



**Scuola Centrale. Servizio Formazione Lazio, Abruzzo, Molise e Sardegna**

*SEMINARIO DI PERFEZIONAMENTO*

*L'analisi di bilancio per i rapporti con la Corte dei Conti*

**Vincenzo Cuzzola**

# **Dossier sulla contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale degli Enti locali**

Roma  
24 marzo 2010

## **Contabilità finanziaria e contabilità economico patrimoniale negli enti locali**

Si apre la stagione dei consuntivi e si ripropone ancora una volta il problema della corretta redazione del conto del patrimonio e del suo riscontro e raccordo con il conto del bilancio, peraltro sempre più pretesa e raccomandata dalla corte dei conti.

Dopo la redazione del conto del bilancio, il servizio finanziario dell'ente redige, tramite il prospetto di conciliazione ed i dati registrati negli inventari, il conto del patrimonio, determinando così anche il risultato patrimoniale. Con la disponibilità di questi documenti, riportanti il risultato della gestione sotto il triplice aspetto finanziario, economico e patrimoniale, risulta possibile predisporre la relazione della Giunta, integrata da considerazioni quali-quantitative sullo svolgimento dei servizi, da ricavare da apposite relazioni predisposte dai vari responsabili in ordine al raggiungimento degli obiettivi affidati loro dalla Giunta, stessa, tramite il Piano esecutivo di gestione.

È ora così possibile procedere all'approvazione dello schema di rendiconto della gestione e della relazione illustrativa da parte dell'organo esecutivo, per la successiva presentazione al Consiglio.

La relazione della Giunta al rendiconto dovrà contenere tutti i criteri adottati per la redazione del conto del patrimonio, in analogia a quanto dispone l'art. 2427 del Codice Civile in ordine ai contenuti della nota integrativa che accompagna il bilancio societario.

Il conto del patrimonio, come già ricordato, costituisce parte integrante del rendiconto ai sensi dell'art. 227 del Tuel, assieme al conto del bilancio ed al conto economico (questo ultimo documento obbligatorio solo per gli enti con oltre 3000 abitanti). Pur essendo tre documenti distinti e deputati alla dimostrazione di tre risultati diversi, i riflessi che ciascun documento ha sugli altri sono evidenti e inevitabili proprio al fine di evidenziare lo stato di salute complessivo dell'ente.

Ed è su questa correlazione tra i tre documenti che si è concentrata l'attenzione della Corte dei Conti, nella funzione di collaborazione al controllo interno, soprattutto dopo l'introduzione al Tuel dell'art. 194 bis che comporta l'obbligo di trasmissione del referto sul controllo di gestione anche a detto organo. Dalle delibere disponibili, delle sezioni regionali, si evidenzia spesso una scarsa correlazione tra i risultati evidenziati nei tre diversi documenti, come si evidenzia spesso la mancanza di correlazione tra i valori della contabilità finanziaria e quelli del conto del patrimonio (per esempio tra residui attivi e passivi e crediti e debiti), o la mancata correlazione tra le risultanze della contabilità patrimoniale e l'inventario (quando redatto ed aggiornato). E a nulla valgono le giustificazioni fornite dagli enti minori non tenuti alla redazione del conto economico in quanto, secondo Corte dei Conti ma anche parte maggioritaria di dottrina, al conto patrimoniale si può tranquillamente giungere dalla finanziaria, come detto sopra, tramite il prospetto di conciliazione anche senza la redazione del conto economico.

### **La contabilità economico patrimoniale negli enti locali**

La rilevazione degli aspetti economici della gestione dell'ente locale risulta un'assoluta innovazione introdotta dalla riforma dell'ordinamento finanziario e contabile di cui al Dlgs n. 77/1995, che, nell'intento di ispirare l'attività della pubblica amministrazione a criteri di efficacia, efficienza ed economicità, ha provveduto alla realizzazione di una serie di strumenti operativi necessari alla loro misurazione.

La disciplina normativa del conto economico, applicata agli enti locali, risale comunque alla legge n. 142/1990, con la quale, per la prima volta, il legislatore ha richiesto che i risultati di gestione fossero "rilevati mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio ed il conto del patrimonio", indicando così chiari riferimenti economici, finanziari e patrimoniali, recepiti in maniera compiuta nelle disposizioni previste prima dal Dlgs n. 77/1995, e trasportate poi nel Dlgs n. 267/2000, il Tuel. Con tale legge, quindi, è stato realizzato

il collegamento tra la contabilità economica ed il conto del patrimonio, infatti, in questo contesto legislativo, sono stati invece finalmente introdotti, nell'ambito di un apposito capo dedicato alla rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione, diversi articoli relativi al conto economico, ai criteri di valutazione ed alla contabilità economico patrimoniale, riportati successivamente nel Dlgs n. 267/2000. Il legislatore ha comunque affrontato l'introduzione dell'innovazione delle regole contabili lasciando agli enti la massima libertà di impostazione delle procedure, libertà che si riscontra nell'art. 232 del Tuel, dal quale si evince che non esiste l'obbligo di adottare particolari procedimenti di rilevazione per la rilevazione dell'aspetto economico dei fatti di gestione, e da ciò si può considerare come l'obiettivo sia stato quello di aiutare l'ente locale a superare la vecchia concezione di una contabilità il cui unico fine era quello di agevolare una serie di adempimenti: ora il sistema contabile, strutturato a misura di ente, dovrà servire principalmente a soddisfare le esigenze conoscitive dell'ente stesso e, in subordine, a produrre i modelli richiesti dalla normativa, modelli che si attestano su un livello di rappresentazione riassuntiva della gestione certamente minimale e tale da consentire una conoscenza per grandi aggregati dei conti del settore.

### **Il concetto di patrimonio**

Il legislatore nelle norme contabili non ha dato una definizione del patrimonio, ma ha soltanto elencato le sue componenti, individuandole rispettivamente: nei beni immobili e mobili di proprietà dell'ente, compreso il denaro; nei diritti reali su beni altrui, sia regolati da norme di diritto pubblico che privato; nei diritti cosiddetti di uso civico di qualsiasi specie o natura. Al patrimonio degli Enti locali va perciò attribuito il significato di un complesso di rapporti giuridici attivi e passivi facenti capo all'ente, cui occorre dare una valutazione economica ai fini della sua rappresentazione contabile.

