

# P.C.E.

## Stato Patrimoniale, Prospetto di Conciliazione e Conto Economico. La normativa e la sua applicazione

*(testo aggiornato al 24/03/2014)*

A cura di:

[Marco Sigaudò](#)

[Paolo Gros](#)

## *Sommario*

Presentazione servizio 2014 .....	5
Introduzione .....	7
Conto del patrimonio .....	8
Definizione e finalità .....	8
Schema del conto del patrimonio .....	11
Attivo patrimoniale.....	16
Attivo – analisi patrimonio permanente .....	17
Passivo patrimoniale .....	19
Inventario .....	22
La caratteristica e la funzione dell’inventario .....	22
Valutazione degli immobili demaniali .....	23
Valutazione degli immobili patrimoniali.....	24
Principi generali per la valutazione degli immobili.....	24
Valutazione delle immobilizzazioni immateriali.....	25
Valutazione delle immobilizzazioni finanziarie.....	25
Valutazione dei beni mobili.....	27
Il consegnatario dei beni .....	27
La procedura di ammortamento .....	29
La modulistica negli inventari.....	30
Mod. A: beni immobili di uso pubblico per natura.....	30
Mod. B: beni immobili di uso pubblico per destinazione .....	30
Mod. C: beni immobili patrimoniali disponibili .....	31

Mod. D: beni mobili demaniali .....	31
Mod. E: beni mobili patrimoniali .....	31
Mod. F: crediti .....	32
Mod. G: debiti.....	32
Mod. H: titoli e atti .....	33
Conto economico .....	34
Definizione e finalità.....	34
Struttura del conto economico .....	34
Le voci che compongono il conto economico .....	37
Procediamo con l'analizzare i singoli risultati estrapolabili dal conto economico e le singole voci che vengono prese in considerazione per giungere alla loro determinazione. ....	37
Risultato della gestione tipica .....	37
Risultato della gestione operativa .....	39
Risultato della gestione finanziaria.....	39
Risultato della gestione straordinaria .....	39
Prospetto di conciliazione .....	42
Definizione e finalità.....	42
Struttura del prospetto di conciliazione.....	42
Le operazioni di rettifica e di integrazione alla contabilità finanziaria.....	43
Risconti .....	43
Ratei.....	43
Costi capitalizzati .....	43
Ammortamenti .....	43

Rimanenze .....	44
Plusvalenze e minusvalenze .....	44
Rettifiche per IVA.....	44
Sopravvenienze attive .....	44
Insussistenze attive e passive .....	44
Accantonamento svalutazione crediti .....	45
La conciliazione delle entrate .....	45
Titoli da I a III .....	45
Titolo IV.....	45
Titolo V.....	46
Titolo VI.....	46
La conciliazione delle spese.....	46
I valori ripresi in questa sezione derivano dagli impegni in conto competenza. ....	46
Titolo I.....	46
Titolo II.....	47
Titolo III.....	47
Titolo IV.....	47
Appendice normativa .....	48
Bibliografia.....	48
Gli autori .....	49

## ***Presentazione servizio 2014***

La corretta gestione del patrimonio dell'ente è il primo passo verso la tenuta di una efficiente ed economica gestione delle proprie risorse.

Immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie si sommano nell'attivo per costruire le fondamenta patrimoniali del comune.

Diversi adempimenti sono andati istituendosi nel corso degli anni, **Studio Sigaudò** mette la propria esperienza al servizio dell'Ente per soddisfare gli obblighi normativamente previsti.

Di seguito un elenco dei servizi caratterizzanti questa area:

- **Aggiornamento inventario.**

Si tratta dell'operazione di aggiornamento annuale dell'inventario presente all'interno dell'ente. Si rileveranno le variazioni che hanno interessato i beni mobili e le immobilizzazioni procedendo alla stesura del documento consuntivo inerente il patrimonio.

- **Redazione Conto del Patrimonio, Prospetto di Conciliazione e Relazione Art.231 TUEL.**

Il servizio consiste nella redazione del conto del patrimonio, del prospetto di conciliazione e della relazione prevista dall'art. 231 del TUEL.

- **Fornitura etichette e etichettatura beni mobili.**

Predisposizione e stampa di etichette e applicazione delle stesse sui beni mobili di proprietà dell'ente ubicati all'interno dei locali oggetto di rilevazione.

- **Comunicazione ministeriale patrimonio immobiliare.**

L'individuazione del patrimonio dell'ente, e la raccolta delle informazioni che lo interessano, sono alla base di questo servizio che si concretizzerà nel caricamento sul sito ministeriale degli immobili oggetto obbligatoriamente di comunicazione telematica.

- **Aggiornamento dei consegnatari dei beni.**

Predisposizione del modello 24 che contiene l'elenco dei beni mobili di proprietà comunale assegnati al consegnatario, suddivisi per categoria, con la relativa indicazione delle quantità, del valore d'acquisto e del valore attuale.

- **Piano alienazione e valorizzazione del patrimonio immobiliare**

Questo documento costituisce un allegato obbligatorio del bilancio di previsione. La fotografia del patrimonio immobiliare, l'analisi dello stesso e l'individuazione di eventuali azioni da porre in essere, finalizzate alla valorizzazione o alla cessione dello stesso, sono presupposti fondamentali per l'attuazione delle azioni previste.

Nel caso desideriate ***maggiori informazioni*** contattate lo **Studio Sigaudò Srl** tramite mail a:

[info@studiosigaudò.com](mailto:info@studiosigaudò.com)

oppure via fax allo: 011.0432476

oppure telefonicamente allo: 011.648.55.94

## ***Introduzione***

Questo fascicolo nasce con l'intenzione di fornire uno strumento pratico e condiviso che analizzi i tre documenti contabili fondamentali che accompagnano l'ente nella fase di rendicontazione dell'esercizio:

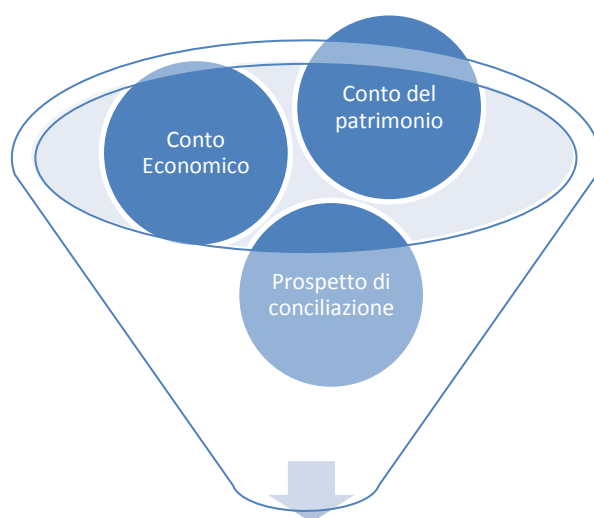
- Conto del patrimonio
- Conto economico
- Prospetto di conciliazione

La volontà è quella di fornire una breve guida che possa supportare gli uffici nel corso del lavoro.

A questo proposito si cercherà di trattare le tematiche principali arricchendo il testo con degli schemi esemplificativi/riassuntivi che aiutino a meglio focalizzare l'argomento.

Si procederà poi con l'inserimento/ampliamento della sezione FAQ in modo da pubblicare le principali richieste di chiarimento/confronto inoltrate dagli uffici.

Il fascicolo nasce su base volontaria e non professionale e spera di alimentarsi anche grazie al confronto dei suoi utilizzatori.



**Rendiconto**

## ***Conto del patrimonio***

### **Definizione e finalità**

Il conto del patrimonio rappresenta la consistenza degli elementi patrimoniali a fine esercizio, evidenziandone le variazioni intervenute per effetto della gestione e per altre cause.

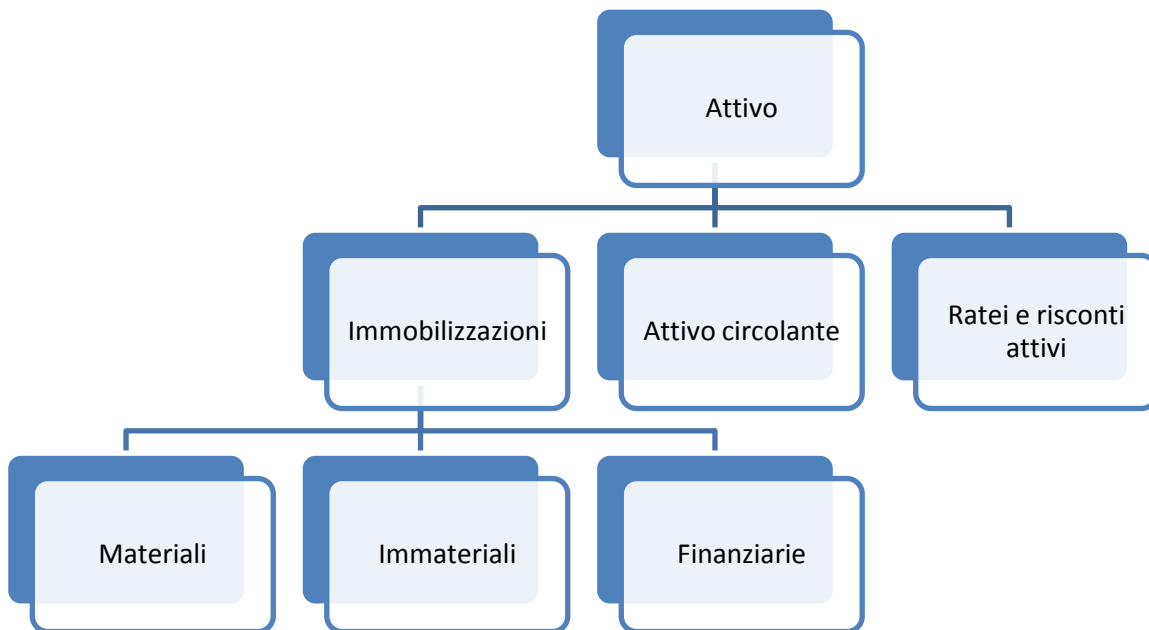
A tal fine, il conto del patrimonio è strutturato in modo da permettere di visualizzare la consistenza iniziale del patrimonio, le variazioni positive o negative intervenute e, infine, la consistenza finale.

