<b>31/12/2010</b>	<b>Variazioni</b>
<b>Patrimonio netto</b>	Lire	<b>428.615.331.734</b>	<b>450.103.361.341</b>	<b>21.488.029.607</b>
	Euro	<b>221.361.345</b>	<b>232.458.986</b>	<b>11.097.641</b>
<b>Conferimenti</b>	Lire	<b>23.374.836.923</b>	<b>40.776.537.528</b>	<b>17.401.700.605</b>
	Euro	<b>12.072.096</b>	<b>21.059.324</b>	<b>8.987.228</b>
Debiti di finanziamento	Lire	229.077.343.637	204.284.586.930	-24.792.756.707
	Euro	118.308.575	105.504.184	-12.804.390
Debiti di funzionamento	Lire	198.024.386.127	174.373.128.378	-23.651.257.749
	Euro	102.271.060	90.056.205	-12.214.855
Debiti per anticipazione di cassa	Lire			
	Euro			
Altri debiti	Lire	2.051.987.465	9.399.471.415	7.347.483.950
	Euro	1.059.763	4.854.422	3.794.659
<b>Debiti</b>	Lire	<b>429.153.717.229</b>	<b>388.057.186.723</b>	<b>-41.096.530.506</b>
	Euro	<b>221.639.398</b>	<b>200.414.811</b>	<b>-21.224.587</b>
<b>Ratei e risconti</b>	Lire	<b>174.437.500</b>	<b>144.145.665</b>	<b>-30.291.835</b>
	Euro	<b>90.089</b>	<b>74.445</b>	<b>-15.644</b>
<b>Totale del passivo</b>	Lire	<b>881.318.323.386</b>	<b>879.081.231.257</b>	<b>-2.237.092.129</b>
	Euro	<b>455.162.928</b>	<b>454.007.567</b>	<b>-1.155.362</b>
<b>Conti d'ordine</b>	Lire	256.683.635.689	149.419.997.435	-107.263.638.254
	Euro	132.566.035	77.168.989	-55.397.046

## IL PROSPETTO DI CONCILIAZIONE

PROSPETTO DI  
CONCILIAZIONEguida alle scritture di  
assestamento

Al conto economico è accluso un **prospetto di conciliazione** che, partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio, con l'aggiunta di elementi economici, raggiunge il risultato finale economico. I valori della gestione non corrente vanno riferiti al patrimonio (art. 229 co. 9)



## LA FUNZIONE DEL PROSPETTO DI CONCILIAZIONE

## PROSPETTO DI CONCILIAZIONE

- ha la funzione di illustrare il ***passaggio dal risultato finanziario a quello economico***
- individua il contenuto delle cosiddette ***scritture di assestamento***
- ***si collega al conto economico ed a quello del patrimonio***, chiarendo il formarsi dei rispettivi valori

## LA STRUTTURA DEL PROSPETTO DI CONCILIAZIONE

## STRUTTURA DEL PROSPETTO DI CONCILIAZIONE

- **1<sup>a</sup> parte** →
  - Titoli e categorie per l'Entrata
  - Titoli e interventi per la Spesa
- **2<sup>a</sup> parte** →
  - Fatti di gestione non contabilizzati nel conto del bilancio ma da considerare per il principio di competenza

- le informazioni del Prospetto di conciliazione possono essere lette sia *orizzontalmente* che *verticalmente*
- colonna 1: deve contenere le Entrate e le Spese indicate nel conto del bilancio
- colonne 2-3-4-5-6: contiene le rettifiche o le integrazioni dei diversi valori finanziari

## GLI ACCERTAMENTI

## ACCERTAMENTI

- in relazione agli artt. 179 (sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuazione del debitore e quantificazione della somma da incassare) e 189 (divieto di mantenere tra i residui attivi le entrate accertate per le quali non esiste un titolo giuridico che costituisca l'ente locale creditore della correlativa entrata) gli accertamenti sono veri e propri crediti
- se riferiti alla gestione corrente, misurano i proventi / ricavi
- se riferiti alla gestione non corrente, evidenziano movimenti nelle componenti del patrimonio
- il passaggio è mostrato dal prospetto di conciliazione, collegato al conto economico ed al conto del patrimonio

## GLI IMPEGNI

## IMPEGNI

- rappresentano "accantonamenti" di somme per un determinato scopo
- in relazione agli artt. 183 (obbligazione giuridicamente perfezionata) e 190 (divieto di conservazione, come residui passivi, delle somme non impegnate) gli impegni di spesa sono veri e propri **debiti**
- se riferiti alla gestione corrente, **misurano i costi del periodo**
- se riferiti alla gestione non corrente, evidenziano **movimenti nelle componenti del patrimonio**
- il passaggio è mostrato dal prospetto di conciliazione, collegato al conto economico ed al conto del patrimonio

## LE RETTIFICHE DEGLI ACCERTAMENTI E DEGLI IMPEGNI

### CONTO ECONOMICO

comprende gli **accertamenti** e gli **impegni** del conto del bilancio, *rettificati al fine di costituire la dimensione finanziaria dei valori economici riferiti alla gestione di competenza*, le insussistenze e sopravvenienze derivanti dalla gestione dei residui e gli elementi economici non rilevati nel conto del bilancio (art. 229 1° comma)

#### Esempi

- un fattore produttivo (misurato dal relativo impegno preso nel precedente esercizio) è stato acquisito nell'esercizio precedente ma viene utilizzato (consumato) nel corrente esercizio (rettifica in aumento)
- un fattore produttivo è stato acquisito nel corrente esercizio ma viene utilizzato (consumato) solo in parte (rettifica in diminuzione)
- sono stati conseguiti ricavi misurati dalle entrate accertate in esercizi precedenti ma di competenza del presente esercizio (rettifica in aumento)
- sono stati conseguiti ricavi misurati dalle entrate accertate nel presente esercizio ma di competenza del prossimo (rettifica in diminuzione)

63

## IL SISTEMA CONTABILE E IL METODO DI RILEVAZIONE

### SISTEMA CONTABILE



il sistema contabile utilizzato è quello del **risultato economico e del patrimonio**, secondo il quale, attraverso la determinazione del primo (risultato economico) si determina anche il secondo (patrimonio)

### METODO



la logica di base del Prospetto di conciliazione è coerente con quella utilizzata dalle imprese (Partita doppia) in cui le operazioni vengono esaminate sia **nell'aspetto finanziario** (accertamenti e impegni) che in quello **economico** (costi e proventi)

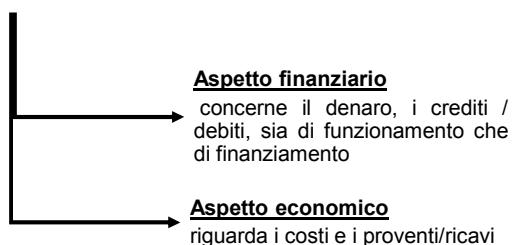
64



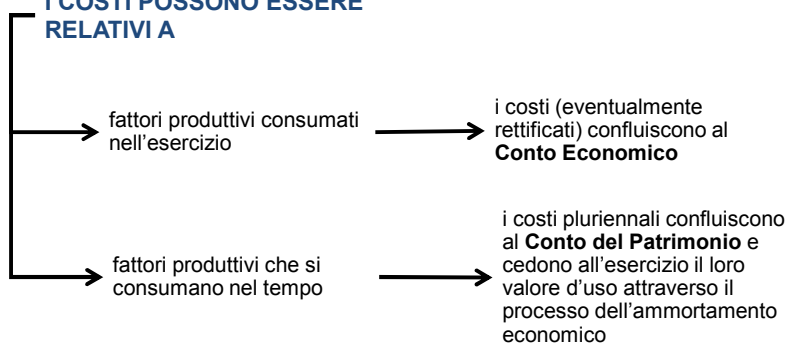
## IL METODO DELLA PARTITA DOPPIA

METODO DELLA  
PARTITA DOPPIA

- analisi dei fatti di gestione esterna sotto l'aspetto finanziario ed economico
- accensione di due serie di conti (finanziari ed economici) aventi funzionamento antitetico