Il significato giuridico del patrimonio facente capo all'ente come soggetto di diritto in senso civilistico, va invece ricercato nei principi generali dell'ordinamento e, per

quanto riguarda i beni mobili e immobili, nella disciplina stabilita per i beni appartenenti allo Stato e agli enti pubblici negli articoli 822 e seguenti del Codice civile e nella legislazione speciale. In particolare, lo speciale regime pubblicistico di un determinato bene deriva, nel nostro ordinamento, dall'inserimento dello stesso nella categoria del demanio o in quella del patrimonio. Entrambi i concetti attengono a quello della cosiddetta proprietà pubblica, cui fa riferimento l'articolo 42 della Costituzione.

## **Il conto del patrimonio**

Il conto del patrimonio rileva i risultati della gestione patrimoniale e riassume la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio, evidenziando le variazioni intervenute nel corso dello stesso, rispetto alla consistenza iniziale.

Gli elementi attivi e passivi del conto del patrimonio trovano corrispondenza nei valori espressi dall'**inventario** che, a norma dell'art. 230 del Tuel, devono essere aggiornati annualmente. Le rilevazioni inventariali costituiscono pertanto il riferimento base per le varie configurazioni patrimoniali necessarie al buon andamento della gestione dell'ente. Nelle aziende di erogazione, quali sono le Pubbliche Amministrazioni, la funzione degli inventari è quella di rilevare la natura e il valore dei beni dell'ente, oltre che per ragioni conoscitive anche allo scopo di predisporre i mezzi per la loro utilizzazione, conservazione e miglioramento, nonché per tutelare le ragioni dell'ente in ordine ai rapporti giuridici che, relativamente ai beni stessi, possono sorgere con soggetti terzi.

Del patrimonio degli enti locali fanno parte: il complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente, purché siano suscettibili di valutazione. Nei beni e nei rapporti di cui sopra vanno compresi sia quelli di natura finanziaria (crediti e debiti di finanziamento), sia quelli di carattere economico (fattori produttivi, crediti e debiti di funzionamento), di essi viene fornita, nel conto

del patrimonio, la rappresentazione contabile e si determina il risultato finale differenziale che indica la consistenza netta del patrimonio.

Delle continue innovazioni legislative, di cui il conto del patrimonio è stato oggetto nel corso degli anni, è rimasto inalterato l'art. 84 del R.D. 3 marzo 1934, n. 383, che divide i beni comunali in *demaniali* e *patrimoniali*, i primi dei quali devono essere inclusi nel conto del patrimonio, ovviamente nel rispetto delle distinzioni contenute nel Codice Civile.

I beni demaniali sono inalienabili e imprescrittibili, non possono cioè essere né venduti né acquistati in proprietà da altre persone attraverso l'usucapione. Tali beni sono sottratti ad ogni possibilità di scambio e non possono formare oggetto di diritti a favore di terzi se non nei modi e nei limiti stabiliti dalle leggi che li riguarda. Queste peculiari caratteristiche di beni di uso pubblico non consentivano in passato di utilizzare alcun parametro che potesse portare alla determinazione di un valore, che in genere è sinonimo della capacità di scambio di un bene.

L'art. 72 del Dlgs n. 77 del 1995 (ora art. 230 del Tuel) ha invece stabilito un criterio di valutazione dei beni demaniali in base al quale questi ultimi vengono suddivisi in beni demaniali già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore dello stesso decreto legislativo (17 maggio 1995) e beni demaniali acquisiti successivamente a tale data. Per i primi la valutazione è pari all'ammontare del residuo debito dei mutui in estinzione per lo stesso titolo, mentre per i secondi il criterio di valutazione è il costo. I beni degli enti pubblici che invece non risultano demaniali costituiscono il loro patrimonio.

In questo ambito esiste però un'importante differenziazione di disciplina tra i beni del patrimonio indisponibile e quelli del patrimonio disponibile. I primi sono elencati nel secondo e terzo comma dell'art. 826 Codice Civile e non differiscono sostanzialmente dai secondi se non per il fatto che essi sono destinati a soddisfare necessità correlate con la stessa attività degli enti pubblici. Il vincolo di destinazione cui sono sottoposti tali beni comporta la conseguenza che essi non possano essere distratti dall'uso pubblico loro assegnato se non per volontà della stessa

Amministrazione e nelle forme stabilite dalla legge. Tale limitazione non sussiste per i beni del patrimonio disponibile i quali soggiacciono totalmente alle regole del diritto comune.

Relativamente al criterio di valutazione di tali beni, sempre l'art. 230 del Tuel ha stabilito, oltre a quanto visto per i beni demaniali, i seguenti principi:

- per i terreni occorre fare la distinzione tra quelli già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del Dlgs n. 77/1995 e quelli acquisiti successivamente; per questi ultimi il criterio inderogabile, e d'altronde civilisticamente corretto, è il costo, mentre per i primi occorre verificare se hanno o meno (o se sia possibile attribuire) la rendita catastale in quanto la rivalutazione di essa secondo le norme fiscali determinerà il valore dei beni, altrimenti la valutazione dovrà essere effettuata con le stesse modalità dei beni demaniali già acquisiti all'ente;
- per i fabbricati si applica il criterio della rendita rivalutata secondo le norme fiscali ovvero quello del costo a seconda del momento di acquisizione del bene, se, rispettivamente, prima o dopo l'entrata in vigore del decreto legislativo in esame;
- i mobili sono valutati al costo;
- per i crediti si assume il valore nominale con l'indicazione a parte di quelli inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione;
- i censi, livelli ed enfiteusi sono valutati in base alla capitalizzazione della rendita al tasso legale;
- i debiti sono valutati secondo il valore residuo;
- per le rimanenze, i ratei e i risconti si rinvia alle norme del codice civile.

## **L'inventario**

Le nuove regole di amministrazione degli Enti locali attribuiscono un ruolo fondamentale agli inventari, perché ritenuti indispensabili per una corretta gestione della consistenza patrimoniale dell'ente. L'inventario, costituisce, infatti, la base per la determinazione della consistenza patrimoniale dell'ente: in particolare, integrando le

informazioni desumibili dall'aggiornamento annuale dell'inventario con le altre informazioni ricavabili dalla gestione finanziaria, economica e patrimoniale dell'ente, è possibile determinare le variazioni attive e passive della consistenza patrimoniale e quindi giungere alla redazione del conto del patrimonio.

Inoltre, secondo i principi generali, negli inventari vengono descritti e valutati i beni immobili e mobili, i diritti reali, quelli di godimento e di uso, i crediti e i debiti con scadenza negli esercizi futuri che possono avere o non avere corrispondenza con gli accertamenti e gli impegni della contabilità finanziaria.