In particolare, l'attivo è diviso, seguendo il criterio della destinazione del bene rispetto alle attività dell'ente, in tre classi principali:

- le immobilizzazioni. Le immobilizzazioni sono costituite dai beni di uso durevole. Queste si distinguono a loro volta in:
  - immateriali, derivanti dalla capitalizzazione di costi di ricerca, di costi di pubblicità e in genere di tutti quei costi (derivanti per la contabilità finanziaria, dalle spese correnti) la cui utilità si protrae per più esercizi, pur non essendo correlati ad un bene materiale;
  - materiali, costituite dai beni demaniali (articoli 822 e 824 codice civile), dai beni appartenenti al patrimonio disponibile e indisponibile (articoli 826 codice civile) e dai diritti reali su beni oggetto di valutazione;
  - finanziarie, rappresentate da partecipazioni in imprese collegate e controllate, crediti diversi, titoli e crediti per depositi cauzionali;
- l'attivo circolante. L'attivo circolante è costituito da:
  - rimanenze (materie prime, prodotti in corso di lavorazione, prodotti finiti); crediti diversi (che coincidono con i residui attivi);
  - attività finanziaria non immobilizzata (ad esempio. operazioni di pronti contro termine per impiegare momentanee eccedenze di liquidità);
  - disponibilità liquide (tesoreria);
- i ratei attivi e i risconti attivi. I ratei attivi, sono valori numerari attivi presunti che misurano quote di ricavi che competono all'esercizio in chiusura, ma che saranno riscosse nell'esercizio futuro. I



risconti attivi, invece, sono quote di costo che hanno già avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio, ma che sono in parte di competenza dell'esercizio futuro.

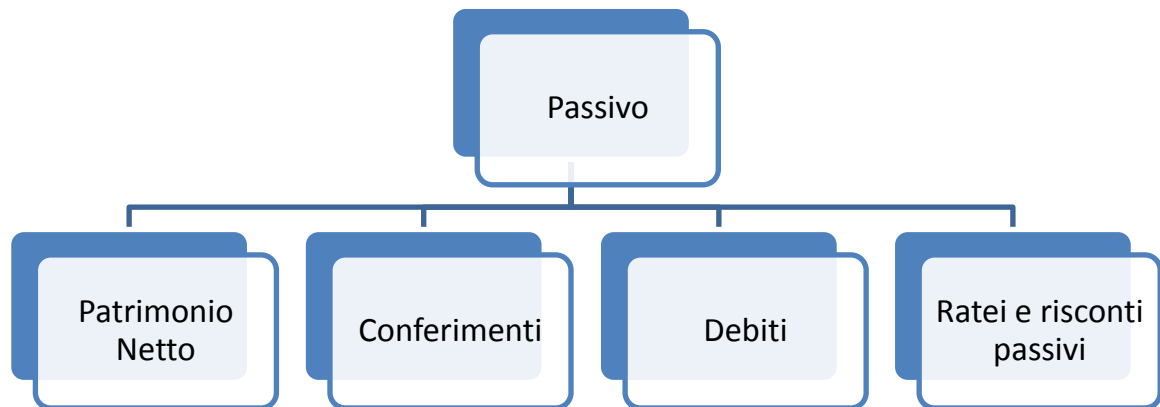


Relativamente al passivo, questo distingue le varie fonti di finanziamento secondo la loro natura, in quattro classi principali:

- il patrimonio netto. Il patrimonio netto è un aggregato puramente contabile derivante dalla differenza tra attivo e passivo, ed è suddiviso in due sotto-conti costituiti dal netto da beni patrimoniali e dal netto da beni demaniali, al fine di evidenziare quale è il saldo positivo derivante dalla gestione del demanio, rispetto a quello da attribuire agli altri beni patrimoniali dell'Ente locale, siano essi disponibili o indisponibili. 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. Questo non è determinabile indipendentemente dalle attività e dalle passività.
- i conferimenti. I conferimenti comprendono quelli:
  - da trasferimenti in conto capitale: si riferiscono a quanto contabilizzato nel titolo IV dell'entrata, categoria II, III e IV come trasferimenti ai fini degli investimenti;
  - da concessioni di edificare. si riferiscono agli accertamenti per permessi di costruire e oneri di urbanizzazione.

I conferimenti sono iscritti nella parte passivo non perché rappresentino passività, ma in quanto proventi pluriennali. Sono una voce speculare ai costi pluriennali che vanno iscritti nell'attivo immobilizzato;

- i debiti. Sono ulteriormente suddivisi:
  - in debiti di funzionamento (dove sono compresi quasi tutti i debiti derivanti dalla spesa corrente per il funzionamento dell'ente),
  - di finanziamento (che è rappresentato dal valore residuo dei mutui e dei prestiti),
  - per IVA,
  - per anticipazioni di cassa,
  - per somme anticipate da terzi,
  - debiti verso società collegate o controllate,
  - altri debiti (è questa ultima una voce residuale, dove sono iscritti principalmente i debiti verso i fornitori derivanti da investimenti);
- i ratei passivi e i risconti passivi. I RATEI passivi, sono valori numerari passivi presunti che misurano quote di costi che competono all'esercizio in chiusura, ma che saranno pagate nell'esercizio futuro. I risconti passivi, invece, sono quote di ricavo che hanno già avuto manifestazione numeraria ma che avranno manifestazione economica nell'esercizio successivi.



La classificazione delle voci patrimoniali si conclude, poi, con l'indicazione dei conti d'ordine che rappresentano delle scritture di memoria e di informazione su particolari operazioni realizzate nel corso della gestione.

Tutti gli elementi attivi e passivi del conto del patrimonio devono trovare corrispondenza nei valori espressi dall'inventario che a tal riguardo dovrà essere aggiornato annualmente, con le necessarie operazioni di rilevazione, di classificazione e di valutazione dei beni dell'ente.

### **Schema del conto del patrimonio**

L'articolo 230, comma 2 del D.Lgs. 267/2000 definisce il patrimonio come il "complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente, suscettibili di valutazione ed attraverso la cui rappresentazione contabile ed il relativo risultato finale differenziale è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale".

Il conto del patrimonio è redatto secondo il modello approvato con il D.P.R. 194/1996.

Prima di riportare il modello, per poi analizzarne le singole voci, chiariamo solo che la distinzione tra variazioni da conto finanziario e da altre cause si basa sulle motivazioni che hanno generato le movimentazioni, ovvero:

- variazioni da conto finanziario: vengono espone le variazioni avvenute a seguito della gestione e che trovano riscontro nel conto finanziario in seguito ad incassi, pagamenti, accertamenti ed impegni;
- variazioni da altre cause: vengono evidenziate quelle variazioni che, per loro natura e caratteristica, non trovano modo di essere evidenziate nel conto finanziario (a titolo di esempio gli ammortamenti economico-tecnici).

CONTO DEL PATRIMONIO ATTIVO							
	IMP. PARZ.	CONS. IN.	VAR. DA C/FIN.		VAR. DA ALTRE CAUSE		CONS. FIN.
			+	-	+	-	
<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 (dedotto il fondo svalutazione crediti)							
5) Crediti per depositi cauzionali							
<b>Totale</b>							
<b>TOTALE IMMOBILIZZAZIONI</b>							

CONTO DEL PATRIMONIO ATTIVO							
	IMP. PARZ.	CONS. IN.	VAR. DA C/FIN.		VAR. DA ALTRE CAUSE		CONS. FIN.
			+	-	+	-	
<b>B) ATTIVO CIRCOLANTE</b>							
<b>D) RIMANENZE</b>							
Totale							
<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							
Totale							
<b>III) ATTIVITA' FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZI</b>							
1) Titoli							
Totale							
<b>IV) DISPONIBILITA' LIQUIDE</b>							
1) Fondo di cassa							
2) Depositi bancari							
Totale							
<b>C) RATEI E RISCONTI</b>							
D) Ratei attivi							
II) Risconti attivi							
Totale ratei e risconti							
<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>TOTALI CONTI D'ORDINE</b>							

CONTO DEL PATRIMONIO PASSIVO							
	IMP. PARZ.	CONS. IN.	VAR. DA C/FIN.		VAR. DA ALTRE CAUSE		CONS. FIN.
			+	-	+	-	
<b>A) PATRIMONIO NETTO</b>							
I) Netto patrimoniale							
II) Netto da beni demenziali							
<b>TOTALE PATRIMONIO NETTO</b>							
<b>B) CONFERIMENTI</b>							
I) Conferimenti in conto c/capitale							
II) Conferimenti da concessioni da edificare							
<b>TOTALE CONFERIMENTI</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 DEBITI</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>							

## Attivo patrimoniale

Il patrimonio permanente è costituito nell'attivo da:

- i beni immobili immateriali;
- i beni immobili demaniali, patrimoniali indisponibili e quelli disponibili;
- i diritti di natura pubblica o privata, a favore dell'ente su beni altrui;
- i beni mobili, nel cui complesso vanno evidenziati i beni strumentali o d'uso, i titoli, ossia di documenti rappresentativi degli investimenti mobiliari fatti dall'Ente, nonché le partecipazioni azionarie e i fondi di dotazione in suo possesso.
- i crediti di diversa specie, ovvero le prestazioni aventi contenuto patrimoniale ed espresse in moneta, costituite a favore dell'ente e non ancora liquide ed esigibili. Rientrano tra i crediti afferenti al patrimonio permanente:
  - residui di certa riscossione che però si contraddistinguono per una esigibilità ed una liquidabilità non immediate, bensì prorogate nel tempo;
  - i residui dilazionati, ovvero afferenti a entrate già maturate ed individualizzate ma che sono state prorogate attraverso una dilazione concessa al debitore;
  - i residui contestati, quelli che si rifanno a crediti il cui importo e la cui causa siano oggetto di una controversia pendente davanti all'autorità giudiziaria che non li rende né immediatamente liquidi né esigibili;
  - i residui di dubbia esazione riferiti ai crediti di cui esistono fondate ragioni di ritenere incerta la loro integrale riscossione alla scadenza.