## I COSTI E I PROVENTI / RICAVI

I COSTI POSSONO ESSERE  
RELATIVI A

IL PROSPETTO DI CONCILIAZIONE: ENTRATE

**Prospetto di conciliazione - Entrate**

	Accertamenti finanziari di competenza	Ratei - Risconti - Rettifiche	Al conto economico	Al conto del patrimonio Rif. C.P. attivo	Rif. C.P. passivo
<b>Titolo I Entrate tributarie</b>					
<b>Titolo II Entrate da trasferimenti</b>					
<b>Titolo III Entrate extratributarie</b>					
<b>TOTALE ENTRATE CORRENTI</b>					
<b>Titolo IV Entrate per alienaz. di beni patrimoniali, trasferimento di capitali, riscossioni di crediti</b>					
<b>Titolo V Entrate da accens. di prestiti</b>					
<b>Titolo VI Servizi per conto terzi</b>					
<b>TOTALE GENERALE DELL'ENTRATA</b>					
* Insussistenza del passivo					
* Sopravvenienze attive					
* Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (costi capitalizzati)					
* Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, ecc.					

IL PROSPETTO DI CONCILIAZIONE: SPESE CORRENTI

**Prospetto di conciliazione - Spese correnti**

	Impegni finanziari di competenza	Ratei - Risconti - Rettifiche	Al conto economico	Al conto del patrimonio Rif. C.P. attivo	Rif. C.P. passivo
<b>Titolo I Spese correnti</b>					
1) Personale					
2) Acquisti di beni di consumo e/o di materie prime					
3) Prestazioni di servizio					
4) Utilizzo di beni di terzi					
5) Trasferimenti					
6) Interessi passivi ed oneri finanziari diversi					
7) Imposte e tasse					
8) Oneri straordinari della gestione corrente					
<b>Totale Spese Correnti</b>					

IL PROSPETTO DI CONCILIAZIONE:  
SPESE IN C/CAPITALE

Prospetto di conciliazione - Spese in c/capitale

	Impegni finanziari di competenza	Ratei - Risconti - Rettifiche	Al conto economico	Al conto del patrimonio	
					Rif. C.P. attivo Rif. C.P. passivo
<b>Titolo II Spese in conto capitale</b>					
1) Acquisiz. beni immobili					
2) Espropri e servitù onerose					
3) Acquisto di beni specifici per realizz. in economia					
4) Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia					
5) Acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche					
6) Incarichi profess. esterni					
7) Trasferimenti di capitale					
8) Partecipazioni azionarie					
9) Conferimenti di capitale					
10) Concessioni di crediti e anticipazioni					
<b>Totale Spese in Conto Capitale</b>					
<b>Titolo III Rimborsio di prestiti</b>					
<b>Titolo IV Servizi per conto terzi</b>					
<b>TOTALE GENERALE SPESA</b>					
* Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o di beni di consumo					
* Quote di ammortamento dell'esercizio					

LE “TRAPPOLE” DELLO SCHEMA  
DI RELAZIONE E I CONTROLLI  
SOTTOSTANTI

- attestazione, rilasciata dai responsabili dei servizi, dell'insussistenza alla chiusura dell'esercizio di debiti fuori bilancio;

- ♦ il rendiconto è stato compilato secondo i principi contabili degli enti locali;

## TENUTO CONTO CHE

- ♦ durante l'esercizio le funzioni sono state svolte in ottemperanza alle competenze contenute nell'art. 239 del T.U.E.L. avvalendosi per il controllo di regolarità amministrativa e contabile di tecniche motivate di campionamento;
- ♦ che il controllo contabile è stato svolto in assoluta indipendenza soggettiva ed oggettiva nei confronti delle persone che determinano gli atti e le operazioni dell'ente;
- ♦ le funzioni richiamate e i relativi pareri espressi dall'organo di revisione risultano dettagliatamente riportati nei verbali dal n. \_\_\_\_ al n. \_\_\_\_;
- ♦ le irregolarità non sanate, i principali rilievi e suggerimenti espressi durante l'esercizio sono evidenziati nell'apposita sezione della presente relazione.

## ♦ RIPOSTA / RIPOSTANO

i risultati dell'analisi e le attestazioni sul rendiconto per l'esercizio 2011.

**CONTO DEL BILANCIO****Verifiche preliminari**

L'organo di revisione, sulla base di tecniche motivate di campionamento, ha verificato:

- la regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle entrate e delle spese in conformità alle disposizioni di legge e regolamentari;
- la corrispondenza tra i dati riportati nel conto del bilancio con quelli risultanti dalle scritture contabili;
- il rispetto del principio della competenza finanziaria nella rilevazione degli accertamenti e degli impegni;
- la corretta rappresentazione del conto del bilancio nei riepiloghi e nei risultati di cassa e di competenza finanziaria;
- la corrispondenza tra le entrate a destinazione specifica e gli impegni di spesa assunti in base alle relative disposizioni di legge;
- l'equivalenza tra gli accertamenti di entrata e gli impegni di spesa dei capitoli relativi ai servizi per conto terzi;
- che l'ente ha provveduto alla verifica degli obiettivi e degli equilibri finanziari ai sensi dell'art. 193 del T.U.E.L. in data \_\_. \_\_. 2011, con delibera n. \_\_\_\_;
- che l'ente ha riconosciuto debiti fuori bilancio per euro \_\_\_\_\_ e che detti atti sono stati trasmessi alla competente Procura della Sezione Regionale della Corte dei Conti ai sensi dell'art. 23, comma 5, della legge 289/2002;
- l'adempimento degli obblighi fiscali relativi a: I.V.A., I.R.A.P., sostituti d'imposta;
- che i responsabili dei servizi hanno provveduto ad effettuare il riaccertamento dei residui.

**Gestione Finanziaria**

L'organo di revisione, in riferimento alla gestione finanziaria, rileva e attesta che:

- risultano emessi n. \_\_\_\_\_ reversali e n. \_\_\_\_\_ mandati;
- i mandati di pagamento risultano emessi in forza di provvedimenti esecutivi e sono regolarmente estinti;
- il ricorso all'anticipazione di tesoreria è stato effettuato nei limiti previsti dall'articolo 222 del T.U.E.L. ed è stato determinato da \_\_\_\_\_;
- gli utilizzi, in termini di cassa, di entrate aventi specifica destinazione per il finanziamento di spese correnti sono stati effettuati nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 195 del T.U.E.L. e al 31.12.2011 risultano *totalmente / parzialmente* reintegrati;
- il ricorso all'indebitamento è stato effettuato nel rispetto dell'art. 119 della Costituzione e degli articoli 203 e 204 del d.lgs 267/00, rispettando i limiti di cui al primo del citato articolo 204;
- gli agenti contabili, in attuazione degli articoli 226 e 233 del T.U.E.L., hanno reso il conto della loro gestione entro il 30 gennaio 2012, allegando i documenti previsti;
- I pagamenti e le riscossioni, sia in conto competenza che in conto residui, coincidono con il conto del tesoriere dell'ente, banca \_\_\_\_\_, reso entro il 30 gennaio 2012 e si compendiano nel seguente riepilogo:  
*oppure*
- *Il conto del tesoriere non coincide con le risultanze delle scritture contabili tenute dai servizi finanziari per l'importo di euro \_\_\_\_\_ relativo alle seguenti partite sospese, per le quali l'organo di revisione ha sollecitato la regolarizzazione come da verbale n. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_.\_\_\_\_\_*