### **Lo schema di conto patrimoniale**

Lo schema di stato patrimoniale degli enti locali, come si evince dalla tabella, è strutturato in due sezioni che accolgono, rispettivamente, le attività e le passività. Le prime sono classificate secondo il criterio della destinazione rispetto alle attività esercitate dagli enti locali:

- Immobilizzazioni
- Attivo circolante
- Ratei e risconti attivi

Le seconde, invece, sono ripartite in quattro classi seguendo la natura delle fonti di finanziamento:

- Patrimonio netto
- Conferimenti
- Debiti
- Ratei e risconti passivi

In corrispondenza di ogni conto (riga) si evidenziano le variazioni intervenute nel corso dell'esercizio rispetto alla consistenza iniziale (colonna), distinguendo tra variazioni da conto finanziario e variazioni da altre cause. Quindi dalla differenza tra l'attivo e il passivo si determina il patrimonio netto finale che, confrontato con quello iniziale, fornisce per via sintetica il risultato di esercizio.



Inoltre, in calce ad entrambe le sezioni e fuori dalle attività e passività, vengono posti i conti d'ordine, i quali sono delle annotazioni di memoria che evidenziano elementi di particolare rilevanza della gestione dell'ente. Il totale dei conti d'ordine iscritti dopo l'attivo deve sempre coincidere con il totale dei corrispondenti conti posti dopo il passivo.

**Tabella 2.8: Struttura del Conto del Patrimonio**

<b>CONTO DEL PATRIMONIO ATTIVO</b>					
	<b>IMP ORT I PAR ZIA LI</b>	<b>CONS ISTEN ZA INIZI ALE</b>	<b>VARIA ZIONI DA C/FINA NZIARI O</b>	<b>VARIA ZIONI DA ALTRE CAUSE</b>	<b>CONSISTENZ A FINALE</b>
<b>A) IMMOBILIZZAZIONI</b>					
<b>I) IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI</b> (reddito fondo di ammortamento in detrazione)					
<b>Totale</b>					
<b>II) IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI</b>					
1) Beni demaniali (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
2) Terreni (patrimonio indisponibile)					
3) Terreni (patrimonio disponibile)					

4) Fabbricati (patrimonio indisponibile) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
5) Fabbricati (patrimonio disponibile) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
6) Macchinari, attrezzature e impianti (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
7) Attrezzature e sistemi informatici (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
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 su beni di terzi					
13) Immobilizzazioni in corso					
<b>Totale</b>					

<b>III) IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE</b>  1) Partecipazione 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					
<b>Totale</b>					
<b>TOTALE IMMOBILIZZAZIONI</b>					
<b>B) ATTIVO CIRCOLANTE</b>  <b>I) RIMANENZE</b>					
<b>Totale</b>					
<b>II) CREDITI</b>  1) Verso contribuenti 2) Verso enti del sett. pubblico allargato a) Stato - corrente - capitale b) Regioni - corrente - capitale c) Altri - corrente - capitale 3) Verso debitori diversi a) verso utenti di servizi					

pubblici b) verso utenti di beni patrimoniali c) verso altri - corrente - 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					
<b>Totale</b>					
<b>III) ATTIVITA' FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZI</b>  1) Titoli					
<b>Totale</b>					
<b>IV) DISPONIBILITA' LIQUIDE</b>  1) Fondo di cassa 2) Depositi bancari					
<b>Totale</b>					
<b>C) RATEI E RISCONTI</b>  <u>I) Ratei attivi</u> <u>II) Risconti attivi</u>					
<b>Totale Ratei e Risconti</b>					
<b>TOTALE DELL'ATTIVO (A + B + C)</b>					
<b>CONTI D'ORDINE</b>					

D) OPERE DA REALIZZARE E) BENI CONFERITI IN AZIENDE SPECIALI F) BENI DI TERZI					
<b>Totale Conti d'Ordine</b>					

<i>Struttura del Conto del Patrimonio (segue)</i>					
<b>CONTO DEL PATRIMONIO PASSIVO</b>					
	<b>IMP ORT I PAR ZIA LI</b>	<b>CONS ISTEN ZA INIZI ALE</b>	<b>VARIA ZIONI DA C/FINA NZIARI O</b>	<b>VARIA ZIONI DA ALTRE CAUSE</b>	<b>CONS ISTEN ZA FINA LE</b>
<b>A) PATRIMONIO NETTO</b>  I) Netto patrimoniale II) Netto da beni demaniali					
<b>Totale</b>					
<b>B) CONFERIMENTI</b>  I) Conferimenti in conto c/capitale II) Conferimenti da concessioni da edificare					
<b>Totale</b>					
<b>C) DEBITI</b>  I) Debiti di finanziamento 1) per finanziamenti 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 anticipazioni di cassa V) Debiti per somme anticipate VI) Debiti verso: 1) Imprese controllate 2) Imprese collegate 3) Altre (aziende speciali, consorzi, istituzioni) VII) Altri debiti					
<b>Totale</b>					
<b>D) RATEI E RISCONTI</b>					
I) Ratei passivi II) Risconti passivi					
<b>Totale Ratei e Risconti</b>					
<b>TOTALE DEL PASSIVO (A + B + C + D)</b>					
<b>CONTI D'ORDINE</b>					
E) IMPEGNI OPERE DA REALIZZARE F) CONFERIMENTI IN AZIENDE SPECIALI G) BENI DI TERZI					
<b>Totale Conti d'Ordine</b>					
<div> <div> Li  .....  ...    Il Segretario  _____ </div> <div> Il  responsabile  del </div> </div>					

 Timbro dell'Ente	Il legale rappresentante dell'ente <hr style="width: 80%; margin: 5px auto;"/> <hr style="width: 30%; margin: 10px auto;"/>	servizio finanziario <hr style="width: 80%; margin: 5px auto;"/> <hr style="width: 30%; margin: 10px auto;"/>
--	---	---

### **Dal conto del patrimonio al risultato economico**

Al fine della determinazione del risultato economico, infatti, occorrerà considerare alcuni valori propri del conto del patrimonio:

- proventi e oneri della gestione del patrimonio (ricavi, affitti e proventi relativi al loro utilizzo da parte di terzi, interessi e oneri finanziari);
- plusvalenze e minusvalenze da alienazione (quale valore differenziale tra ricavo delle vendite e valore residuo non ammortizzato);
- risconti e ratei attivi e passivi (la cui determinazione consente la corretta imputazione dei relativi costi e ricavi di competenza del periodo);
- variazioni delle rimanenze (il cui aumento o diminuzione rettifica, rispettivamente, in meno o in più i costi di esercizio);
- costi capitalizzati (ripartizione del relativo costo tra più esercizi);
- ammortamenti (di beni a valenza pluriennale e di costi capitalizzati).