Devono invece essere stralciati dalla contabilità e dal patrimonio i residui inesigibili che riguardano somme che debbono considerarsi irrecuperabili e che, di conseguenza, non rientrano nel patrimonio permanente.

- i titoli;
- i crediti per depositi cauzionali.



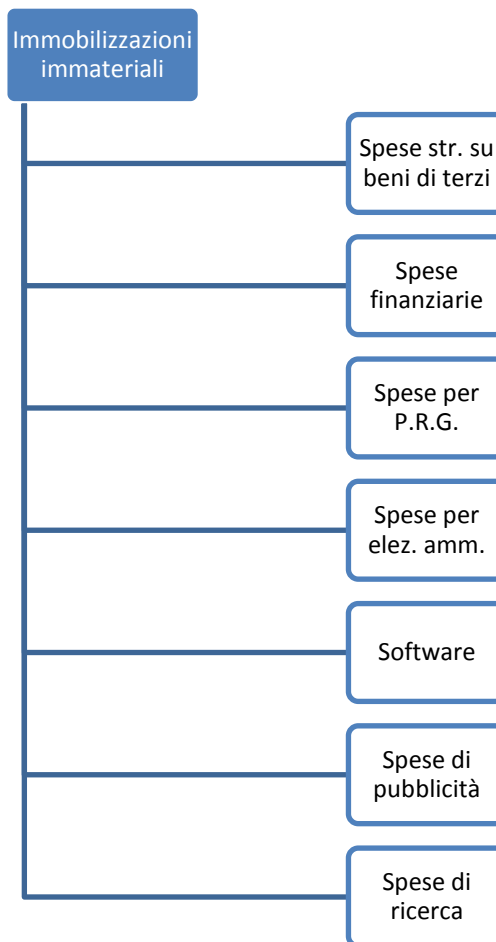
Il patrimonio finanziario è costituito nell'attivo da:

- fondo di cassa;
- residui attivi di immediata esigibilità e liquidabilità.

### Attivo – analisi patrimonio permanente

Analizzando la costituzione del patrimonio permanente vediamo:

- immobilizzazioni immateriali. Dai principi contabili vediamo come siano da considerarsi immobilizzazioni immateriali “tutti i costi diversi da quelli relativi a beni materiali che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio e che, pertanto, devono essere rilevati in tale voce, dettagliando nella relazioni illustrativa la composizione. Vi rientrano gli oneri pluriennali ed i costi per i diritti e beni immateriali”. La tipologia descritta riguarda:
  - spese straordinarie su beni di terzi: comprende tutte le spese straordinarie effettuate su beni non di proprietà dell'ente;
  - spese finanziarie, oneri per emissioni di prestiti obbligazionari: comprende le spese collegate al collocamento sul mercato delle obbligazioni emesse per il prestito obbligazionario dell'ente;
  - spese per P.R.G.: comprende le spese per la realizzazione del piano regolatore generale e relativi documenti attuativi;
  - spese per elezioni amministrative: comprende le spese sostenute dall'ente per l'elezione del Sindaco;
  - software applicativo: ci si riferisce alle spese per l'acquisto di programmi software e alle spese per le licenze d'uso pluriennali;
  - spese di pubblicità: il riferimento è alle spese sostenute dall'ente per promuovere lo sviluppo turistico, l'immagine all'esterno dell'ente, nonché le spese di comunicazione e informazioni per sensibilizzare l'utenza potenziale all'uso dei servizi offerti;
  - spese di ricerca



- beni immobili demaniali ovvero a uso pubblico per natura. Vengono considerati demaniali, o facenti parte del demanio pubblico, i beni destinati all’immediata soddisfazione dei bisogni pubblici, sia che la destinazione esclusiva al soddisfacimento degli interessi pubblici derivi dalla caratteristica naturale del bene, sia che una specifica disposizione di legge o un atto pubblico amministrativo abbia sottoposto il bene al regime del demanio. Tra i beni demaniali di maggiore importanza compaiono le strade, gli acquedotti, gli immobili di interesse storico, archeologico o artistico, i cimiteri e i mercati.
- beni immobili patrimoniali indisponibili. Facendo riferimento alla definizione data dal codice civile vediamo come siano qui ricompresi quei beni che “non possono essere sottratti alla loro destinazione”. Rientrano, ad esempio, in questa categoria gli edifici sede di uffici pubblici. La dove sia vigente questo vincolo sono da considerarsi nulli i negozi che attribuiscono a terzi diritti sui beni qualora questi possano incidere sulla sostanza della destinazione. In presenza di tale vincolo i beni sono impignorabili e sottratti ad ogni misura di esecuzione forzata. Rientrano in questa categoria

anche le aree espropriate dai comuni nell'ambito dei piani di zona per l'edilizia popolare ed economica e le aree rientranti nei piani per insediamenti produttivi;

- beni immobili patrimoniali disponibili. Sono quei beni di cui il comune può liberamente disporre non essendovi alcun vincolo d'uso o destinazione.
- beni mobili demaniali ovvero a uso pubblico per natura. Sono qui ricompresi, in riferimento al demanio storico, artistico e culturale, tutti i beni mobili che fanno parte di raccolte contraddistinte dall'elevato interesse storico artistico, ad esempio le raccolte dei musei, le pinacoteche, gli archivi storici e le biblioteche.
- beni mobili patrimoniali indisponibili. Comprende tutti i beni mobili collocati in locali e strutture che fanno parte del patrimonio indisponibile;
- beni mobili patrimoniali disponibili. Sono qui ricompresi tutti i beni mobili che non risultano vincolati per destinazione all'erogazione di pubblici servizi.
- i diritti di natura pubblica o privata su beni altrui;
- i crediti costituiti a favore dell'ente non ancora liquidi ed esigibili;

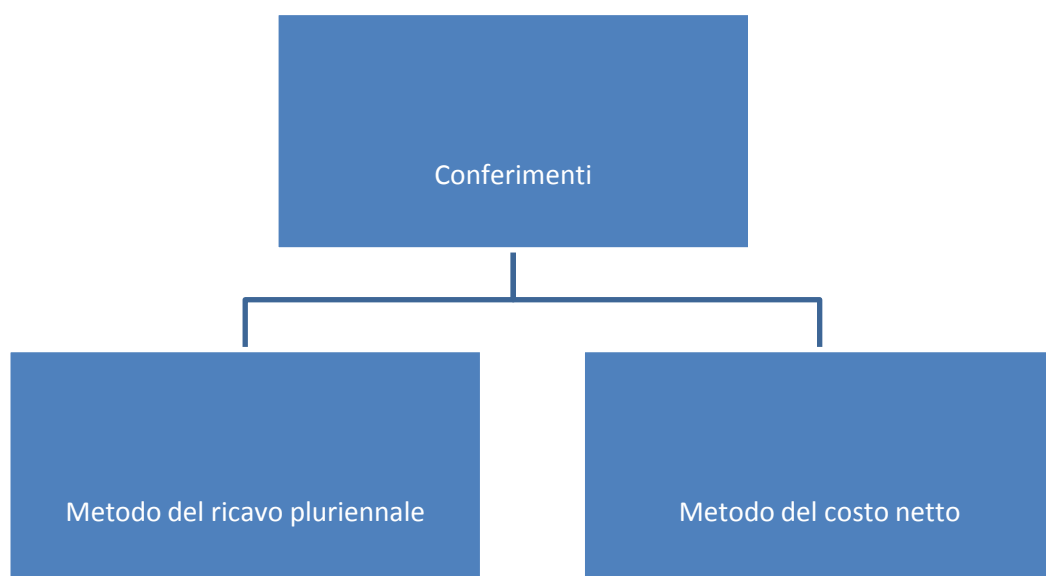
### **Passivo patrimoniale**

Il patrimonio permanente è costituito nel passivo da:

- i mutui contratti dall'ente con la Cassa depositi prestiti o con istituti di credito ordinario;
- i prestiti assunti con obbligazioni;
- gli altri debiti che non rientrano tra i debiti di funzionamento. Tra questi comprendiamo:
  - i residui d'impegno che riguardano spese già impegnate e definite al termine dell'esercizio delle quali si conosce il creditore e si è in possesso di tutti i documenti necessari per la liquidazione, ma per le quali il titolo di spesa è rimasto inestinto alla chiusura dell'esercizio e ci sono condizioni di fatto che fanno ritenere lo possa rimanere per un ulteriore significativo arco di tempo;
  - i residui perenti che riguardano spese in contro corrente non pagate entro il secondo esercizio successivo a quello in cui si riferiscono e spese in conto capitale non pagate entro il quinto anno successivo a quello di competenza nel cui bilancio la spesa era stata prevista

che, di conseguenza, l'ente "cancella" dal conto del bilancio senza che peraltro questo faccia venir meno il diritto del creditore o l'obbligo del debitore;

- i debiti fuori bilancio qualora contraddistinti dai requisiti sanciti dall'art. 194 del DLgs 267/00 a prescindere dal già avvenuto riconoscimento da parte dell'ente con apposita delibera.
- Conferimenti. A questo proposito si rilevano due differenti metodi di contabilizzazione di questi elementi:
  - metodo del ricavo pluriennale: il fondo conferimenti viene diminuito annualmente di quote costanti rilevate in corrispondenza con le quote di ammortamento che, contemporaneamente, verranno a diminuire il valore dell'attività patrimoniale. Così mentre l'ammortamento del bene costituisce costo, la quota di ricavo pluriennale costituisce ricavo;
  - metodo del costo netto: l'utilizzo di questo metodo è sconsigliato rispetto al precedente dal momento in cui la maggior semplicità sconta una carenza di trasmissione di informazioni. In ogni caso questa procedura prevede che si proceda con l'alimentazione di un fondo nel passivo patrimoniale che, a fronte della conclusione dell'opera, venga azzerato essendo stornato dal valore finale dell'opera, che risulterà quindi caricata al netto di detto valore;



- altre prestazioni passive costituite a favore di terzi.

Il patrimonio finanziario è costituito nel passivo da:

- residui passivi soggetti a esecuzione nel breve periodo.

## ***Inventario***

### **La caratteristica e la funzione dell'inventario**

Alla base della definizione del valore patrimoniale dell'ente vi è l'inventario.