**Risultati della gestione****a) Saldo di cassa**

Il saldo di cassa al 31/12/2011 risulta così determinato:

	In conto		Totale
	RESIDUI	COMPETENZA	
Fondo di cassa al 1 gennaio 2011			
Riscossioni			0,00
Pagamenti			0,00
<b>Fondo di cassa al 31 dicembre 2011</b>			<b>0,00</b>
Pagamenti per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre			
<b>Differenza</b>			<b>0,00</b>

La situazione di cassa dell'Ente al 31.12 degli ultimi tre esercizi, evidenziando l'eventuale presenza di **anticipazioni di cassa rimaste inestinte** alla medesima data del 31.12 di ciascun anno, è la seguente:

	Disponibilità	Anticipazioni
Anno 2009		
Anno 2010		
Anno 2011		

- (eventuale) Il continuo ricorso all'anticipazione di cassa deriva dai seguenti elementi di criticità:
- entità dei residui attivi superiore a quella dei residui passivi causata da .....
  - residui attivi derivanti da rateazione di riscossioni per euro.....;
  - concessione di crediti ad organismi partecipati non ancora rimborsati per euro.....;

E' stata verificata l'esatta corrispondenza tra le entrate a destinazione specifica o vincolata e le relative spese impegnate in conformità alle disposizioni di legge come si desume dal seguente prospetto:

	Entrate accertate	Spese impegnate
Per funzioni delegate dalla Regione		
Per fondi comunitari ed internazionali		
Per imposta di scopo		
Per contributi in c/capitale dalla Regione		
Per contributi in c/capitale dalla Provincia		
Per contributi straordinari		
Per monetizzazione aree standard		
Per proventi alienazione alloggi e.r.p.		
Per entrata da escavazione e cave per recupero ambientale		
Per sanzioni amministrative pubblicità		
Per imposta pubblicità sugli ascensori		
Per sanzioni amministrative codice della strada (parte vincolata)		
Per contributi in conto capitale		
Per contributi c/impianti		
Per mutui		
Totale		

Al risultato di gestione 2011 hanno contribuito le seguenti entrate correnti e spese correnti di carattere eccezionale e non ripetitivo:

Entrate	importo	Spese	importo
totale		Totale	

## LO SCHEMA DI RELAZIONE E I CONTROLLI



Il risultato di amministrazione negli ultimi tre esercizi è stato il seguente:

	2009	2010	2011
Fondi vincolati			
Fondi per finanziamento spese in c/capitale			
Fondi di ammortamento			
Fondi non vincolati			
TOTALE			

In ordine all'eventuale utilizzo nel corso dell'esercizio 2011, dell'avanzo d'amministrazione si osserva quanto segue : ....

Per la composizione e l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione si richiama l'art. 187 del TUEL.

I vincoli di destinazione delle risorse confluite nel risultato di amministrazione permangono anche se quest'ultimo non è capiente a sufficienza o è negativo. In questi casi, come indicato al punto 59 del nuovo principio contabile n. 3, l'ente dovrà provvedere all'immediato riequilibrio ricercando tutte le risorse necessarie per finanziare le spese derivanti da entrate vincolate rifuite nel risultato di amministrazione.

Si ritiene opportuno che vengano evidenziati gli eventuali crediti di dubbia esigibilità iscritti in bilancio segnalati dai responsabili dei servizi, le eventuali attività o passività potenziali latenti alla chiusura dell'esercizio: ciò al fine di costituire un eventuale vincolo all'utilizzo dell'avanzo.

E' opportuno acquisire anche una relazione dell'ufficio legale (o del responsabile del servizio) sullo stato del contenzioso e sul possibile esito delle vertenze.

L'avanzo d'amministrazione non vincolato è opportuno sia utilizzato secondo le seguenti priorità:

- per finanziamento debiti fuori bilancio;
- al riequilibrio della gestione corrente;
- per accantonamenti per passività potenziali (derivanti da contenzioso, derivati ecc.);
- al finanziamento di maggiori spese del titolo II e/o estinzione anticipata di prestiti.

Nel caso di assunzione di prestiti per una durata superiore alla vita utile del bene finanziato è opportuno suggerire una estinzione anticipata del prestito con utilizzo dell'avanzo d'amministrazione non vincolato.

79

## LO SCHEMA DI RELAZIONE E I CONTROLLI



In merito all'attività di controllo delle dichiarazioni e dei versamenti l'organo di revisione rileva che sono (o non sono) stati conseguiti i risultati attesi e che in particolare le entrate per recupero evasione sono state le seguenti:

	Previste	Accertate	Riscosse
Recupero evasione Ici			
Recupero evasione Tarsu			
Recupero evasione altri tributi			
Totale			

In merito si osserva.....

La movimentazione delle somme rimaste a residuo per recupero evasione è stata le seguente:

Residui attivi al 1/1/2011	
Residui riscossi nel 2011	
Residui eliminati	
Residui al 31/12/2011	

80



**b) Tassa per la raccolta dei rifiuti solidi urbani**

(Fino all'entrata in vigore della tariffa in luogo della tassa, i comuni devono approvare e determinare con le modalità stabilite dal legislatore (art. 61, D.Lgs n. 507/1993) il costo e i proventi a consuntivo del servizio, sia ai fini di verificare il rispetto della percentuale minima di copertura, sia (comma 3 bis) nel caso di gettito superiore al costo, per assumere impegno di spesa per il rimborso dell'eccedenza nell'anno successivo.)

Il conto economico dell'esercizio 2011 del servizio raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti urbani presente i seguenti elementi:

<b>Ricavi:</b>			
- da tassa			
- da addizionale			
- da raccolta differenziata			
- altri ricavi			
<i>Totale ricavi</i>		0,00	
<b>Costi:</b>			
- raccolta rifiuti solidi urbani e assimilati			
- raccolta differenziata			
- trasporto e smaltimento			
- altri costi			
<i>Totale costi</i>		0,00	
<b>Percentuale di copertura</b>		<b>#DIV/0!</b>	

La percentuale di copertura prevista era del .....%

La movimentazione delle somme rimaste a residuo per tassa per la raccolta rifiuti solidi urbani è stata la seguente:

Residui attivi al 1/1/2011	
Residui riscossi nel 2011	
Residui eliminati	
Residui al 31/12/2011	

81

**c) Contributi per permesso di costruire**

Gli accertamenti negli ultimi tre esercizi hanno subito la seguente evoluzione

Accertamento 2009	Accertamento 2010	Accertamento 2011

La destinazione percentuale del contributo al finanziamento della spesa del titolo I è stata la seguente:

- anno 2009 .....% ( limite massimo 75%)
- anno 2010 .....% ( limite massimo 50% per spese correnti e 25% per spese di manutenzione ordinaria del patrimonio comunale)
- anno 2011 .....% ( limite massimo 50% per spese correnti e 25% per spese di manutenzione ordinaria del patrimonio comunale)

La movimentazione delle somme rimaste a residuo per contributo per permesso di costruire è stata la seguente:

Residui attivi al 1/1/2011	
Residui riscossi nel 2011	
Residui eliminati	
Residui al 31/12/2011	

82

**f) Proventi dei servizi pubblici**

Si attesta che l'ente non essendo in dissesto finanziario, ne strutturalmente deficitario in quanto non supera oltre la metà dei parametri obiettivi definiti dal decreto del Ministero dell'Interno del 24/9/2009, ed avendo presentato il certificato del rendiconto 2010 entro i termini di legge, non ha l'obbligo di assicurare per l'anno 2011, la copertura minima dei costi dei servizi a domanda individuale, acquedotto e smaltimento rifiuti.