Per quanto riguarda in particolare gli ammortamenti poi, il legislatore, ha evitato particolari complicazioni procedurali individuando sei categorie di beni per i quali procedere al calcolo degli ammortamenti annuali in base a sole 4 aliquote o coefficienti.

L'art. 229 del Tuel elenca infatti le seguenti sei categorie corredate dal coefficiente di ammortamento:

- a) edifici, anche demaniali, ivi compresa la manutenzione straordinaria, al 3%;

- b) strade, ponti e altri beni demaniali, al 2%;
- c) macchinari, apparecchi, attrezzature, impianti e altri beni mobili, al 15%;
- d) attrezzature e sistemi informatici, compresi i programmi applicativi, al 20%;
- e) automezzi in genere, mezzi di movimentazione e motoveicoli, al 20%;
- f) altri beni al 20%.

Lo strumento contabile che permette questo livello minimale di trasformazione delle rilevazioni finanziarie in rilevazioni economiche è costituito dal **prospetto di conciliazione**, previsto dall'art. 229 del Tuel, attraverso il quale, è possibile giungere alla predisposizione del conto del patrimonio e del conto economico senza la necessità di un vero e proprio sistema di contabilità analitica. Tale modo di operare consente, inoltre, di soddisfare l'obbligo di legge di redazione dei rendiconti economico-patrimoniali con un investimento minimo di risorse per l'ente.

Il prospetto di conciliazione, come già accennato infatti, apporta alle risultanze della gestione finanziaria le rettifiche e le integrazioni necessarie per determinare, a posteriori, la competenza economica dei valori finanziari accertati e impegnati, ovvero i dati della gestione di competenza; inoltre, riferendo i valori della gestione non corrente, (ratei, risconti, quote di ammortamento, accantonamenti per svalutazione crediti, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, ecc.) che tuttavia hanno rilevanza dal punto di vista economico-patrimoniale, al patrimonio, si quantifica l'impatto della stessa sul capitale netto.

Nel conto economico vengono quindi ridefiniti e riqualificati i concetti di accertamento e di impegno, attribuendo significato economico ai valori finanziari, esso, in una sorta di parallelismo con quanto previsto per le società commerciali dalla IV Direttiva comunitaria, è redatto in forma scalare: le singole voci di costo e di ricavo da contrapporre sono classificate per natura generando dei saldi con equivalente significato. Questi ultimi rappresentano dei risultati parziali della gestione e vengono evidenziati nella struttura del Conto economico, come si evince dalla tabella 2.7.



- Il risultato della gestione rappresenta il reddito o la perdita di esercizio derivante dall'attività caratteristica dell'ente, costituita da quella istituzionale e da quella riconducibile all'erogazione di servizi a domanda individuale;
- Il risultato della gestione operativa è ottenuto sommando al saldo precedente i costi e i ricavi sostenuti dall'ente per l'esercizio di attività esterne (gestione patrimoniale). Tale gestione mira ad ottenere redditi addizionali rispetto a quelli conseguiti con l'attività tipica dell'ente, ovvero gli utili realizzati dalle aziende speciali e partecipate e gli interessi percepiti sul capitale dato in dotazione;
- Il risultato economico finale si ottiene sommando al risultato operativo quello della gestione finanziaria e quello della gestione straordinaria. Con la prima viene valorizzato il costo dei prestiti accesi (interessi sui mutui e sulle anticipazioni di cassa) a cui si contrappongono gli eventuali interessi attivi. Con la seconda invece, si tiene conto di quelle componenti di reddito derivanti da eventi casuali, imprevedibili e occasionali e, comunque, non correlate all'attività ordinaria dell'ente.

Anche per la procedura di predisposizione del conto economico occorre fare riferimento alle fasi di formazione e approvazione del rendiconto. Essa ricalca sostanzialmente l'attività di formazione del conto del bilancio, sia per quanto riguarda l'iter formativo sia i termini temporali. In particolare, dopo la predisposizione del conto del bilancio, il servizio finanziario può procedere con la redazione, tramite il prospetto di conciliazione qualora non si fosse in presenza di una contabilità di tipo economico-patrimoniale, del conto economico determinando così il risultato economico dell'esercizio.

**Tabella 2.7: Struttura del Conto Economico**

	<b>Importi parziali</b>	<b>Importi totali</b>	<b>Importi complessivi</b>
<b>A) Proventi della gestione</b>			
1) Proventi tributari			
2) Proventi da trasferimenti			
3) Proventi da servizi pubblici			
4) Proventi da gestione patrimoniale			
5) Proventi diversi e quota annua ricavi pluriennali			
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) 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) 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>			
<b>D) Proventi ed oneri finanziari</b> 20) Interessi attivi 21) Interessi passivi: - su mutui e prestiti - su obbligazioni - su anticipazioni - per altre cause			
<b>totale (D) (20-21)</b>			
<b>E) proventi ed oneri straordinari</b> <u>Proventi</u> 22) Insussistenze del passivo 23) Sopravvenienze attive 24) Plusvalenze patrimoniali			
<b>totale proventi (e.1) (22+23+24)</b>			
<u>Oneri</u> 25) Insussistenze dell'attivo 26) Minusvalenze patrimoniali 27) Sopravvenienze passive 28) Accantonamento per svalutazione crediti 29) Oneri straordinari			
<b>totale oneri (e.2) (25+26+27+28+29)</b>			
<b>totale (E) (e.1-e.2)</b>			
<b>Risultato economico d'esercizio (A-B+/-C+/-D+/-E)</b>			

## **Il prospetto di conciliazione ed il passaggio dalla contabilità economica a quella economico patrimoniale**

Negli enti pubblici le diverse operazioni di gestione sono rilevate secondo le regole proprie della contabilità finanziaria, cioè tenendo in considerazione le entrate e le uscite che rispettivamente sono state accertate ed impegnate e prescindendo dal principio di competenza. Esso è posto a fondamento, invece, della contabilità economica la quale permette di rilevare i costi e ricavi di competenza e di redigere un bilancio “veritiero”.

E’ bene, inoltre, precisare che la contabilità finanziaria, per sua stessa natura, non comporta rilevazione delle operazioni in partita doppia.

Negli enti pubblici un sistema di contabilità siffatto implica un arduo lavoro di fine anno, in sede di redazione del bilancio, per trasformare i valori finanziari in valori economici, nel rispetto del principio di competenza.

Proprio in tale sede e solo in questa fase si ricorre alla contabilità economica, o meglio, ai principi che questo tipo di contabilità impone.