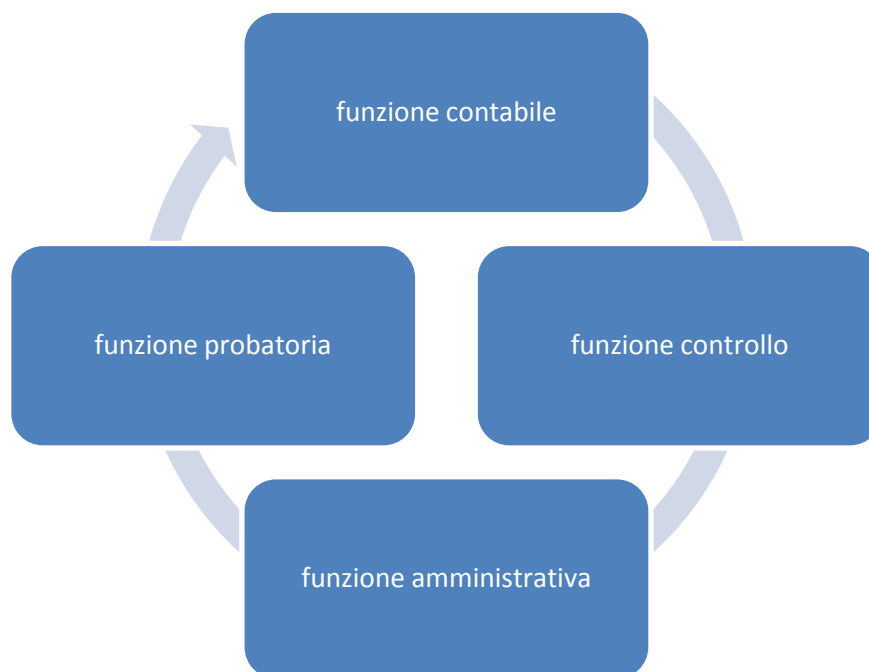
Sotto questa denominazione troviamo il documento contabile al cui interno vengono esposti gli elementi patrimoniali dell'ente stesso.

L'obbligo di redazione dell'inventario nasce con l'art. 116 del D.Lgs. 77/95 per il quale tutti gli enti locali devono essere dotati di un inventario redatto secondo le disposizioni fissate da questo decreto.

Richiamando poi l'art. 230, comma 7, del TUEL vediamo inoltre come questo documento debba essere aggiornato annualmente.

L'inventario assolve alle seguenti funzioni:

- contabile: tramite questo documento è possibile delineare il valore patrimoniale dell'ente contabilizzando le operazioni che hanno interessato gli elementi in esso contenuti nel corso dell'esercizio;
- controllo: con l'individuazione degli agenti e dei consegnatari si effettua il monitoraggio e il controllo dei beni costituenti il patrimonio;
- amministrativa: tramite questo documento è possibile avere una visione analitica degli elementi costituenti il patrimonio dell'ente;
- probatoria: si costituisce una base di dati finalizzata a supportare i diritti che l'ente può vantare sui beni contenuti nell'inventario.



### **Valutazione degli immobili demaniali**

I beni appartenenti al demanio comunale sono soggetti ai seguenti criteri di valutazione:

- Valutazione al costo nel rispetto del criterio guida che uniforma la valutazione di tutti i beni demaniali e patrimoniali afferenti al patrimonio dell'ente locale. Nello specifico sono valutati con questo criterio i beni che sono stati acquistati al patrimonio dell'ente dopo l'entrata in vigore del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77.
- Valutazione sulla base dell'ammontare del residuo debito dei mutui ancora in estinzione stipulati per l'acquisto del bene in oggetto nei casi di beni demaniali che già afferiscono al patrimonio dell'ente locale e che sono stati, evidentemente, acquistati mediante la contrazione di un mutuo.
- I beni demaniali acquisiti al patrimonio dell'ente prima dell'entrata in vigore del decreto legislativo 77/1995 senza la contrazione di mutui possono essere valutati sulla base della ricostruzione del costo storico mediante la determinazione del valore attuale o di ricostruzione del bene opportunamente deprezzato.

### **Valutazione degli immobili patrimoniali**

I beni patrimoniali disponibili e indisponibili, quali immobilizzazioni tecniche partecipanti ai processi di produzione e consumo tipici dell'ente locale quali condizioni economiche e, come tali, soggette ad una valutazione che prevede l'utilizzo dei seguenti criteri:

- Per i beni immobili acquisiti al patrimonio dell'ente dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo 77/1995 il costo.
- Per i terreni dotati di rendita si utilizza il valore catastale rivalutato secondo la normativa fiscale.
- Per i terreni che non dispongono di rendita catastale si utilizzano i criteri già descritti a proposito dei beni demaniali.
- Per i fabbricati si utilizza il valore catastale rivalutato secondo le norme fiscali.
- Per le opere pubbliche aventi caratteristiche di complessità e articolazione strutturale e impiantistica tali da non consentirne la valutazione alla stregua dei fabbricati valgono i criteri e le modalità tecniche di valutazione stabiliti con riferimento ai beni demaniali.

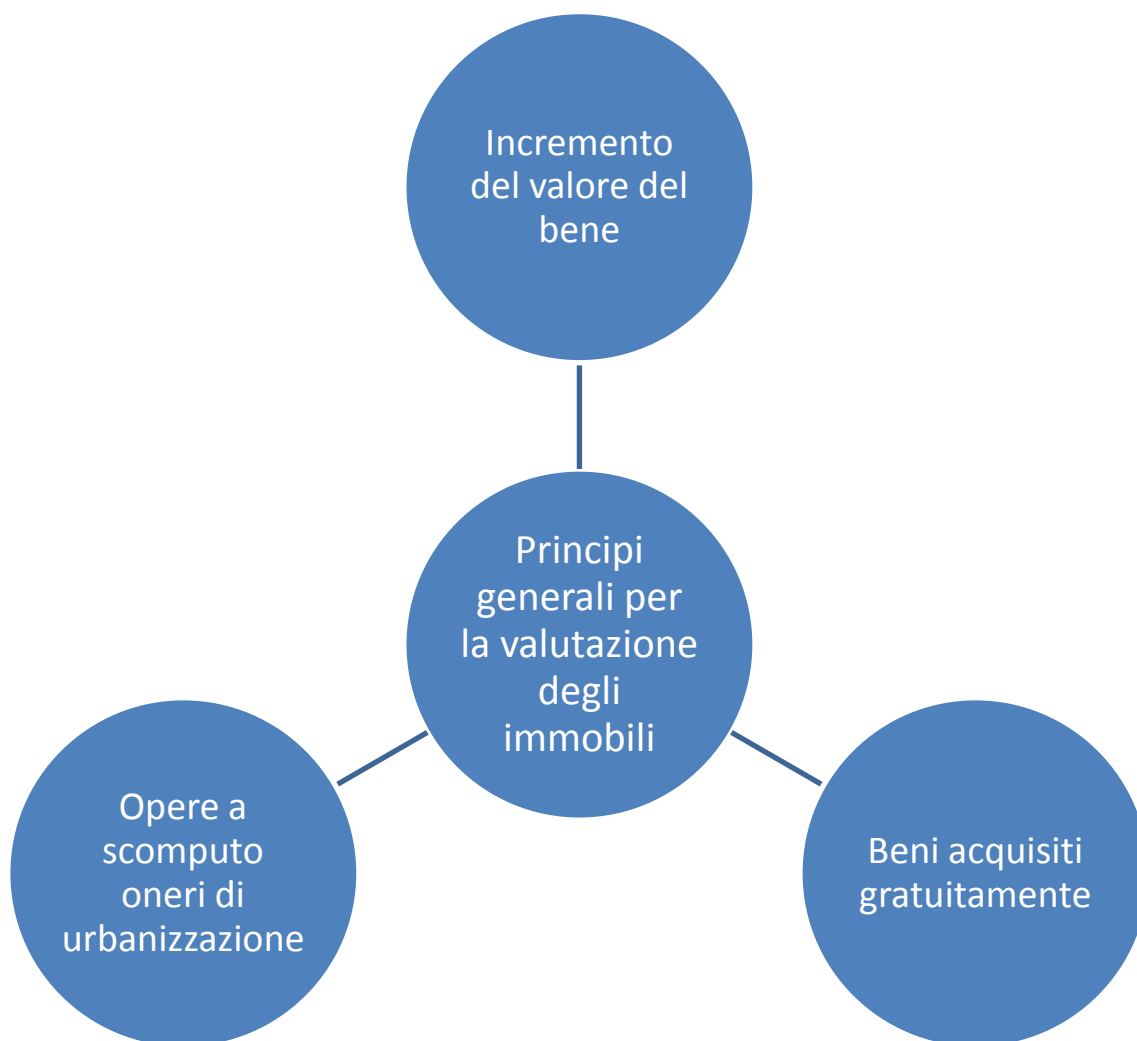
### **Principi generali per la valutazione degli immobili**

**INCREMENTO DEL VALORE DEL BENE.** 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.

**BENI ACQUISITI GRATUITAMENTE.** I beni acquisiti a titolo gratuito devono essere iscritti al momento in cui il titolo di proprietà si trasferisce all'ente e valutati al presumibile valore di mercato, al netto delle spese sostenute e da sostenere, rilevando in contropartita il provento straordinario nella voce sopravvenienze attive del conto economico. Il valore di mercato è determinato dal funzionario competente.

**OPERE ACQUISITE A SCOMPUTO DI ONERI DI URBANIZZAZIONE.** Queste opere devono essere rilevate nell'attivo patrimoniale per un valore pari agli oneri non versati, nella sezione passivo, nella parte dei "conferimenti", deve inoltre essere iscritto un importo di pari entità.





### **Valutazione delle immobilizzazioni immateriali**

Osservando il TUEL si rileva come non venga disciplinato esplicitamente un metodo di valutazione delle immobilizzazioni immateriali.

A tal proposito, con l'applicazione delle regole civilistiche, si rileva come il valore di detti beni deriverebbe dal loro costo di acquisizione, o di produzione interna, comprensivo degli oneri accessori direttamente imputabili.