*(Nel caso in cui non sussistano tali condizioni occorre riportare per i servizi suddetti la percentuale di copertura dei costi realizzata tenendo conto dei minimi previsti: servizi a domanda individuale 36%, acquedotto 80% e smaltimento rifiuti dal 70 al 100%).*

E' stato rispettato quanto disposto dall'art.3, commi 30,31 e 32 della legge 244/07,( trasferimento di risorse umane e finanziarie) come da asseverazione dell'organo di revisione in data.....  
In merito alle economie di spesa realizzate ed al miglioramento dell'efficienza gestionale (art. 24, comma 8, L. 448/2001) si osserva.....  
L'Ente ha proceduto nell'esercizio 2011 ad ampliamento dell'oggetto dei seguenti contratti di servizio:  
.....  
Le seguenti società nell'ultimo bilancio approvato presentano perdite che richiedono gli interventi di cui all'art. 2447 (2482 ter) del codice civile:

Codice fiscale			
Denominazione			
Situazione art.2447 o 2482 ter			
Decisioni dell'assemblea *			
Oneri a carico ente nel 2011			
Titolo della spesa I o II			
Beni conferiti nel 2011 **			
Perdite per tre esercizi consecutivi ( Si/No)			

\*Precisare se l'assemblea ha deliberato: il rinvio perdite ai futuri esercizi; la riduzione del capitale; l'aumento del capitale, la trasformazione, la liquidazione

\*\* In caso di conferimento in natura, si precisi il valore complessivo in euro del bene conferito.

## LO SCHEMA DI RELAZIONE E I CONTROLLI



(eventuale)I seguenti organismi partecipati non hanno provveduto ad approvare il bilancio d'esercizio o il rendiconto al 31.12.2010

	DENOMINAZIONE	Ultimo esercizio approvato
1		

Le società in house e quelle controllate ai sensi dell'art.2359 del codice civile nell'ultimo bilancio d'esercizio approvato presentavano la seguente situazione:

<b>valore della produzione</b>	
<b>Di cui :</b>	
<b>Corrispettivi o proventi da ente locale partecipante</b>	
<b>Debiti di finanziamento</b>	
<b>Debiti contratti dall'organismo verso l'ente locale</b>	
<b>Concessione crediti effettuate dell'ente locale</b>	
<b>Costo del personale ( B9 del conto economico)</b>	

E' stato verificato il rispetto:  
 - dell'art.1, commi 725,726,727 e728 della legge 296/06 (entità massima dei compensi agli amministratori di società partecipate in via diretta ed indiretta);  
 - dell'art.1, comma 729 della legge 296/06 ( numero massimo dei consiglieri in società partecipate in via diretta o indiretta);  
 - dell'art.1, comma 718 della legge 296/06 (divieto di percezione di compensi da parte del Sindaco e assessori, se nominati membri dell'organo amministrativo di società partecipate);  
 - dell'art. 1, comma 734 della legge 296/06 ( divieto di nomina di amministratore in caso di perdite reiterate).  
 (oppure)  
 Dalla verifica del rispetto delle suddette disposizioni è emerso quanto segue:.....

85

## LO SCHEMA DI RELAZIONE E I CONTROLLI



### h) Sanzioni amministrative pecuniarie per violazione codice della strada (art. 208 d.lgs. 285/92)

Le somme accertate negli ultimi tre esercizi hanno subito la seguente evoluzione:

Accertamento 2009	Accertamento 2010	Accertamento 2011

La parte vincolata del (50%) risulta destinata come segue:

	Rendiconto 2009	Rendiconto 2010	Rendiconto 2011
Spesa Corrente			
Spesa per investimenti			

La movimentazione delle somme rimaste a residuo è stata le seguente:

Residui attivi al 1/1/2011	
Residui riscossi nel 2011	
Residui eliminati	
Residui al 31/12/2011	

86

**n) Spese per il personale**

La spesa di personale sostenuta nell'anno 2011 rientra ( o non rientra) nei limiti di cui all'art.1, comma 557 o comma 562 ( per i Comuni non soggetti al patto di stabilità) della legge 296/06.

Nel caso di estinzione di organismi partecipati l'ente ha assunto l'obbligo di riassumere n..... dipendenti.

Ai sensi dell'articolo 91 del T.U.E.L. e dell'articolo 35, comma 4, del d.lgs. n. 165/01 l'organo di revisione ha espresso parere con verbale n. \_\_\_\_ del \_\_\_\_ sul documento di programmazione triennale delle spese per il personale verificando la finalizzazione dello stesso alla riduzione programmata delle spese e l'adeguata motivazione alle (eventuali) deroghe ai sensi dell'art.3, comma 120 della legge 244/07.

*(eventuale) E' stato inoltre accertato che l'Ente, in attuazione del titolo V del d.lgs. n. 165/2001, ha trasmesso in data \_\_\_\_\_ tramite SICO il conto annuale, la relazione illustrativa dei risultati conseguiti nella gestione del personale per l'anno 2011 .*

*Tale conto è stato redatto in conformità alla circolare del Ministero del Tesoro ed in particolare è stato accertato che le somme indicate nello stesso corrispondono alle spese pagate nell'anno 2011 e che la spesa complessiva indicata nel conto annuale corrisponde a quella risultante dal conto del bilancio.*

**Contrattazione integrativa**

Le risorse destinate dall'ente alla contrattazione integrativa sono le seguenti

	Anno 2010	Anno 2011
Risorse stabili		
Risorse variabili		
Totale		
Percentuale sulle spese intervento 01		

L'organo di revisione ha accertato che gli istituti contrattuali previsti dall'accordo decentrato sono improntati ai criteri di premialità, riconoscimento del merito e della valorizzazione dell'impegno e della qualità della prestazione individuale del personale nel raggiungimento degli obiettivi programmati dall'ente come disposto dall'art. 40 bis del d.lgs.165/2001e che le risorse previste dall'accordo medesimo sono compatibili con la programmazione finanziaria del comune,con i vincoli di bilancio ed il rispetto del patto di stabilità.

L'organo di revisione ha accertato che le risorse variabili di cui all'art.15, comma 5 del CCNL 1999, sono state destinate per l'attivazione di nuovi servizi e/o all'incremento dei servizi esistenti.

L'organo di revisione richiede che gli obiettivi siano definiti prima dell'inizio dell'esercizio ed in coerenza con quelli di bilancio ed il loro conseguimento costituisca condizione per l'erogazione degli incentivi previsti dalla contrattazione integrativa. ( art.5, comma 1 del d.lgs. 150/2009).

*(le spese per la contrattazione integrativa si possono considerare congrue se la loro percentuale di incidenza sulle spese di personale è vicina al 10%)*

**q) Servizi per conto terzi**

L'andamento delle entrate e delle spese dei Servizi conto terzi è stato il seguente:

SERVIZI CONTO TERZI	ENTRATA		SPESA	
	2010	2011	2010	2011
Ritenute previdenziali al personale				
Ritenute erariali				
Altre ritenute al personale c/terzi				
Depositi cauzionali				
Altre per servizi conto terzi				
Fondi per il Servizio economato				
Depositi per spese contrattuali				

Nelle altre spese per servizi conto terzi sono in particolare accertate ed impegnante le seguenti entrate e spese:

entrate: .....

spese: .....