Le operazioni di gestione vengono distinte in operazioni di competenza e operazioni non di competenza; oppure, eventualmente, si scinde parte dell’ammontare della medesima operazione in quota di competenza e non di competenza (costi e ricavi di competenza/ratei e risconti).

Quest’analisi si effettua redigendo il prospetto di conciliazione. Le singole voci di entrata e di spesa vengono dapprima analizzate nell’aspetto economico (competenza e non competenza) e poi nella loro destinazione ultima in Bilancio (Conto Economico e/o Conto del Patrimonio).

Difatti, partendo da quest’ultimo punto, il Conto economico accoglie i valori di competenza dell’esercizio, mentre il Conto del Patrimonio tutto ciò che non è di competenza del periodo.

Partendo dai dati della contabilità finanziaria, possiamo dire, in prima approssimazione, che le entrate correnti confluiscono nel Conto Economico e che le Entrate in Conto Capitale confluiscono nel conto del Patrimonio; idem per quanto concerne le uscite. Ma è proprio in questo contesto che va inserito il prospetto di conciliazione, poiché se quanto detto fosse vero al cento per cento non ci sarebbe differenza tra contabilità finanziaria e contabilità economica, per cui tutti i valori in finanziaria subirebbero solo questa ripartizione. Ma la verità è che non tutte le entrate correnti possono confluire nel Conto Economico (così anche le uscite correnti), poiché non tutte sono, di fatto, di competenza. E ribadiamo, il Conto Economico, accoglie i soli valori economici di competenza, il Conto del Bilancio il resto. Ecco che diventa indispensabile il prospetto di conciliazione per individuare gli importi di competenza e gli importi non di competenza.

Il prospetto di conciliazione rappresenta un meccanismo di trasformazione dei valori finanziari in valori economici patrimoniali, con l'ausilio di rilevazioni extra-contabili. Esso ha il compito di raccordare le registrazioni effettuate secondo il principio di competenza finanziaria con quelle da riportare secondo il principio della competenza economica.

Le diverse operazioni producono una modificazione o una permutazione nel patrimonio e interessano, a seconda dei casi, il conto economico (costi e ricavi), il conto del patrimonio (attività o passività) o entrambi.

Quando un atto di gestione produce una variazione tra le poste patrimoniali tale da variare il totale complessivo dello stato patrimoniale (patrimonio netto) si è in presenza di una modificazione: cambia sia la qualità sia la quantità delle dotazioni patrimoniali.

Un'operazione modificativa interesserà sia il conto economico sia il conto del patrimonio, mentre un'operazione permutativa avrà effetti solo sul conto del patrimonio.

Il prospetto si sviluppa nel seguente modo:

Per la parte corrente:

1. I dati considerati riguardano solo la competenza;
2. Gli impegni e gli accertamenti sono rettificati per trasformarli in ricavi e costi;
3. I residui attivi e passivi sono presi in considerazione soltanto per eventuali maggiori o minori accertamenti verificatisi nell'esercizio e che verranno considerati come insussistenze o sopravvenienze attive o passive.

Per la parte in conto capitale:

1. I dati considerati sono quelli relativi alla competenza;
2. Gli accertamenti di entrata seguono le modalità di parte corrente;
3. Gli impegni di spesa prendono in considerazione distintamente i pagamenti effettuati in corso di esercizio e quanto rimane ancora da pagare;
4. I pagamenti in conto capitale effettuati nei residui sono presi in esame nelle operazioni di rettifica di fine esercizio.

Così, come abbiamo detto, le operazioni prima si analizzano sotto questo punto di vista e poi nella loro destinazione.

Esaminiamo ora i vari gruppi di operazioni:

1. Entrate correnti;
2. Entrate in conto capitale;
3. Spese correnti;
4. Spese in conto capitale;

Per poi passare alle altre operazioni rilevanti:

- L'esecuzione di un'opera pubblica;
- Il rimborso dei prestiti;
- I servizi resi da terzi;
- Altre voci non rilevate in contabilità finanziaria.

## Entrate correnti

Le entrate di parte corrente sono esposte nel prospetto seguendo un'articolazione simile a quella contenuta nel conto del bilancio. Partendo dal riporto dei puri dati della contabilità finanziaria si perviene ad un criterio di imputazione di tipo economico, attraverso alcune rettifiche.

Nella gestione di un ente vi possono essere, infatti, dei ricavi comuni a due o più esercizi che maturano in ragione del tempo, come ad esempio gli interessi, le assicurazioni, gli affitti, ecc. Per attribuire a ciascun esercizio la quota di ricavo che compete in ragione del principio della competenza economica, bisogna procedere rilevando ratei e risconti.

Secondo quanto esposto, quindi, gli accertamenti di operazioni che hanno già avuto una manifestazione numeraria (es.: fitto attivo riscosso anticipatamente) ma che sono in tutto o in parte di competenza economica dell'esercizio successivo devono essere rettificati in diminuzione (minore ricavo) registrando il corrispondente **risconto passivo**.

Analogamente le operazioni che non hanno avuto ancora una manifestazione numeraria (es: riscossione posticipata di una retta) ma che appartengono alla competenza economica della gestione devono essere rettificate in aumento (maggiore ricavo) registrando la corrispondente quota di **rateo attivo**.

Con ogni evidenza, maggiore è l'attenzione prestata alle registrazioni in contabilità finanziaria in relazione alla competenza economica dei diversi proventi, minori sono le scritture di rettifica da apportare in sede di prospetto di conciliazione.

Occorre prestare attenzione particolare, in sede di compilazione del modello, tra la diversa imputazione dei ratei e dei risconti iniziali e dei ratei e dei risconti finali: sia i ratei che i risconti iniziali concorreranno **esclusivamente** a determinare i ricavi di competenza dell'esercizio, nel senso che i risconti passivi iniziali dovranno essere aggiunti agli accertamenti di competenza dell'esercizio mentre i ratei attivi iniziali dovranno essere detratti dalla competenza dell'esercizio in quanto relativi ad

accertamenti iscritti nel bilancio finanziario di competenza ma relativi alla competenza economica degli esercizi precedenti.

I risconti passivi e i ratei attivi finali, invece, dovranno confluire anche sul conto del patrimonio oltre a rettificare il risultato degli accertamenti di competenza. In particolare, il totale dei risconti passivi dovrà essere inserito alla voce E del passivo del conto del patrimonio.