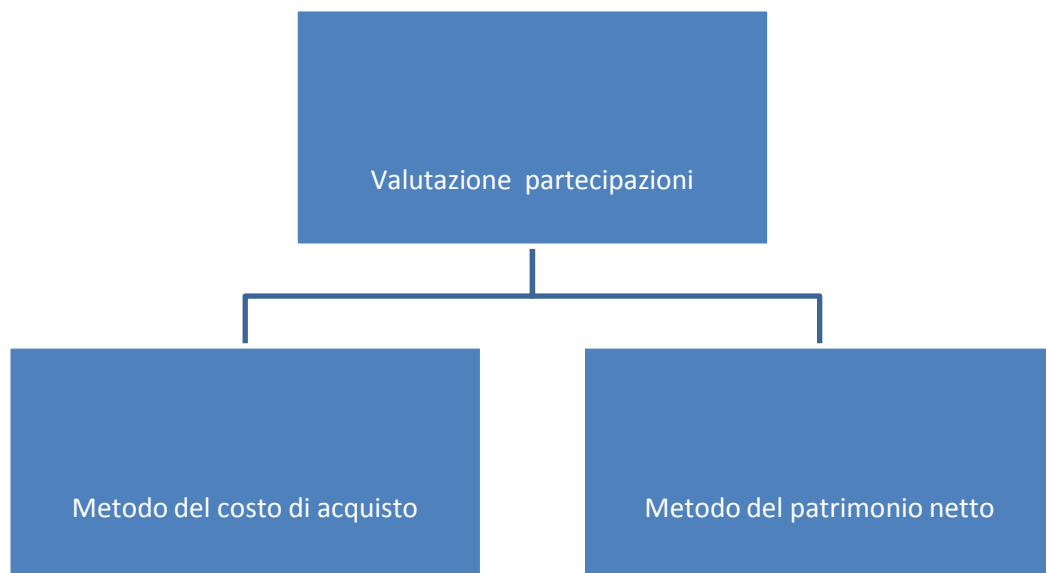
### **Valutazione delle immobilizzazioni finanziarie**

Le immobilizzazioni finanziarie si riferiscono a rapporti finanziari durevoli intrapresi dall'ente.

Ai fini della loro valutazione procediamo con l'analisi delle singole partite.

**PARTECIPAZIONI.** Per le partecipazioni due sono i metodi di valutazione utilizzabili:

- Metodo del costo di acquisto: con questa procedura la partecipazione viene valutata in riferimento al costo sostenuto per il suo acquisto. Nel caso in cui il valore della stessa, a fine esercizio, risulti “durevolmente inferiore” si può procedere alla sua riduzione indicando in corrispettivo importo abbattuto tra le insussistenze dell’attivo nel conto del patrimonio.
- Metodo del patrimonio netto: questa risulta essere la procedura più corretta al fine della corretta rappresentazione della situazione patrimoniale. Le partecipazioni vengono valorizzate in funzione del patrimonio netto della società detenuta al 31/12, dedotto le eventuali quote di utile. Le variazioni che interessano da un anno all’altro il valore della partecipazione confluiscono alternativamente nelle sopravvenienze attive o in quelle passive.



**CREDITI.** Si fa qui riferimento ai crediti che si riferiscono a attività incassabili in un periodo eccedente l’annualità. All’interno di questa voce si differenzia tra crediti verso imprese controllate, collegate e verso altre imprese, per tutte queste categorie però la valutazione avviene al loro valore nominale.

**TITOLI.** Rifacendosi al principio civilistico vediamo come i titoli vengano valutati al prezzo di acquisto rettificato delle eventuali variazioni di valore avente caratteristica di durabilità. Gli oneri accessori, ad esempio relativi ai costi di intermediazione bancaria, commissioni di spese e compensi per consulenze possono essere portate ad incremento del costo di acquisto.

**CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'.** Sono quelli per i quali è prevedibile una difficoltà nella loro riscossione. L'ente li può contabilizzare in due modi:

- Crediti di dubbia esigibilità riportati tra i residui attivi.
- Crediti di dubbia esigibilità stralciati dai residui attivi: in questo caso l'ente accantona l'importo che presume di non incassare con apposita iscrizione all'interno del conto economico nella sezione "accantonamento svalutazione crediti" e alimenta la voce patrimoniale "credito di dubbia esigibilità" con l'importo del credito per cui si presume difficoltà nell'incasso nettato dell'importo che si teme di perdere e che troverà riscontro nella voce di cui prima in conto economico.

### **Valutazione dei beni mobili**

Il criterio con cui procedere alla valutazione dei beni mobili facenti parte del patrimonio dell'ente locale è quello del costo e fa riferimento al prezzo costo con cui l'ente locale ha acquisito il bene da terze economie o al costo interno di produzione sostenuto per una eventuale realizzazione del bene effettuata direttamente da parte dell'ente locale.

Nel caso di acquisizione del bene mobile da terze economie il costo è comprensivo di tutti quegli oneri a carico dell'ente locale per la realizzazione di operazioni e processi volti a rendere utilizzabile il bene mobile acquistato.

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.

Così come per gli immobili l'imposta sul valore aggiunto non costituisce un elemento di costo ma un credito verso l'erario nel caso di detraibilità dell'imposta. L'IVA costituisce invece un elemento di costo da capitalizzare qualora l'imposta risulti indetraibile.

### **Il consegnatario dei beni**

I beni mobili devono essere dati in carico ad appositi dipendenti, chiamati consegnatari dei beni.

La consegna dei beni avviene per tramite dell'inventario comunale.

Da sempre negli enti locali esiste la figura del consegnatario dei beni mobili, figura che la norma individua nel segretario dell'Ente, oppure, in un apposito dipendente formalmente designato.

L'obbligatorietà della presenza del consegnatario si desume anche nell'attuale ordinamento contabile, l'art. 233 del DLgs 267/2000 nomina infatti anche questa figura tra i contabili interni all'ente; qui sono inoltre indicati i documenti che il consegnatario deve allegare al proprio conto annuale, reso secondo un modello ufficiale.

La disciplina sull'attività interna del consegnatario dovrà essere stabilita dal regolamento di contabilità, sia per quanto attiene alla organizzazione del suo ufficio che gli obblighi nell'attività di gestione e per la rendicontazione.

Il regolamento dell'ente deve anche stabilire le modalità in cui devono avvenire le procedure di consegna dell'ufficio fra i vari dipendenti che si susseguono nell'incarico di consegnatario, così come devono essere disciplinate la procedura e le modalità di verbalizzazione delle verifiche che, a norma dell'art. 223 del DLgs 267/00, l'organo di revisione deve disporre anche sulla gestione del consegnatario.

Per il consegnatario dei beni mobili il modello da compilare, ad oggi, rimane il n. 24. Questo deve dimostrare:

- i beni rimasti a suo carico all'inizio dell'anno;
- i beni avuti in consegna durante l'anno;
- i beni assegnati in uso ai vari uffici durante l'anno;
- i beni rimasti a suo carico nel magazzino.

Deve quindi tenere conto di tutti i movimenti di carico e di scarico intervenuti nell'anno per ogni bene.

Si fa presente infine come il modello 24 si presenti in due versioni, uno per il consegnatario, l'altro, dove nominato, al sub consegnatario.

Con il termine di sub consegnatario si intende far riferimento ad agenti contabili secondari, in quanto sottoposti a quello principale.

Si tratta di posizioni lavorative subordinate al consegnatario con il quale collaborano per il disimpegno delle stesse funzioni in strutture separate, decentrate, o comunque distinte da quelle per le quali si provvede la gestione affidata al consegnatario principale.

La decisione di prevedere gestioni apposite e distinte rispetto a quella del consegnatario principale spetta esclusivamente all'amministrazione che l'adotta con apposita deliberazione.

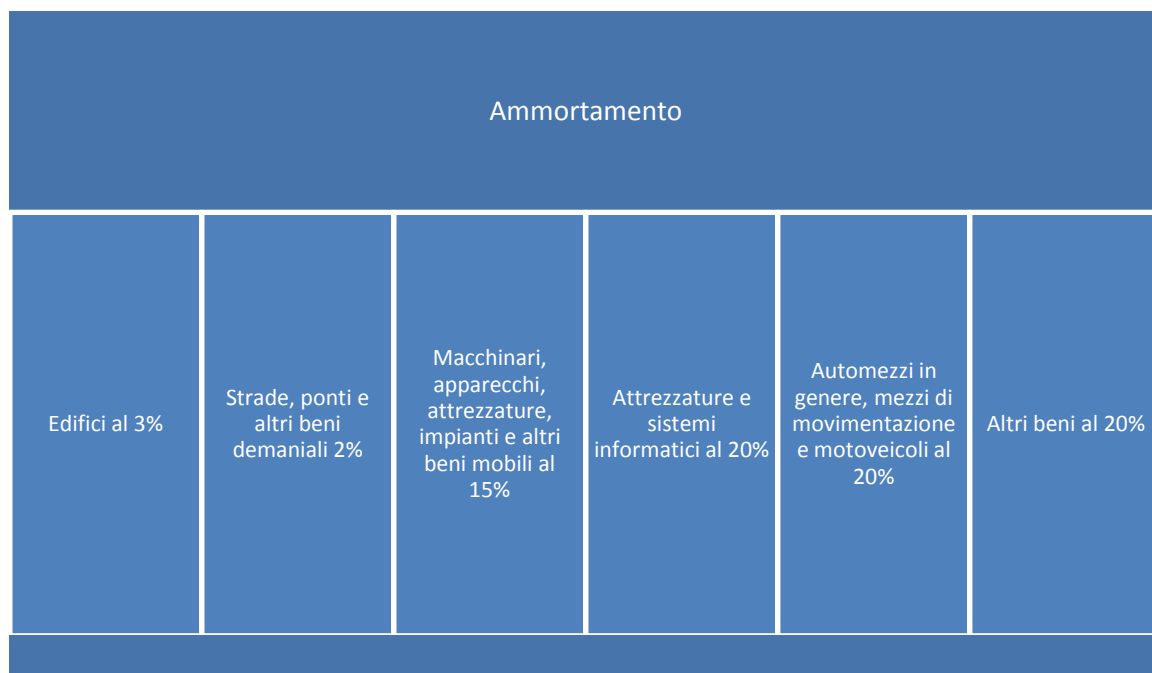
Non tutti i collaboratori del consegnatario assumono l'autonomo ruolo di subagente contabile, ma solo coloro cui è affidata, con parziale autonomia, la gestione di beni tenuti in specifici magazzini o riguardanti particolari attività.