89

**t) Contratti di leasing**

L'ente ha in corso al 31/12/2011 i seguenti contratti di locazione finanziaria:

Contratto	Bene utilizzato	Scadenza contratto	Canone annuo

**Fare attenzione ai criteri di contabilizzazione seguiti**

90

**Analisi della gestione dei residui**

L'organo di revisione ha verificato il rispetto dei principi e dei criteri di determinazione dei residui attivi e passivi disposti dagli articoli 179, 182, 189 e 190 del T.U.E.L..

I residui attivi e passivi esistenti al primo gennaio 2011 sono stati correttamente ripresi dal rendiconto dell'esercizio 2010.

L'ente ha provveduto al riaccertamento dei residui attivi e passivi al 31.12.2011 come previsto dall'art. 228 del T.U.E.L. dando / non dando adeguata motivazione.

**Eventuale: L'organo di revisione rileva che lo scostamento fra determinazione e rideterminazione dei residui a distanza di un esercizio è di entità rilevante e tale da far perdere significatività ad attendibilità al risultato dell'esercizio precedente.**

Nel conto del bilancio dell'anno 2011 risultano:

- residui attivi di parte corrente anteriori all'anno 2007 per Euro.....

- residui attivi del titolo IV anteriori all'anno 2007 per Euro.....

In ordine alla esigibilità di tali residui l'organo di revisione ritiene.....

**Dalla verifica effettuata sui residui attivi, il Collegio ha rilevato la sussistenza della ragione del credito,** mentre a riguardo della concreta esigibilità della singole partite ritiene necessaria una successiva verifica per i seguenti crediti:

Risorsa n. .... residuo di Euro ..... per .....

(oppure: per la loro esigibilità occorre provvedere a .....).

Per tali residui il Collegio, in attesa dell'esito della verifica, propone di tenere cautelativamente vincolata una parte dell'avanzo d'amministrazione disponibile pari a euro .....

L'ente ha provveduto a stralciare dal conto del bilancio crediti di dubbia esigibilità per euro.....e crediti inesigibile per euro ..... iscrivendoli nel conto del patrimonio alla voce A/III/4 unitamente ai crediti dichiarati inesigibili nei precedenti esercizi e per i quali non è ancora compiuto il termine di prescrizione.

L'organo di revisione rileva che nel conto del bilancio sono conservati i seguenti residui passivi del titolo II, costituiti negli esercizi precedenti all'anno 2008, per i quali non è ancora iniziata la procedura di gara:

- anno di impegno .....

- residuo euro .....

- finanziato con.....

L'organo di revisione rileva che nel conto del bilancio nei servizi per conto terzi sono stati eliminati residui attivi non compensati da uguale eliminazione di residui passivi per le seguenti cause .....In proposito si ritiene che.....(segnalare eventuali irregolarità)

**Analisi e valutazione dei debiti fuori bilancio**

L'ente ha provveduto nel corso del 2011 al riconoscimento e finanziamento di debiti fuori bilancio per Euro ....., di cui Euro ..... di parte corrente ed Euro ..... in conto capitale.

I relativi atti sono stati inviati alla competente Procura della Sezione Regionale della Corte dei Conti ai sensi dell'art. 23, comma 5, L. 289/2002.

**Tempestività pagamenti**

L'ente ha adottato misure ai sensi dell'art.9 della legge 3/8/2009, n.102, misure organizzative (procedure di spesa e di allocazione delle risorse) per garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute per somministrazioni, forniture ed appalti.

Il risultato delle analisi è illustrato in un rapporto pubblicato ( o che dovrà essere pubblicato) sul sito internet dell'ente.

**(L'organo di revisione deve vigilare sulla corretta applicazione delle disposizioni ed il rapporto è allegato alla relazione da trasmettere alla Corte dei Conti ai sensi dell'art.1, commi 166 e 170 della legge 266/2005)**

In merito alle misura adottato ed al rispetto della tempestività dei pagamento l'organo di revisione osserva.....

**Resa del conto degli agenti contabili**

Che in attuazione dell'articoli 226 e 233 del Tuel i seguenti agenti contabili, hanno reso il conto della loro gestione, entro il 30 gennaio 2012, allegando i documenti di cui al secondo comma del citato art. 233 :

Tesoriere .....  
 Economo .....  
 Riscuotitori speciali .....  
 Concessionari .....  
 Consegnatari azioni .....  
 Consegnatari beni .....

*( eventuale) Alla data odierna non sono state presentate le rese del conto dei Concessionari .....e si invita pertanto l'ente a sollecitare la presentazione assegnando un termine. Nel caso di inadempimento entro il termine assegnato l'ente dovrà provvedere alla segnalazione alla Corte dei Conti.*

**RESA DEL CONTO DEGLI AGENTI CONTABILI**

Che in attuazione dell'articoli 226 e 233 del Tuel i seguenti agenti contabili, hanno reso il conto della loro gestione, entro il 30 gennaio 2011, allegando i documenti di cui al secondo comma del citato art. 233 :

Tesoriere .....  
 Economo .....  
 Riscuotitori speciali .....  
 Concessionari .....  
 Consegnatari azioni .....  
 Consegnatari beni .....

*( eventuale) Alla data odierna non sono state presentate le rese del conto dei Concessionari .....e si invita pertanto l'ente a sollecitare la presentazione assegnando un termine. Nel caso di inadempimento entro il termine assegnato l'ente dovrà provvedere alla segnalazione alla Corte dei Conti.*



**PROSPETTO DI CONCILIAZIONE**

Nel prospetto di conciliazione sono assunti gli accertamenti e gli impegni finanziari risultanti dal conto del bilancio e sono rilevate le rettifiche e le integrazioni al fine di calcolare i valori economici e patrimoniali.

Al fine della rilevazione dei componenti economici positivi, gli accertamenti finanziari di competenza sono stati rettificati, come indicato dall'articolo 229 del T.U.E.L., rilevando i seguenti elementi:

- i risconti passivi e i ratei attivi;
- le variazioni in aumento o in diminuzione delle rimanenze;
- i costi capitalizzati costituiti dai costi sostenuti per la produzione in economia di valori da porre, dal punto di vista economico, a carico di diversi esercizi;
- le quote di ricavi già inserite nei risconti passivi di anni precedenti;
- le quote di ricavi pluriennali pari agli accertamenti degli introiti vincolati;
- l'imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime di impresa.

Anche gli impegni finanziari di competenza, al fine della rilevazione dei componenti economici negativi, sono stati rettificati con la rilevazione dei seguenti elementi:

- i costi di esercizi futuri;
- i risconti attivi ed i ratei passivi;
- le variazioni in aumento o in diminuzione delle rimanenze;
- le quote di costo già inserite nei risconti attivi di anni precedenti;
- le quote di ammortamento economico di beni a valenza pluriennale e di costi capitalizzati;
- l'imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime di impresa.

Al prospetto di conciliazione sono allegate le carte di lavoro relative alla rettifiche ed integrazioni al fine di consentire il controllo delle stesse e l'utilizzo dei dati negli esercizi successivi.

I valori finanziari correnti risultanti dal conto del bilancio (accertamenti ed impegni), sono scomposti nel prospetto in valori economici e patrimoniali (attivo, passivo o conti d'ordine).