La corretta rappresentazione in termini patrimoniali dei risconti passivi esige che gli stessi debbano essere iscritti nel conto del patrimonio **esclusivamente** con riferimento ai risconti passivi **finali** costituendo quelli iniziali soltanto rettifiche alle scritture dell'esercizio e da considerare nella determinazione dei ricavi di competenza. Occorre far confluire nella voce C dell'attivo nonché della voce E del passivo i ratei e i risconti. Mentre le operazioni che riguardano il conto economico dell'esercizio sono di immediata applicazione e risultano dal prospetto stesso, per quanto riguarda il patrimonio occorre riportare nel prospetto solo i valori dei ratei e dei risconti finali al 31 dicembre, detraendo quelli iniziali nell'ambito delle "variazioni da altre cause".

Un'ultima osservazione in merito alle entrate correnti riguarda le entrate con carattere di eccezionalità e le entrate a specifica destinazione.

In particolare, le entrate correnti, devono essere riferite alle specifiche voci della lettera A) del conto economico se di competenza economica dell'esercizio ed alla voce D20b, se relative ad entrate di carattere eccezionale e se riferite ad anni precedenti. Le entrate a destinazione specifica e vincolata rilevate nelle entrate correnti devono invece confluire nel conto economico per un importo pari ai costi della gestione finanziati nell'esercizio con tali entrate. La differenza rispetto all'accertamento deve essere riscontata.



## **Le entrate in conto capitale**

Anche le entrate d'investimento, analogamente per quanto accade con le entrate correnti, sono

Esposte seguendo un'articolazione simile a quella contenuta nella contabilità finanziaria.

Partendo dal riporto dei puri dati iscritti nel conto del bilancio, queste poste vengono fatte affluire direttamente nel conto del patrimonio. A differenza degli accertamenti di parte corrente, i movimenti di entrata, relativi agli investimenti, sono per la quasi totalità operazioni permutative del patrimonio, operazioni cioè che producono solo variazioni di segno contrario nell'attivo e nel passivo patrimoniale. Di conseguenza, negli investimenti, è quasi totalmente escluso qualsiasi riflesso diretto del movimento in conto capitale sulle voci del conto economico, dato che non generano modifiche del patrimonio. Esistono due eccezioni.

1. Cessione di un bene: nel caso in cui un bene patrimoniale viene alienato per un valore diverso da quello contabile (iscritto in inventario), la differenza fa sorgere un costo o un ricavo straordinario di competenza economica dell'esercizio che prende rispettivamente il nome di minusvalenza o plusvalenza: detto valore confluisce nel conto economico e modifica il risultato d'esercizio;
2. Gli ammortamenti attivi: se i trasferimenti finanziano un bene soggetto ad ammortamento, occorre imputare a conto economico una quota di ricavi pluriennali da iscriversi alla voce A3 (altre entrate), riducendo di pari importo tra le "variazioni in meno" di patrimonio netto la riserva facoltativa. I trasferimenti in c/capitale destinati all'ente stesso (quindi a fondo perduto) dovrebbero essere caricati in un fondo del passivo patrimoniale che non verrà però diminuito. Tale interpretazione, se risulta logica sotto il profilo giuridico dell'istituzione del fondo, non appare condivisibile dal punto di vista della contabilità economica: operando in questo modo a conto economico andrà solo l'ammortamento dell'opera finanziata con il trasferimento e non mai la quota di ricavo pluriennale che è pure inserito nel conto del patrimonio.

I trasferimenti in conto capitale vengono accertati con un “atto amministrativo specifico”, cioè quando si riceve la comunicazione di assegnazione da parte dell’ente erogante. Essi confluiscono tra le passività del conto del patrimonio aumentando il capitale netto o costituendo “fondi” destinati ad essere impiegati per utilizzi futuri.

In genere i trasferimenti di capitale confluiscono nel passivo del conto del patrimonio sul Patrimonio – riserva facoltativa. Occorre comunque tenere conto delle seguenti possibili destinazioni del trasferimento accertato:

1. Al finanziamento di specifici investimenti;
2. Al finanziamento di spese correnti.

Nell’ipotesi sub 1) l’importo deve essere rilevato nel patrimonio netto nella voce A3 e diminuito in relazione al valore dell’immobilizzazione iscritta nell’attivo utilizzando il metodo del costo netto (diminuzione del valore dell’attivo al momento dell’entrata in funzione dell’immobilizzazione per un importo pari al contributo ottenuto), oppure quello della sterilizzazione della quota di ammortamento (diminuzione del conferimento per un importo pari alla quota di ammortamento maturata annualmente sulla parte del costo finanziato con il contributo ottenuto, da rilevare nel conto economico alla voce A3.

Nell’ipotesi sub 2) l’importo deve essere rilevato nella voce A3 del conto economico. Le immobilizzazioni acquisite senza esborso finanziario devono essere valutate al presumibile valore di mercato attribuibile alla data di acquisizione al netto delle spese da sostenere e sostenute, iscrivendo l’importo all’attivo del conto del patrimonio e nella voce D20b del conto economico (sopravvenienze attive).

## **Le spese correnti**

L’impostazione del prospetto sul versante della spesa non è sostanzialmente diversa da quella dell’entrata. Ritroviamo, infatti, nella prima colonna degli impegni, concordanti con la contabilità finanziaria, le rettifiche da apportare per rappresentare

correttamente i costi di esercizio e il collegamento dei risultati così rilevati con il conto economico.

L'evidente simmetria fra gli interventi di bilancio e i componenti negativi del conto economico chiarisce l'intento del legislatore nel riclassificare le voci di spesa del bilancio secondo la natura dei fattori produttivi impiegati.

È evidente che, in termini operativi, questa sezione del prospetto di conciliazione richiede il maggiore sforzo sia per il calcolo dei numerosi costi sospesi – risconti attivi – e costi presunti – ratei passivi – che si manifestano soprattutto negli interventi relativi alle prestazioni di servizi e l'utilizzo di beni di terzi.

Gli impegni conseguenti a operazioni che hanno già avuto una manifestazione numeraria ma che sono in tutto o in parte di competenza economica dell'esercizio successivo sono rettificati in diminuzione (minore costo) registrando il corrispondente **risconto attivo**. Analogamente, le operazioni che non hanno ancora avuto nell'esercizio una manifestazione numeraria ma che appartengono alla competenza economica dell'esercizio sono rettificati in aumento (maggiore costo) registrando la corrispondente quota di **rateo passivo**. E' utile notare come il concetto di rateo passivo corrisponda (o sia molto simile) al concetto di debito fuori bilancio. Un fitto passivo posticipato annuale con cadenza 30 giugno deve, anche in contabilità finanziaria, essere registrato alla stessa data imputando la spesa su due esercizi non rilevando, a tal fine, la coincidenza delle registrazioni in contabilità finanziaria con le modalità di pagamento.