### **La procedura di ammortamento**

L'operazione di ammortamento consiste nell'accantonare annualmente risorse con il fine di ripartire sul lungo periodo l'incidenza di un costo valutato come pluriennale. L'ammortamento imputa quote al conto economico di ogni esercizio riducendo contemporaneamente il valore patrimoniale dello stesso.

I coefficienti da utilizzare per la determinazione degli ammortamenti compresi nel conto economico degli enti locali, così come determinati dall'art. 71 del DLgs 77, sono i seguenti:

- edifici, anche demaniali, ivi compresa la manutenzione straordinaria al 3%,
- strade, ponti ed altri beni demaniali al 2%,
- macchinari, apparecchi, attrezzature, impianti e altri beni mobili al 15%,
- attrezzature e sistemi informatici al 20%,
- automezzi in genere, mezzi di movimentazione e motoveicoli al 20%,
- altri beni al 20%.



## La modulistica negli inventari

I modelli inerenti la stesura delle differenti sintesi inventariali non sono stati inclusi nelle ultime modifiche normative, DLgs 77/95 e DLgs 267/00, torna quindi utile rifarsi alla circolare del Ministero dell'interno n. 15200/2 del 20 luglio 1904. Vediamo di seguito cosa comprende questa modulistica, prendendo in considerazione gli elementi di maggior rilievo considerando che i modelli sono personalizzabili dall'ente.

### Mod. A: beni immobili di uso pubblico per natura

Sono oggetto di inventariazione nell'ambito del presente modello le strade, le piazze, gli edifici monumentali, le chiese, le cappelle, i giardini pubblici, gli acquedotti, le fognature, le fontane, i cimiteri e gli altri beni soggetti al regime del demanio e i diritti demaniali su beni altrui.

In termini di contenuti la normativa, con riferimento a questo primo modello, prevede la seguente rilevazione:

1. Numero d'ordine.
2. Denominazione ed ubicazione dei beni: deve fornire una identificazione del bene, la sua ubicazione con l'indicazione dei dati catastali.
3. Descrizione sommaria del bene.
4. Osservazioni: in particolare devono sempre essere indicati gli estremi degli atti formali di classificazione dei beni. È opportuno inoltre comprendervi i riferimenti alle tavole e alla mappe.

### Mod. B: beni immobili di uso pubblico per destinazione

Devono essere inventariati nell'ambito di questa tipologia i beni immobili che fanno parte del patrimonio indisponibile quali: edifici sede di uffici, edifici o terreni destinati a pubblici esercizi, teatri ecc...

Le informazioni previste comprendono:

1. Numero d'ordine e data della rilevazione.
2. Natura, denominazione e ubicazione dei beni.
3. Descrizione sommaria.
4. Osservazioni: in particolare devono sempre essere indicati gli estremi degli atti formali di classificazione dei beni. È opportuno inoltre comprendervi i riferimenti alle tavole e alla mappe.

Mod. C: beni immobili patrimoniali disponibili

Vi vanno inventariati i beni immobili del patrimonio disponibile, cioè i fondi rustici, i fabbricati ed ogni altro bene immobile non, o non ancora, destinato all'uso pubblico ne al pubblico servizio.

1. Numero d'ordine e data della rilevazione.
2. Denominazione e ubicazione dei beni.
3. Descrizione sommaria.
4. Osservazioni: in particolare devono sempre essere indicati gli estremi degli atti formali di classificazione dei beni. È opportuno inoltre comprendervi i riferimenti alle tavole e alla mappe.

Mod. D: beni mobili demaniali

Sulla base di questa modulistica sono oggetto di inventariazione i cosiddetti beni mobili demaniali.

1. Numero d'ordine e data della rilevazione: il numero deve coincidere con quello applicato sul mobile che lo identifica.
2. Descrizione.
3. Stato di conservazione.
4. Valore d'acquisto.
5. Allocazione: ufficio, magazzino o stabilimento presso cui si trova il bene.
6. Osservazioni.

Mod. E: beni mobili patrimoniali

Vi vanno inventariati i beni mobili disponibili ad esclusione dei crediti, dei titoli di rendita, ecc.

1. Numero d'ordine e data della rilevazione: il numero deve coincidere con quello applicato sul mobile che lo identifica.
2. Descrizione.
3. Stato di conservazione.
4. Valore d'acquisto.

5. Allocazione: ufficio, magazzino o stabilimento presso cui si trova il bene.
6. Osservazioni.

#### Mod. F: crediti

Vi vanno inventariati i crediti sorti in caso di emissione di mutui attivi, di prestiti rateizzati e non, della riscossione di censi e di ogni altra prestazione attiva non fondiaria.

È necessario procedere alla rilevazione sistematica delle seguenti informazioni:

1. Numero d'ordine e data di rilevazione.
2. Persona o ente creditore.
3. Tipologia e descrizione della natura dell'attività.
4. Scadenza.
5. Scadenza della riscossione degli interessi.
6. Osservazioni eventuali.

#### Mod. G: debiti

Vi vanno inventariati i mutui passivi, i debiti per prestiti rateizzati e non, i censi passivi, gli oneri e ogni altra prestazione passiva non fondiaria.

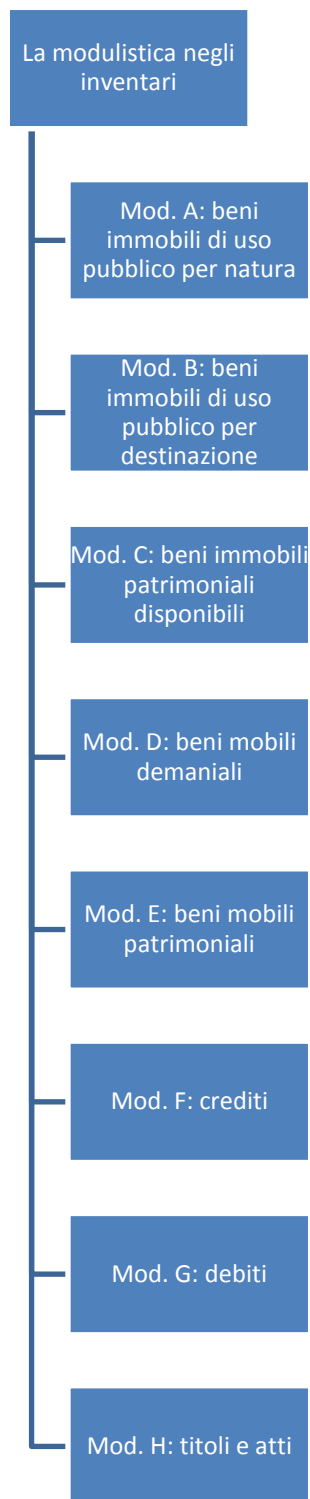
Le informazioni oggetto di rilevazione comprendono:

1. Numero d'ordine e data di rilevazione.
2. Persona o ente creditore.
3. Tipologia e descrizione della natura dell'attività.
4. Scadenza.
5. Scadenza del pagamento degli interessi.
6. Osservazioni eventuali.



### Mod. H: titoli e atti

Vi vanno inventariati tutti i titoli e gli atti, sia pubblici, sia privati, che fanno riferimento al patrimonio dell'ente ed alla sua gestione ed amministrazione



## ***Conto economico***

### **Definizione e finalità**

Per poter parlare di contabilità economica è opportuno iniziare con la definizione del concetto di costo e con quello di ricavo.

Il costo è quel fenomeno passivo generato dall'acquisizione di fattori produttivi.

Il ricavo è invece riferito al provento derivante dalla cessione di beni e/o servizi nell'abito dello svolgimento dell'attività.

Sia i costi che i ricavi vengono allocati all'interno del conto economico.

La corretta tenuta della contabilità economica, e della connessa gestione di costi e ricavi, porta alla determinazione del risultato d'esercizio che si può configurare, rispettivamente, come utile, nel caso in cui i ricavi siano eccedenti rispetto ai costi, o come perdita laddove i costi siano la parte preponderante delle movimentazioni analizzate.

E' opportuno rilevare come la tenuta della contabilità economica attraverso il metodo della partita doppia non sia stato imposto dal legislatore, è invece definito come obbligatorio il ricorso a un sistema di raccordo tra contabilità finanziaria e quella economica, questo sistema, che verrà successivamente analizzato, è conosciuto come prospetto di conciliazione.

### **Struttura del conto economico**

Mentre il D.Lgs. 267/00, art. 229, definisce il contenuto e la struttura del conto economico il D.P.R. 194/96 ne definisce il modello.

Lo schema di conto approvato non prevede che le voci possano essere presentate in un ordine differente da quello previsto o incrementate, per questo la struttura del modello viene definita rigida.

La stessa viene anche definita scalare dal momento in cui i costi e i ricavi vengono evidenziati in una unica sezione e non a sezioni contrapposte.

Il poter indicare in questo modo i dati permette al lettore di raccogliere maggiori informazioni dal conto economico, fornendogli la possibilità di visionare il risultato della gestione, ovvero:

- il risultato della gestione tipica dell'attività dell'ente, derivante dalla sottrazione dai proventi della gestione dei costi della gestione,

- il risultato della gestione operativa, che prende in considerazione il risultato ottenuto dalla gestione di aziende speciali e partecipate,
- della gestione finanziaria, incentrato sull'analisi degli interessi attivi e passivi,
- quello della straordinaria, che considera la differenza tra plusvalenze, sopravvenienze, insussistenze del passivo e dell'attivo, oneri straordinari e accantonamento svalutazione crediti.