E' stata pertanto assicurata la seguente coincidenza:

- entrate correnti = parte a conto economico e restante parte al conto del patrimonio;
- spese correnti = parte a conto economico, parte al conto del patrimonio e restante parte ai conti d'ordine.

(nota per la corretta rilevazione e classificazione degli oneri e dei debiti)

In numerosi casi quindi l'impegno pur regolarmente costituito non ha ottenuto al termine dell'esercizio la reale acquisizione del fattore produttivo; ad esempio:

- l'impegno in un esercizio e l'ordine nell'esercizio successivo;
- l'ordine in un esercizio e l'acquisizione del bene o l'ultimazione della prestazione del servizio nell'esercizio successivo;
- l'impegno per procedura di gara avviata;
- l'impegno contabile derivante da entrate a destinazione vincolata.

Le somme non pagate al termine dell'esercizio (residui passivi), devono essere distinte in:

residui passivi = debiti

residui passivi = debiti in corso di formazione

residui passivi = impegni contabili

I residui passivi devono pertanto essere classificabili nelle seguenti tipologie:

- debiti; per le somme rimaste da pagare per obbligazioni verso terzi relativi a costi ed oneri di competenza economica dell'esercizio;
- debiti in corso di formazione (o costi esercizi futuri); per somme relative ad impegni finanziari assunti nell'esercizio relativi a costi ed oneri di competenza economica di esercizi futuri;
- impegni ex art. 183, comma 5 del Tuel.; per impegni per i quali al termine dell'esercizio non è stata avviata alcuna procedura.

I residui passivi finanziati con entrata a destinazione vincolata per legge devono essere indicati in apposito elenco allegato al conto del bilancio.

In merito ai dati esposti nel prospetto di conciliazione si osserva.....:

(Si raccomanda di verificare le procedure adottate dall'ente per la veridica compilazione del prospetto di conciliazione ed in particolare se sono state rispettate le indicazioni contenute nei punti da 141 a 163 del principio contabile n. 3).

**CONTO ECONOMICO**

Nella predisposizione del conto economico sono stati rispettati i principi di competenza economica ed in particolare i criteri di valutazione e classificazione indicati nei **punti da 69 a 103, del nuovo principio contabile n. 3.**

L'organo di revisione, come indicato al **punto 7 del nuovo principio contabile n. 3**, ritiene che l'equilibrio economico sia un obiettivo essenziale ai fini della funzionalità dell'ente. La tendenza al pareggio economico della gestione ordinaria deve essere pertanto considerata un obiettivo da perseguire

Le quote di ammortamento sono state determinate sulla base dei coefficienti previsti **dall'art. 229, comma 7, del T.U.E.L.** e dal **punto 92 del principio contabile n. 3.** Le quote d'ammortamento sono rilevate nel **registro dei beni ammortizzabili ( o schede equivalenti)**

Ai fini della verifica della **esatta correlazione tra i dati del conto del bilancio e i risultati economici** è stato effettuato il **seguente riscontro:**

- rilevazione nella **voce E.22.** del conto economico come "**Insussistenze del passivo**" dei minori residui passivi iscritti come debiti nel conto del patrimonio dell'anno precedente;
- rilevazione nella **voce E.23.** del conto economico come "**Sopravvenienze attive**" dei maggiori residui attivi iscritti come crediti nel conto del patrimonio dell'anno precedente, nonché il valore delle immobilizzazioni acquisite gratuitamente;
- rilevazione nella **voce E. 25.** del conto economico come "**Insussistenze dell'attivo**" dei minori residui attivi iscritti come crediti nel conto del patrimonio dell'anno precedente;
- rilevazione di plusvalenze (**voce E.24.**) o minusvalenze (**voce E.26.**) patrimoniali riferite alla cessione di cespiti (pari alla differenza tra indennizzo o prezzo di cessione e valore contabile residuo);
- rilevazione dei proventi e dei costi di carattere eccezionale o riferiti ad anni precedenti nella parte straordinaria (**voci E23 ed E28**).

99

**CONTO DEL PATRIMONIO****A. Immobilizzazioni**

Le immobilizzazioni iscritte nel conto del patrimonio **sono state valutate in base ai criteri indicati nell'art. 230 del T.U.E.L. e nei punti da 104 a 140 del nuovo principio contabile n. 3.** I valori iscritti trovano corrispondenza con quanto riportato nell'**inventario** e nelle **scritture contabili**.

L'ente *si è dotato / non si è dotato* di idonee procedure contabili per la compilazione e la tenuta dell'inventario: *esistono / non esistono* rilevazioni sistematiche ed aggiornate sullo stato della effettiva consistenza del patrimonio dell'ente.

Nella colonna "**variazioni in aumento da conto finanziario**" della voce immobilizzazioni sono rilevate le somme pagate (competenza + residui) nel Titolo II della spesa, escluse le somme rilevate nell'intervento 7 (trasferimenti di capitale).

Sono stati rilevati i seguenti fatti gestionali dell'esercizio riferiti al patrimonio immobiliare che non hanno avuto riflessi nel conto del bilancio (esempio):

- |   |      |       |
|---|------|-------|
| - permuta di beni                           | Euro | _____ |
| - conferimento di beni                      | Euro | _____ |
| - acquisti gratuiti                         | Euro | _____ |
| - donazioni ottenute                        | Euro | _____ |
| - opere a scomputo di contributi concessori | Euro | _____ |
| - dismissione di cespiti                    | Euro | _____ |

I beni conferiti ad aziende speciali, sono stati stralciati dalle immobilizzazioni e rilevati nell'apposito conto d'ordine.

100

**Le immobilizzazioni finanziarie** riferite alle partecipazioni sono state valutate col criterio del *costo/patrimonio netto* risultante dall'ultimo bilancio della partecipata.

Rispetto alla valutazione col criterio del costo la corrispondente quota di patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio della partecipata è la seguente:

Soc. partecipata	Valore iscritto nel conto del patrimonio al 31/12/2011	Valore risultante dalla quota di patrimonio netto della partecipata	Differenza

Nella voce "crediti di dubbia esigibilità" sono compresi i crediti inesigibili ( *e quelli di dubbia esigibilità*) stralciati dal conto del bilancio sino al compimento dei termini di prescrizione (è opportuno porre in rilievo la storizzazione di tali crediti come previsto dal principio contabile n. 3).

### B II Crediti

E' stata verificata la corrispondenza tra il saldo patrimoniale al 31.12.2011 con il totale dei residui attivi risultanti dal conto del bilancio al netto dei depositi cauzionali(e dei crediti di dubbia esigibilità se conservati nel conto del bilancio).

Risulta correttamente rilevato il credito verso l'Erario per iva (il saldo per chi utilizza il sistema contabile semplificato è diverso da quello risultante dalla dichiarazione annuale per le rettifiche rilevabili nel prospetto di conciliazione e per le fatture ricevute e non pagate. Per tali enti il credito o debito Iva risulta dal seguente prospetto;

credito o debito Iva anno precedente	
Utilizzo credito in compensazione	
Credito Iva dell'anno da rettifica <b>spese</b> prospetto di conciliazione	
Debito Iva dell'anno da rettifica <b>entrate</b> prospetto di conciliazione	
Versamenti Iva eseguiti nell'anno	
Credito o debito Iva a fine anno da indicare nel conto del patrimonio	

### B IV Disponibilità liquide

E' stata verificata la corrispondenza del saldo patrimoniale al 31.12.2011 delle disponibilità liquide con il saldo contabile e con le risultanze del conto del tesoriere.