La norma, come indicato parlando della differenza tra la competenza finanziaria e la competenza economica, prevede alcune deroghe all'impegno come obbligazione giuridicamente perfezionata: - le spese finanziate da entrate con vincolo di destinazione, - le prenotazioni relative a procedure di gara bandite e non concluse. Se sono presenti tra gli impegni finanziari di competenza tali deroghe, si deve procedere a "sospendere" il costo rettificando l'impegno in diminuzione registrando un risconto attivo.

Si potrebbe suggerire invece di registrare tali rettifiche tra i conti d'ordine così come accade per le spese in conto capitale. La logica sottesa sta nel considerare tali poste come “prettamente” finanziarie, senza che queste alterino il patrimonio. Sui conti d'ordine vi è la possibilità di inserire gli impegni finanziari per costi anno futuro e gli impegni finanziari per i fondi vincolati di parte corrente.

Così come per le entrate con carattere di eccezionalità, anche le spese della stessa natura devono essere imputate nella voce E21 del conto economico (oneri straordinari).

È interessante notare, da ultimo, come fra gli interventi non figurano quelli che non hanno contenuto finanziario per cui non si tramutano, a fine esercizio, in impegni di spesa, quali gli ammortamenti, il fondo di riserva e il fondo svalutazione crediti.

### **Le spese in conto capitale**

Per quanto attiene le spese di investimento occorre innanzitutto considerare come le somme impegnate abbiano una scarsa rilevanza ai fini della contabilità economica, in quanto l'impegno per gli investimenti ha un significato prettamente finanziario. A differenza degli impegni di parte corrente, i movimenti di uscita di parte capitale sono per la quasi totalità *operazioni permutative* del patrimonio, operazioni che producono quindi esclusivamente una variazione di contrario nell'attivo e nel passivo patrimoniale (conto del Patrimonio) senza interessare il conto economico. L'implicazione sul reddito si ha solo indirettamente e in un secondo tempo, quando l'investimento realizzato sarà oggetto di ammortamento. È solo la quota annuale di ammortamento economico (e non finanziario) che confluisce nel conto economico costituendo un costo di competenza dell'esercizio.

Con la tecnica dell'ammortamento, il costo di acquisto o di realizzazione del bene a fecondità ripetuta viene ad essere ripartito tra gli esercizi in cui l'immobilizzazione sarà impiegata all'interno del ciclo di produzione dei beni o dei servizi.

Si ritiene impegnato l'onere di un investimento purché si sia realizzata la relativa fonte di finanziamento. L'utilizzo di risorse di questo titolo deve invece misurare la quantità di denaro che, uscendo dalle casse dell'ente, va ad arricchire il patrimonio o il demanio dello stesso costituendo una tipica permutazione patrimoniale. La parte residuale della prenotazione di impegno confluisce invece nei conti d'ordine (punto 2 dell'attivo patrimoniale come "opere da realizzare" e punto 2 del passivo come "impegni per opere da realizzare"). Quest'ultima registrazione non ha alcuna implicazione di natura patrimoniale dato che il patrimonio non viene modificato nella composizione interna e neppure nel suo valore globale.

Ecco perché nel prospetto, per ciascuna delle tipologie di investimento indicate, deve essere evidenziata non solo la somma impegnata, ma anche quella pagata: somma che andrà a confluire, in aumento, del conto patrimoniale.

L'utilizzo dei conti d'ordine e l'adozione del criterio della cassa per la capitalizzazione degli investimenti confermano per l'ennesima volta le difficoltà insite nel tentativo di innestare metodologie proprie delle imprese nell'ambito della contabilità pubblica.

## **“ALTRE OPERAZIONI RILEVANTI”**

### **L'esecuzione di un'opera pubblica**

La gestione degli investimenti, in particolare se riferito ad opere pubbliche, è trattata dalla contabilità economico patrimoniale con una tecnica che appare alquanto laboriosa. Si devono gestire infatti diverse fasi della contabilità finanziaria presenti nel conto del bilancio. Analizziamo tutto il procedimento in 4 fasi principali:

### **Finanziamento dell'opera**

Con il finanziamento dell'opera a fine esercizio viene contabilizzata nel conto del bilancio la prenotazione di impegno corrispondente all'intero valore dell'investimento che, pertanto, è conservato in conto residui passivi. L'operazione non ha riflessi economici o patrimoniali, iscrivendo l'intero quadro economico nei conti d'ordine in calce del patrimonio.

Questa iscrizione, pur non avendo alcuna valenza sotto il profilo contabile, dà indicazioni importanti circa le operazioni che in futuro si rifletteranno economicamente sugli esercizi futuri.

### **Assunzione dell'obbligazione contrattuale**

La registrazione dell'impegno effettivo, se è rilevante dal punto di vista della contabilità finanziaria, non produce ancora effetti di natura economica. L'importo conservato tra i conti d'ordine non subisce alcuna modifica non rilevando la differenza tra una prenotazione e un'obbligazione giuridica perfezionata: ciò evidenzia quanto detto precedentemente circa le differenze tra le due contabilità.

### **La progressiva realizzazione dell'opera**

I successivi pagamenti in conto competenza e in conto residui, cominciano a produrre effetti sul conto del patrimonio, anche se solo dal punto di vista permutativo, senza alterare il patrimonio netto. Dal punto di vista economico non viene registrata alcuna modificazione in quanto il bene non è ancora in grado di produrre una qualche utilità. Il conto movimentato nel conto del patrimonio è "immobilizzazioni in corso". Tale conto è solo di transito delle immobilizzazioni materiali.

### **Il collaudo**

L'iscrizione della immobilizzazione da "immobilizzazioni in corso" al conto cui l'opera si riferisce, costituisce il punto di partenza per le registrazioni che hanno effetto sia modificativo del patrimonio (inizio dell'ammortamento) che permutativo

dell'attivo patrimoniale (dalle immobilizzazioni in corso alle immobilizzazioni materiali).

Al momento della chiusura dell'opera, attraverso una "variazione da altre cause" l'intero valore sarà stornato dal conto di transito alla voce delle immobilizzazioni materiale definitiva. Da quel momento comincia il processo di ammortamento che fa confluire le relative quote annuali nel conto economico come costi di competenza dell'esercizio.

Riepilogando, da questo momento le operazioni relative all'investimento interessano il conto del bilancio (contabilità finanziaria), il prospetto di conciliazione (quadro di raccordo), il conto economico (contabilità economica) e il conto del patrimonio (contabilità patrimoniale).