CONTO ECONOMICO			
	PARZIALI	TOTALI	COMPLESSIVI
<b>A) PROVENTI DELLA GESTIONE</b>			
1) Proventi tributari			
2) Proventi da trasferimenti			
3) Proventi da pubblici servizi			
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) 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 di beni di terzi			
14) Trasferimenti			
15) Imposte e tasse			
16) Quota di ammortamento d'esercizio			
<b>Totale costi di 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 capitali di dotazione			
19) Trasferimenti ad aziende speciali o 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>			
<b>Proventi</b>			
22) Insussistenza del passivo			
23) Sopravvivenze attive			
24) Plusvalenze patrimoniali			
<b>Totale proventi (e.1) (22 + 23 + 24)</b>			
<b>Oneri</b>			
25) Insussistenza dell'attivo			
26) Minusvalenze patrimoniali			
27) Accantonamenti per svalutazione di crediti			
28) Oneri straordinari			
<b>Totale oneri (e.2) (25 + 26 + 27 + 28)</b>			
<b>Totale (E) (e.1 - e.2)</b>			
<b>RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO (A - B +/- C +/- D +/- E)</b>			

### **Le voci che compongono il conto economico**

Procediamo con l'analizzare i singoli risultati estrapolabili dal conto economico e le singole voci che vengono prese in considerazione per giungere alla loro determinazione.

#### **Risultato della gestione tipica**

**A1 PROVENTI TRIBUTARI.** Sono qui ricompresi i proventi 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 E23. Questi importi trovano conciliazione con gli accertamenti del titolo I dell'entrata categorie 1, 2 e 3.

**A2 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. Anche in questo caso eventuali proventi di tale natura riferiti ad esercizi precedenti devono essere rilevati quali componenti straordinari della gestione nella voce E23. Per garantire la correlazione tra costi e ricavi sono riportati in tale voce solamente gli importi corrispondenti ai costi della gestione rilevati nella classe B) "costi della gestione".

**A3 PROVENTI DA SERVIZI PUBBLICI.** Sono qui riportati i proventi derivanti dall'erogazione del servizio pubblico di competenza dell'esercizio. I proventi qui riportati trovano conciliazione con gli accertamenti relativi alla categoria 1 del titolo III dell'entrata, sempre in considerazione del principio per cui bisogna apportare le opportune integrazioni e/o rettifiche nel rispetto del principio della competenza economica.

**A4 PROVENTI DA GESTIONE PATRIMONIALE.** Sono qui rilevati i proventi relativi all'attività di gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio, quali locazioni e concessioni.

**A5 PROVENTI DIVERSI.** Questa è una voce di 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 Tit. III dell'entrata, rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

**A6 PROVENTI DA CONCESSIONI DA EDIFICARE.** Comprende le quote di ex oneri di urbanizzazione destinati al finanziamento delle spese correnti.

**A7 INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI.** E' qui che vengono riportati i costi da cui derivano iscrizioni tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio. Si considera, ad esempio, il costo del personale, dell'acquisto dei beni e servizi, gli oneri finanziari correlati e altro.

**A8 VARIAZIONE DELLE RIMANENZE DI PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE.** E' qui riportato il valore legato alla variazione tra le rimanenze iniziali e finali di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti.

**B9 PERSONALE.** Questa voce rappresenta la sommatoria di tutti i costi, di competenza economica dell'esercizio, sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente. L'IRAP deve essere riportata nella voce B15 "imposte e tasse". I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione negli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 1), anche questi integrati e/o rettificati nel rispetto della competenza economica.

**B10 ACQUISTO 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. Deve essere presa in considerazione l'incidenza economica dell'IVA. La conciliazione per i costi qui riportati e negli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 2).

**B11 VARIAZIONE DI RIMANENZE MATERIE PRIME.** Si prende qui in considerazione la variazione che ha interessato le materie prime detenute dall'ente.

**B12 PRESTAZIONI DI SERVIZI.** Vengono qui presi in considerazione i costi relativi all'acquisizione di servizi attinenti alla gestione operativa. La conciliazione si ha in questo caso con gli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 3)

**B13 UTILIZZO DI BENI DI TERZI.** La sommatoria dei corrispettivi per l'utilizzo di beni di terzi materiali e immateriali confluisce in questo punto. La conciliazione si ha in questo caso con gli impegni rilevati nell'intervento 4).

**B14 TRASFERIMENTI.** Questa voce comprende gli oneri per i trasferimenti correnti concessi all'ente. Devono essere rilevati i trasferimenti in denaro senza alcuna controprestazione. 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.

**B15 IMPOSTE E TASSE.** I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 6) del Titolo I della spesa.

**B16 QUOTE DI AMMORTAMENTO.** Vengono qui riportati tutti gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscrivibili nel conto del patrimonio.

#### Risultato della gestione operativa

**C17 UTILI.** Nel caso in cui le aziende speciali, i consorzi e/o le società partecipate dall'Ente deliberino una distribuzione di dividendi è qui che confluiranno i valori positivi di reddito. I proventi allocati in questa voce trovano conciliazione con gli importi relativi agli accertamenti di cui alla cat. 4) del Tit. III dell'entrata.

**C18 INTERESSI SU CAPITALE DI DOTAZIONE.** Vengono qui riportati gli interessi attivi riconosciuti dall'azienda speciale all'ente a fronte della disponibilità offerta per la costituzione del fondo di dotazione. La conciliazione si ha qui con gli accertamenti di cui alla categoria 3) del tit. III dell'entrata.

**C19 TRASFERIMENTI AD AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE.** A rientrare in questa voce vi è il costo annuo di competenza delle erogazioni concesse, a titolo di contributo in conto esercizio, da parte dell'ente alle aziende speciali, ai consorzi, alle istituzioni e/o alle società partecipate. Questa partita si concilia con l'int. 5) del tit. I della spesa.

#### Risultato della gestione finanziaria

**D20 INTERESSI ATTIVI.** La sommatoria dei proventi derivanti dalla gestione finanziaria vengono qui raggruppati. La conciliazione si ha in questo caso con gli accertamenti cat. 3) del Tit. III dell'entrata.

**D21 INTERESSI PASSIVI.** All'interno di questa voce notiamo come venga effettuata una distinzione tra interessi su mutui e prestiti, interessi su obbligazioni, su anticipazioni e, infine, per altre cause. La conciliazione è con gli impegni int. 6) del Tit. I della spesa.

#### Risultato della gestione straordinaria

**E22 INSUSSISTENZE DEL PASSIVO.** Dall'azione di riaccertamento dei residui passivi ha origine questa voce. Vengono qui raggruppati gli importi conseguenti alla riduzione dei debiti presenti nel passivo patrimoniale il cui costo originario è transitato nel conto economico in esercizi precedenti.

**E23 SOPRAVVENIENZE ATTIVE.** Le sopravvenienze attive raggruppano i maggiori crediti, derivanti dal riaccertamento dei residui attivi, e le altre variazioni positive non direttamente riconducibili ad azioni che hanno interessato il conto del bilancio, per esempio donazioni e/o rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi.

**E24 PLUSVALENZE PATRIMONIALI.** Le plusvalenze patrimoniali nascono in seguito al generarsi di un introito economico eccedente quello che è il valore del bene patrimoniale iscritto in bilancio. Questo può accadere nel caso in cui vi sia:

- azione di permuta tra immobilizzazioni esistenti;
- cessione e/o conferimento a terzi di immobilizzazioni;
- ricevimento di risarcimenti assicurativi, o non, conseguente alla perdita di una immobilizzazione.

**E25 INSUSSISTENZE DELL'ATTIVO.** Dal riaccertamento dei residui attivi riusciamo ad estrapolare i valori utili all'alimentazione di questa voce. Confluiscono qui gli importi conseguenti alla riduzione di crediti o alla riduzione di valore di immobilizzazioni iscritte nell'attivo patrimoniale. Le insussistenze possono essere causate anche da dimissione e/o danneggiamento di beni e da rettifiche per il verificarsi di eventuali errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi.

**E26 MINUSVALENZE PATRIMONIALI.** Sono da intendersi come l'opposto delle sopravvenienze patrimoniali.

**E27 ACCANTONAMENTO SVALUTAZIONE CREDITI.** Si rilevano le cifre accantonate in funzione dei crediti che ragionevolmente si possono considerare non esigibili. L'importo accantonato per la svalutazione dei 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 sia presente un avanzo di amministrazione vincolato finalizzato alla copertura della perdita. I proventi della gestione sono rilevati al netto dei crediti di dubbia esigibilità se questi ultimi sono stralciati dal conto del bilancio. Nel caso in cui i proventi della gestione vengano 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.

**E28 ONERI STRAORDINARI.** Dall'int. 8) del Tit. I della spesa si ha la conciliazione con questa voce. Vengono qui dirottati tutti quegli importi residuali che sono caratterizzati dalla straordinarietà.



**RISULTATO D'ESERCIZIO.** Sottraendo ai proventi gli oneri del servizio otteniamo il risultato d'esercizio. Nel caso in cui il risultato sia positivo saremo di fronte a un utile, diversamente l'ente avrà realizzato una perdita d'esercizio.



## ***Prospetto di conciliazione***

### **Definizione e finalità**

Come si ha avuto modo di richiamare precedentemente si rileva che la tenuta della contabilità economica tramite partita doppia non sia stato imposto dal legislatore, a differenza dell'adozione di un sistema, il prospetto di conciliazione, di raccordo tra contabilità finanziaria e quella economica.

Per la redazione del prospetto è opportuno intervenire con le modifiche necessarie sugli impegni e accertamenti di competenza della contabilità finanziaria.

Gli interventi di maggior rilievo interessano i seguenti elementi:

- rimanenze,
- ammortamenti,
- risconti e ratei,
- sopravvenienze attive,
- rettifiche IVA,
- costi capitalizzati,
- accantonamenti svalutazioni crediti.

Si ricorre quindi al prospetto di conciliazione con l'intento di intervenire sulla contabilità finanziaria operando le variazioni del caso finalizzate a giungere alla determinazione del risultato economico patrimoniale dell'ente.

### **Struttura del prospetto di conciliazione**

L'articolo 229, commi 9 e 10 del D.Lgs. 267/00, riporta: *"9. 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. 10. I modelli relativi al conto economico ed al prospetto di conciliazione sono approvati con il regolamento di cui all'art. 160"*

Prima di procedere con l'analisi del modello si focalizza l'attenzione su due punti sopra richiamati, ovvero che il prospetto è da intendersi come allegato obbligatorio al conto economico e che la sua redazione si rifà ai modelli approvati con il D.P.R. 194/96.