A. Patrimonio netto

La variazione del netto patrimoniale trova corrispondenza con il risultato economico dell'esercizio.

oppure in caso di discordanza: .....La differenza di Euro\_\_\_\_\_ fra risultato economico e variazione del netto patrimoniale corrisponde a rettifiche di valori patrimoniali di esercizi precedenti come dal seguente prospetto:

.....

B. Conferimenti

I conferimenti iscritti nel passivo concernono **contributi in conto capitale (titolo IV delle entrate) finalizzati al finanziamento di immobilizzazioni iscritte nell'attivo**. La rilevazione di tali contributi è stata effettuata con il metodo dei ricavi differiti imputando a conto economico nella voce A5 quota parte di contributi correlata alla quota di ammortamento dei beni oggetto di finanziamento. *(Nel caso in cui si optasse per la rilevazione di tali contributi col metodo del costo netto, portandoli in diminuzione del valore del cespite, a conto economico verranno rilevate le quote di ammortamento per la parte del valore del cespite non coperta da contributi).*

C.I. Debiti di finanziamento

Per tali debiti è stata verificata la corrispondenza tra:

- il saldo patrimoniale al 31.12.2011 con i debiti residui in sorte capitale dei prestiti in essere *(rilevabili dai prospetti riepilogativi e/o dai piani di ammortamento dei mutui)*;
- la variazione in aumento e i nuovi prestiti ottenuti riportati nel titolo V delle entrate;
- le variazioni in diminuzione e l'importo delle quote capitali dei prestiti rimborsate riportato nel titolo III della spesa.

C.II Debiti di funzionamento

Il valore patrimoniale al 31.12.2011 corrisponde al totale dei residui passivi del titolo I della spesa al netto dei costi di esercizi futuri rilevati nei conti d'ordine.

C.V Debiti per somme anticipate da terzi

Il saldo patrimoniale al 31.12.2011 corrisponde al totale dei residui passivi del titolo IV della spesa.

Ratei e risconti

Le somme iscritte corrispondono a quelle rilevate nel prospetto di conciliazione.

Conti d'ordine per opere da realizzare

L'importo degli "impegni per opere da realizzare" al 31.12.2011 corrisponde ai residui passivi del Titolo II della spesa con esclusione delle spese di cui agli interventi n. 7, 8, 9 e 10.

L'importo dei costi per esercizi futuri corrisponde al saldo delle rettifiche apportate agli impegni di parte corrente nel prospetto di conciliazione.

### **IRREGOLARITA' NON SANATE, RILIEVI, CONSIDERAZIONI E PROPOSTE**

In questa parte della relazione i revisori riportano, in base a quanto esposto in analisi nei punti precedenti, e sulla base delle verifiche di regolarità amministrativa e contabile effettuate durante l'esercizio:

- gravi irregolarità contabili e finanziarie e inadempienze già segnalate al Consiglio e non sanate** (indicare gli estremi delle eventuali segnalazioni);
- considerazioni, proposte e rilievi tendenti a conseguire efficienza ed economicità della gestione.**

L'organo di revisione deve fornire all'organo politico dell'ente il supporto fondamentale alla sua funzione di indirizzo e controllo per le sue scelte di politica economica e finanziaria.

Gli aspetti che devono essere evidenziati sono i seguenti:

- **attendibilità delle risultanze della gestione finanziaria** (rispetto delle regole e principi per l'accertamento e l'impegno, esigibilità dei crediti, salvaguardia equilibri finanziari anche prospettici, debiti fuori bilancio, ecc.);
- **rispetto degli obiettivi di finanza pubblica** (patto di stabilità, contenimento spese di personale, contenimento indebitamento);
- **attendibilità dei risultati economici generali e di dettaglio** (rispetto della competenza economica, completa e corretta rilevazione dei componenti economici positivi e negativi, scritture contabili o carte di lavoro a supporto dei dati rilevati);
- **attendibilità dei valori patrimoniali** (rispetto dei principi contabili per la valutazione e classificazione, conciliazione dei valori con gli inventari);
- **analisi e valutazione dei risultati finanziari ed economici generali e di dettaglio della gestione diretta ed indiretta dell'ente;**
- **analisi e valutazione delle attività e passività potenziali;**

**proposta sulla destinazione dell'avanzo di amministrazione non vincolato** tenendo conto delle priorità in ordine al finanziamento di debiti fuori bilancio ed al vincolo per crediti di dubbia esigibilità

## CONCLUSIONI

Tenuto conto di tutto quanto esposto, rilevato e proposto si attesta la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione e si esprime parere favorevole per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio finanziario 2011 e si propone di vincolare una parte dell'avanzo di amministrazione disponibile per le finalità indicate nella presente relazione (residui attivi di dubbia esigibilità, debiti fuori bilancio, passività potenziali probabili, derivati, altro ..).

Oppure:

Sulla base dei rilievi evidenziati relativi a \_\_\_\_\_, non si esprime parere favorevole per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio finanziario 2011 e si invita l'organo consiliare ad adottare i provvedimenti di competenza.

Si esprime parere favorevole per l'approvazione del rendiconto 2011 limitatamente ai risultati della gestione finanziaria mentre riguardo al conto del patrimonio, in considerazione dei rilievi esposti al punto \_\_\_\_, non si è in grado di attestarne la completezza e l'attendibilità.

Si esprime parere favorevole per l'approvazione del rendiconto 2011 nell'intesa che per le riserve espresse al punto \_\_\_\_ si provveda entro il termine del \_\_\_\_ a rettificare il rendiconto /a completare o integrare la seguente documentazione: \_\_\_\_\_.

## L'AUDIT SUMMARY MEMORANDUM

- Esatto riporto dei residui attivi e passivi dell'esercizio precedente
- Corrispondenza del saldo di cassa con il conto del tesoriere
- Verifica iscrizione dei residui attivi e passivi di competenza (impegni e accertamenti)
- Esame determine di riaccertamento residui esercizi precedenti
- Analisi dell'avanzo di amministrazione e dei vincoli di destinazione
- Verifica tabella dei parametri di deficitarietà strutturale
- Verifica dei parametri gestionali con andamento triennale
- Verifica rispetto del patto di stabilità
- Verifica dei rispetto del divieto di indebitamento per spese diverse da quelle di investimento
- Verifica rispetto vincoli sulle spese del personale
- Analisi delle cause legali in corso ed evidenziazione di eventuali passività potenziali

109

### **VERIFICA DEGLI EVENTI SUCCESSIVI ALLA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO**

1. Verifica a campione degli impegni dei primi mesi dell'esercizio successivo
2. Verifica a campione degli accertamenti dei primi mesi dell'esercizio successivo
3. Follow-up dei residui al 31.12
4. Follow-up delle passività potenziali al 31.12
5. Indagine presso l'ufficio legale (o i legali esterni) per eventuali passività potenziali (o debiti fuori bilancio) sopravvenute

110

- Esatta determinazione dei ratei e risconti
- Rilevazione dei costi esercizi futuri
- Valorizzazione rimanenze finali
- Scorporo dell'IVA da costi e ricavi riferiti ad attività commerciali
- Corrispondenza tra la voce E22 del CE "insussistenze del passivo" e i minori residui passivi riportati nel conto del bilancio (ad eccezione di quelli relativi al Tit. II)
- Corrispondenza tra la voce E23 del CE "Sopravvenienze attive" e i maggiori residui attivi riportati nel conto del bilancio
- Corrispondenza tra la voce E25 del CE "insussistenze dell'attivo" e i minori residui attivi riportati nel conto del bilancio
- Rilevazione di eventuali plus/minusvalenze (E24-E26) riferite alla cessione di cespiti