### **Altre voci non rilevate dalla contabilità finanziaria**

#### **Le scritture di rettifica e di integrazione.**

#### **Insussistenze del passivo e sopravvenienze attive.**

Le insussistenze del passivo e le sopravvenienze attive rivestono contenuto finanziario e corrispondono, le prime, allo stralcio dei residui passivi operato in sede di stesura del conto del bilancio, le seconde, al riaccertamento di residui attivi determinato da maggiore incasso o rideterminazione del titolo.

Si tratta quindi di componenti straordinari che mettono in evidenza proventi dovuti a fatti che, in teoria, non dipendono dall'ente. Tutte le volte che un costo impegnato non dà definitivamente luogo alla relativa spesa ci si trova in presenza di una sopravvenienza attiva:

- In contabilità finanziaria aumenta il risultato di amministrazione;
- In contabilità economica, costituisce un provento straordinario che confluisce a conto economico alla voce D20;

Si ha un'insussistenza del passivo quando:

- Vengono a mancare alcuni elementi del passivo;
- Vengono impegnate somme che si rilevano in seguito inesistenti o errate nel loro ammontare.

Dal riaccertamento dei residui di anni precedenti, si possono conseguire:

- Minori residui attivi rilevati nei crediti o nell'attivo patrimoniale;
- Maggiori residui attivi rilevati nei crediti o nell'attivo patrimoniale;
- Minori residui passivi rilevati nei conti d'ordine.

Nelle ipotesi sub 1) il minore residuo deve essere rilevato nel conto economico nella voce D21 a) "insussistenze dell'attivo";

Nelle ipotesi sub 2), il maggiore residuo deve essere rilevato nel conto economico nella voce D20 b) "sopravvenienze attive";

Nelle ipotesi sub 3), il minore residuo passivo deve essere rilevato nel conto economico nella voce D20 b) "insussistenze del passivo";

Nelle ipotesi sub 4) il minore residuo deve essere portato in diminuzione nel corrispondente conto d'ordine.

### **Costi capitalizzati**

Si tratta di spese sostenute nell'ambito delle spese correnti ma che per loro intrinseca natura sono atte a produrre utilità anche negli esercizi successivi.

Qualora non si tenesse la contabilità analitica, in grado di rilevare la destinazione delle singole voci di spesa, risulta necessario effettuare delle stime prodotte su prospetti ad hoc che contengano l'elenco dettagliato dei costi direttamente imputabili all'opera realizzata, i cui impegni siano stati contabilizzati tra le spese correnti (personale, acquisto di beni, servizi utilizzati, ecc.). L'imputazione fra i ricavi di competenza è giustificata dalla necessità di rettificare i costi dell'esercizio da capitalizzare per i relativi valori ai fattori produttivi impiegati e inseriti tra gli impegni di competenza. Così facendo l'effetto dell'operazione sul risultato economico risulta nullo in quanto gli importi sono rilevati sia fra i costi che fra i



ricavi. L'utilizzo di fattori produttivi rilevati tra le spese correnti, che hanno prodotto costi da ripartire in più esercizi in relazione alla utilità differita, deve essere rilevato distintamente in:

- Fattori produttivi utilizzati per incrementare le immobilizzazioni materiali con lavori interni;
- Fattori produttivi acquisiti per incrementare le immobilizzazioni immateriali (costi pluriennali).

### **Variazioni delle rimanenze di prodotti, materie prime e materiale di consumo, viveri e rimanenze diverse.**

Le rimanenze sono fattori acquisiti e impiegati nel processo produttivo ma non ancora realizzati. I relativi importi saranno contabilizzati sia nella voce C15 del conto economico sia nella voce A1 del conto del patrimonio nell'ambito dell'attivo circolante.

Per la valutazione si seguono le regole del codice civile. Per la loro determinazione il criterio da adottare è quello della valutazione a costi specifici, attraverso una, seppur semplificata, contabilità industriale.

### **Ammortamento**

L'ammortamento è un metodo per ripartire il costo di un'immobilizzazione negli anni in cui questa produce utilità al processo produttivo e consiste nella determinazione di quote di costo annuali che concorrono alla formazione dei risultati economici dei rispettivi esercizi. La somma delle quote di ammortamento calcolate negli anni, in relazione ad una determinata immobilizzazione, costituisce la voce del fondo di ammortamento che deve essere portata in diminuzione delle immobilizzazioni poste nell'attivo del conto del patrimonio.

L'ammortamento assume, oltre, alla funzione economica di ripartizione del costo iniziale delle immobilizzazioni negli esercizi successivi, in relazione alla loro residua possibilità di utilizzazione, anche quella finanziaria di permettere all'ente di destinare una parte delle risorse del bilancio al rinnovo delle immobilizzazioni. Le eventuali quote iscritte nel preventivo non sono impegnate e confluiscono nell'avanzo contabile di amministrazione: non essendo impegnate tali quote non rientrano nel prospetto di conciliazione e, di conseguenza non hanno effetti né sul conto economico, né sul conto del patrimonio.

### **Accantonamento per svalutazione crediti.**

Al termine dell'esercizio si deve procedere, tra le scritture di rettifica, all'accantonamento di fondi, per la quota maturata nell'anno, nel conto economico alla voce C e, per la sommatoria delle quote maturate nei periodi precedenti, nel passivo del conto del patrimonio alla voce B3. I crediti inesigibili sono quelli stralciati dal conto del bilancio e restano nel conto del patrimonio sino al compimento dei termini di prescrizione. Per consentire l'evidenza nel conto del patrimonio dei crediti definitivamente stralciati dalla contabilità finanziaria, gli stessi non devono confluire tra i costi bensì registrati tra i crediti di dubbia esigibilità (tra le variazioni in positivo). Solo alla scadenza del termine di prescrizione, il credito ormai inesigibile, confluirà al conto economico o attraverso l'utilizzo del fondo svalutazione crediti o inserendolo direttamente tra le insussistenze dell'attivo.

### **Insussistenze dell'attivo.**

Le considerazioni svolte in merito alle insussistenze del passivo sono da considerarsi integralmente riportate anche per quanto riguarda le insussistenze dell'attivo che si ha quando:

- Vengono a mancare, per motivi imprevedibili, alcuni elementi dell'attivo;

- Sono accertate somme che, in seguito, si rilevano inesistenti o errate nell'ammontare.

Le insussistenze dell'attivo, quindi, non sono altro che gli stralci dei residui attivi e rappresentano un componente negativo del conto economico e sono imputate alla voce D21 a).