## **Le operazioni di rettifica e di integrazione alla contabilità finanziaria**

### **Risconti**

I risconti si riferiscono a quote di ricavo o costo di cui è già avvenuta la manifestazione finanziaria, accertamento o impegno, ma la cui competenza economica è da ricondursi a un esercizio successivo.

Se si fa riferimento a costi si parla di risconto attivo, viene invece utilizzata la definizione di risconto passivo quando ci si rifà a dei ricavi.

Un esempio di risconto attivo può essere lo storno di costo legato al pagamento di un premio assicurativo, mentre uno storno di ricavo riconducibile a un canone di locazione attivo per l'ente va inquadrato come risconto passivo.

### **Ratei**

Sono definiti ratei i costi, ratei passivi, o i ricavi, ratei attivi, che hanno avuto la loro manifestazione economica nel corso dell'esercizio, ma saranno finanziariamente impegnati o accertati nel bilancio dell'esercizio successivo.

Un esempio di rateo passivo può essere rappresentato dal premio INAIL.

### **Costi capitalizzati**

I costi capitalizzati si riferiscono a quelli interventi che non esauriscono il loro beneficio nell'anno in cui sono sostenuti in quanto hanno un'utilità pluriennale e si concretizzano nella produzione di beni e/o nell'aumento di valore delle immobilizzazioni dell'ente.

Questi costi, che normalmente si rifanno a incrementi patrimoniali derivanti da interventi in economia, vengono contabilizzati nel titolo primo della spesa e devono essere stornati per essere capitalizzati mediante il loro inserimento nell'attivo dello stato patrimoniale tra le immobilizzazioni tecniche o immateriali e partecipare poi alla determinazione del risultato d'esercizio attraverso l'applicazione dell'ammortamento.

### **Ammortamenti**

L'ammortamento è quella procedura contabile che permette di distribuire il costo di acquisto di beni aventi un'utilità e una durata pluriennale su più esercizi.

Le aliquote di ammortamento sono previste dall'art. 229, comma 7, del D.Lgs. 267/2000.

### Rimanenze

Le rimanenze finali sono direttamente riconducibili a quei beni, acquisiti o prodotti durante l'esercizio, che alla fine dello stesso non sono ancora stati utilizzati e risultano essere in carico all'ente. Nel caso in cui il valore delle rimanenze finali sia superiore rispetto alle iniziali il delta figurerà nei proventi della gestione, A8; diversamente, a fronte del sorgere del costo, la variazione andrà nei costi di gestione in B11.

### Plusvalenze e minusvalenze

Sinteticamente si rileva un'insorgenza di plus o minusvalenza qualora il valore di scambio del bene patrimoniale sia, rispettivamente, superiore o inferiore rispetto al valore residuo non ammortizzato.

### Rettifiche per IVA

Ai fini della determinazione delle eventuali operazioni di rettifica operate in funzione della normativa IVA caratterizzante le operazioni poste in essere dall'Ente è opportuno analizzare le tre casistiche che si possono presentare:

- le operazioni effettuate sono esenti IVA ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. 633/72. È questo il caso per il quale l'imposta costituisce un costo per l'ente.
- Le operazioni rientrano nel regime normale, motivo per il quale l'iva applicata alle vendite o alle prestazioni di servizi non si configura come ricavo, e deve quindi essere stornata, e, tanto meno, l'iva versata in relazione agli acquisti non si configura come costo.
- Le operazioni rientrano in entrambe le casistiche sopra richiamate per cui, in seguito all'applicazione del pro rata, l'IVA pagata sugli acquisti potrà essere parzialmente stornata.

### Sopravvenienze attive

Le sopravvenienze attive sono degli introiti positivi straordinari che comportano un aumento dell'attivo patrimoniale in seguito al realizzarsi di fatti o atti estranei alla gestione ordinaria in seguito all'avverarsi di eventi imprevedibili, accidentali o occasionali.

### Insussistenze attive e passive

Si parla di insussistenze del passivo in riferimento a diminuzioni di passività, ovvero riduzioni o annullamenti di situazioni debitorie, conseguenti all'avverarsi di situazioni non ponderabili, come, ad esempio, la diminuzione o annullamento di imposte o tasse.

Le insussistenze del passivo si configurano come elemento positivo all'interno del prospetto di conciliazione e in ambito di allocazione nel conto economico.

Facendo invece riferimento ai principi contabili vediamo come le insussistenze dell'attivo possano essere ricondotte principalmente a:

- riduzione di crediti;
- riduzione di immobilizzazioni;
- minori valori dell'attivo per perdite, dismissione o danneggiamento di beni e da rettifiche per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi.

Per l'ente le insussistenze dell'attivo rappresentano un costo e sono quindi da considerarsi come componenti negativi straordinari di reddito.

#### Accantonamento svalutazione crediti

Confluiscono qui gli importi, quote, riconducibili ai crediti ritenuti ragionevolmente inesigibili. L'imputazione annuale di questo costo fa sì che, a fronte della costituzione del fondo, nel caso in cui si verifichi l'insolvenza preventivata la stessa abbia un impatto inferiore sulle finanze dell'ente.

### **La conciliazione delle entrate**

Nella prima colonna a sinistra verranno riportati tutti i valori iscritti negli accertamenti in conto competenza. Le colonne dalla 2 alla 5 sono dedicate alla rilevazione dei ratei e risconti. La colonna 6, infine, è dedicata ad accogliere tutte le altre rettifiche tra cui, ad esempio, l'iva.

#### Titoli da I a III

Le entrate correnti confluiscono nel conto economico in funzione della loro competenza, per cui sarà presumibile rilevare delle movimentazioni nelle colonne dalla 2 alla 6.

#### Titolo IV

Possiamo qui distinguere tra:

- alienazioni del patrimonio. A fronte di questa movimentazione osserveremo una riduzione nel valore del patrimonio, l'iscrizione di una minusvalenza o plusvalenza e l'eventuale movimentazione IVA.
- Trasferimenti in conto capitale riconducibili a gestioni vincolate. Si riporta la cifra rilevabile in BI) Conferimenti di capitale da altri soggetti e il fondo verrà diminuito in rapporto all'avanzamento dei pagamenti e all'incremento della spesa a Tit. Il finanziata.
- Trasferimenti in conto capitale destinati all'ente stesso per investimenti. Il valore si rileva dalla voce B del passivo patrimoniale, conferimenti di capitale. Annualmente si assisterà a una diminuzione dell'importo in funzione all'ammortamento del bene oggetto del trasferimento.
- Trasferimenti derivanti dagli ex oneri di urbanizzazione. La quota di oneri di urbanizzazione destinati al finanziamento delle spese di investimento deve essere trattata come il trasferimento del paragrafo precedente. La dove l'importo venga invece destinato al finanziamento di spese correnti si andrà a movimentare il conto economico, proventi da concessioni da edificare, voce A6.

#### Titolo V

Parallelamente a questa voce vediamo la movimentazione del conto passivo patrimoniale C) Debiti di finanziamento.

#### Titolo VI

L'importo accertato viene diviso in:

- Parte incassata, che confluirà nel fondo cassa a fine esercizio.
- Parte da incassare, che alimenterà l'attivo nella sezione BII 3e) crediti verso debitori diversi per somme corrisposte a terzi.

#### **La conciliazione delle spese**

I valori ripresi in questa sezione derivano dagli impegni in conto competenza.

#### Titolo I

Il titolo primo della spesa viene trattato alla stessa stregua delle entrate correnti. Gli impegni del primo titolo della spesa si configurano come i costi d'esercizio che finiscono nel conto economico.

## Titolo II

Queste spese si considerano impegnate se si è accertata la relativa fonte di finanziamento, indipendentemente dal fatto che sia stato individuato o meno il creditore e l'importo dell'obbligazione. Ai fini del riscontro economico diviene invece rilevante comprendere se vi sia corrispondenza con un incremento dell'attivo patrimoniale. Per questa motivazione assistiamo al distinguo tra pagamenti eseguiti e somme rimaste ancora da pagare. Vedremo quindi come la totalità dei pagamenti effettuati a tit. II confluirà, con equa ripartizione, tra i pagamenti eseguiti.

## Titolo III

Sono qui ricompresi gli importi elargiti per il pagamento delle quote capitali dei rimborsi di finanziamenti ottenuti. A fronte della riduzione dell'indebitamento si ha quindi un'uscita di denaro. L'importo dell'impegno del tit. III della spesa viene portato in detrazione alla voce del passivo C) Debiti di finanziamento.

## Titolo IV

Assistiamo qui alla controparte del tit. VI dell'entrata.

## ***Appendice normativa***

### ***Bibliografia***

- Guida all'inventario e alla gestione del patrimonio dell'Ente Locale – Marco Elefanti e Roberta Busconi – Maggioli Editore, IV Edizione.
- Il conto del patrimonio – Roberto Busso – Pubblicazione autonoma.
- Principio contabile n. 3 per gli enti locali – Il Rendiconto degli Enti Locali.
- Enti Locali – A. Boghi, P. Braccini, C. Gianfelici, L. Mazzara, P. Pieri, D. Ragnetti, M.E. Rinaldi, A. Ziruolo - Ipsa Gruppo Wolters Kluwer.
- Manuale del Ragioniere Comunale – Maurizio Delfino – Gruppo Editoriale Esselibri – Simone
- Manuale di Programmazione, contabilità e controllo negli Enti Locali – Marco Bertocchi, Luca Bisio e Giuseppina Latella – Gruppo Il Sole 24 Ore.
- La rendicontazione patrimoniale: il conto del patrimonio e dell'inventario – Elisabetta Civetta – Maggioli Editore.
- La contabilità economica: prospetto di conciliazione, conto economico, conto del patrimonio – Elisabetta Civetta – Maggioli Editore.



## ***Gli autori***

### ***Marco Sigaudò***

Dottore commercialista e revisore dei conti. Consulente in materia di contabilità pubblica e privata, fiscale, tributi, personale e controllo di gestione. Collabora con Studio Sigaudò s.r.l.

### ***Paolo Gros***

Funzionario di un ente comunale. Tra gli ideatori e gestori del blog “Gli enti locali – Paolo Gros e Marco Lombardi on web”. Consulente in ambito contabile, fiscale e gestione personale per tutto quello che riguarda l’attività degli enti locali.