111

- Immobilizzazioni
  - a) Corretta valutazione;
  - b) Aggiornamento inventario e determinazione quote di ammortamento
  - c) Corrispondenza tra totale pagamenti del Tit. II della spesa (escl. Int. 7 "trasferimenti di capitale") e variazioni in aumento delle immobilizzazioni o in diminuzione dei conferimenti
  - d) Eventuale rilevazione dei crediti/debiti per IVA
- Crediti
  - a) Verifica valore di presunto realizzo
  - b) Rilevazione del credito v/erario per Iva (confronto con dichiarazione Iva)

112



- **Disponibilità liquide**

Verifica corrispondenza del saldo al 31.12 con il saldo contabile e quello del conto del tesoriere

- **Patrimonio netto**

Verifica corrispondenza tra incremento/decremento del patrimonio netto e il risultato di esercizio del conto economico

- **Conferimenti**

Verifica nella colonna variazioni in aumento dei contributi c/capitale indicati nel Tit. IV delle entrate (metodo ricavi differiti)

- **Debiti per mutui e prestiti**

- Verifica corrispondenza del saldo al 31.12 con i debiti residui in sorte capitale dei mutui e prestiti in essere.
- Verifica corrispondenza tra variazione in aumento e i nuovi mutui iscritti nel Tit. V dell'entrata.
- Verifica corrispondenza tra variazione in diminuzione e le quote dei mutui rimborsate iscritte nel Tit. III della spesa.

113

- **Debiti di funzionamento**

a) Verifica corrispondenza del saldo al 31.12 e il totale dei residui passivi del Tit. I della spesa al netto dei costi futuri riportati nei conti d'ordine

b) Rilevazione dei debiti per IVA

- **Debiti per somme anticipate da terzi**

a) Verifica corrispondenza del saldo al 31.12 e il totale dei residui passivi del Tit. IV della spesa

- **Conti d'ordine per opere da realizzare**

a) Verifica corrispondenza del saldo al 31.12 e il totale dei residui passivi del Tit. II della spesa

- **Altre variazioni patrimoniali**

a) Verifica della corretta rilevazione di fatti gestionali non iscritti nel conto di bilancio (es. permuta; donazioni; opere a scomputo di contributi concessori; opere realizzate in project financing, ecc.)

114

## ANALISI DISCLOSURE

- Verifica della completezza documentale
- Verifica delle attestazioni e dei pareri obbligatori dei responsabili dei servizi
- Verifica dell'informativa di bilancio
- Analisi del contenuto obbligatorio della relazione della giunta al rendiconto

**Art. 231 TUEL:** *valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi e ai costi sostenuti; criteri di valutazione del patrimonio e delle componenti economiche; scostamenti principali rispetto alle previsioni con motivazione delle cause*

LA COLLABORAZIONE  
CON LA CORTE DEI CONTI

## LA COLLABORAZIONE CON LA CORTE DEI CONTI

- **I commi 166 e segg. della L. Finanziaria 2006** hanno introdotto importanti innovazioni in materia di controllo sugli Enti locali.
- È stata prevista una stretta relazione tra organo di revisione e sezioni regionali della Corte dei Conti.
- Resta immutato il rapporto con la Procura della Corte dei conti nei casi di danno erariale e altre ipotesi di reati amministrativi.
- I revisori devono segnalare i casi in cui siano state rilevate **GRAVI IRREGOLARITÀ**.

117

## LA COLLABORAZIONE CON LA CORTE DEI CONTI

- Per definizione di legge sono **GRAVI IRREGOLARITÀ**:
  - a) *Il mancato rispetto del patto di stabilità*
  - b) *Il mancato rispetto dei vincoli di indebitamento*
- **Altre fattispecie individuate nelle LINEE GUIDA:**
  - a) *Previsioni di entrate "illusorie";*
  - b) *Conservazione di residui di impossibile esigibilità;*
  - c) *Non tener conto di disavanzi generati dalla partecipate in modo sistematico;*
  - d) *Utilizzo sistematico di entrate straordinarie a copertura di spese correnti ripetitive, ecc.*

118

## LA COLLABORAZIONE CON LA CORTE DEI CONTI

- La **GRAVE IRREGOLARITÀ** va parametrata non tanto alla violazione di norme quanto al rischio di ripercussioni sugli equilibri di bilancio (debiti latenti o occultati).
- L'organo di revisione non deve limitarsi a completare i dati richiesti con il questionario ma deve commentare e argomentare adeguatamente quanto rilevato e segnalato.
- **Art. 240 TUEL: "I revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario".**

119

## LA COLLABORAZIONE CON LA CORTE DEI CONTI

- L'organo di controllo ha l'obbligo di relazionare alla Sezione Regionale della Corte dei Conti sia sul bilancio di previsione che sul rendiconto.
- La Sezione autonomie della Corte dei Conti approva annualmente le linee guida e la relazione/questionario in materia di bilancio di previsione e rendiconto della gestione.
- Il questionario è differenziato per:
  - Province;
  - Comuni con abitanti > a 5.000 (soggetti al patto di stabilità)
  - Comuni con abitanti < a 5.000

120

## LA COLLABORAZIONE CON LA CORTE DEI CONTI

- Per buona parte i dati richiesti sono contenuti nello schema di parere sul bilancio e di relazione al rendiconto.
- La relazione va sottoscritta dall'organo di revisione il quale deve attestare **“che le informazioni contenute nella presente relazione sono state desunte dagli atti ed evidenze contabili dell'ente a cura dello scrivente Organo di revisione economico-finanziaria”**.
- Il questionario introduttivo risponde all'esigenza di individuare se i revisori hanno riscontrato gravi irregolarità e se hanno effettuato adeguati controlli.
- Fare attenzione a queste domande in quanto collegate alla parte successiva del questionario (tabellare) e quindi soggette a verifica di coerenza.

121

LA COLLABORAZIONE CON LA CORTE DEI CONTI  
Bilancio di previsione

- **Verifica degli equilibri e vincoli di bilancio:** Verifica degli equilibri dal punto di vista formale e sostanziale, elencazione delle entrate eccezionali e non ricorrenti e loro correlazione con spese aventi medesima caratteristica. Andamento di alcune poste di entrata che presentano criticità quali: oneri di urbanizzazione (vincolo); sanzioni codice della strada (vincolo); plusvalenze (vincolo); entrate per recupero evasione.
- **Aziende, istituzioni e partecipazioni azionarie:** serve a capire in che misura la partecipata dipende dall'ente o dal mercato e l'impatto finanziario ed economico non riflesso in bilancio.
- **Verifica del rispetto del vincolo e capacità in materia di indebitamento:** il ricorso all'indebitamento deve essere previsto solo per spese di investimento; occorre dettagliare le forme di indebitamento e gli impieghi; occorre esporre gli strumenti di finanza innovativa che si intendono porre in essere.
- **Rispetto del patto di stabilità interno.**
- **Rispetto dei vincoli in materia di spese per il personale.**

122

## LA COLLABORAZIONE CON LA CORTE DEI CONTI

### Rendiconto

Oltre a quanto visto per il bilancio di previsione, ovviamente ribaltato in termini di dati consuntivi, si presta molta attenzione a:

- **RESIDUI**, che sono investigati per titolo di bilancio, anno di formazione, variazioni subite
- **DEBITI FUORI BILANCIO**
- **ANALISI DEL CONTO ECONOMICO E CONTO DEL PATRIMONIO**