



Ministero dell'interno

OSSERVATORIO PER LA FINANZA E LA CONTABILITÀ DEGLI ENTI LOCALI

PRINCIPIO CONTABILE N. 3 PER GLI ENTI LOCALI

IL RENDICONTO DEGLI ENTI LOCALI

Testo approvato dall'Osservatorio il 18 novembre 2008

QUADRO GIURIDICO DI RIFERIMENTO

1. Il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali all'art. 42 attribuisce al Consiglio la competenza per l'approvazione dell'atto fondamentale relativo al rendiconto. All'art. 93 disciplina la responsabilità patrimoniale per gli Amministratori e per il personale degli enti locali richiamando in particolare gli adempimenti del Tesoriere e di ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali nell'osservanza dell'obbligo di resa del conto della loro gestione. All'art. 151, nell'ambito dei principi in materia di contabilità, fa riferimento ai risultati di gestione rilevati anche mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto, a quest'ultimo è allegata la relazione illustrativa della Giunta. All'art. 152 richiede di assicurare la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti ed organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi. Infine il testo unico, nella parte II, dedica il titolo VI alla dimostrazione e rilevazione dei risultati di gestione

2. In tema di rendiconto, ferme restando le attribuzioni giurisdizionali della Corte dei Conti previste dagli artt. 226 e 233 del Tuel, la Corte stessa, ai fini del coordinamento della finanza pubblica, verifica il rispetto degli equilibri di bilancio da parte di Comuni, Province, Città metropolitane, in relazione al patto di stabilità interno ed ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea.

Ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria trasmettono alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti una relazione sul rendiconto dell'esercizio medesimo.

La Corte dei Conti definisce unitariamente criteri e linee guida cui debbono attenersi gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria nella predisposizione di detta relazione di cui all'articolo 1 comma 166, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, che, in ogni caso, deve dare conto del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, ultimo comma, della Costituzione, e di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione.

Le sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti, qualora accertino comportamenti difforni dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto, adottano specifica pronuncia e vigilano sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto di stabilità interno.

Il riesame delle situazioni pregiudicate e le conseguenti misure correttive vengono adottate attraverso l'esercizio della discrezionalità consentita agli enti interessati, nell'ambito dei limiti corrispondenti ai profili di irregolarità ed illegittimità accertati dalla Corte.

3. In questo quadro giuridico di riferimento è stato definito, in armonia con il documento sulle finalità e i postulati dei principi contabili per gli enti locali e in coerenza con i principi contabili n. 1 sulla "Programmazione e previsione nel sistema di bilancio" e n. 2 sulla "Gestione nel sistema di bilancio", il presente principio destinato a favorire la migliore interpretazione delle norme riguardanti il rendiconto della gestione nell'ottica di valutare i risultati raggiunti mediante l'impiego di risorse pubbliche a beneficio di tutti gli attori coinvolti, sia i decisori a livello politico e i responsabili dei servizi e della gestione, sia i cittadini quali destinatari delle politiche pubbliche locali e dei servizi resi dall'ente in via diretta o indiretta

Finalità e fondamenti del rendiconto

4. Il rendiconto costituisce una rappresentazione articolata delle operazioni intraprese da un ente locale. Le finalità di un rendiconto redatto con scopi generali sono quelle di “rendere conto della gestione” e quindi di fornire informazioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sull’andamento economico e sui flussi finanziari di un ente locale. Specificamente, gli obiettivi generali della comunicazione dell’ente locale devono essere quelli di dare informazioni utili per evidenziare la responsabilità dell’ente per le risorse ad esso affidate e per prendere decisioni, fornendo informazioni:

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

5. La comunicazione dell’ente locale deve anche fornire agli utilizzatori informazioni:

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

6. Il rendiconto, che si inserisce nel sistema di bilancio, deve fornire informazioni sui programmi e i progetti realizzati e in corso di realizzazione e sull’andamento finanziario, economico e patrimoniale dell’ente. Sotto il profilo politico-amministrativo, il rendiconto consente l’esercizio del controllo che il Consiglio dell’ente esercita sulla Giunta quale organo esecutivo, nell’esercizio delle prerogative di indirizzo e di controllo politico-amministrativo attribuite dall’ordinamento al Consiglio.

7. Il rendiconto deve permettere di verificare sia la fase autorizzatoria-finanziaria attribuita al sistema di bilancio, sia la situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell’ente e i mutamenti di tale situazione per effetto della gestione.

Non è sufficiente il raggiungimento dell’equilibrio finanziario complessivo per formulare un giudizio completo sull’andamento attuale e prospettico dell’ente. L’equilibrio economico a valere nel tempo è un obiettivo essenziale dell’ente, da verificare costantemente e da analizzare in sede di esame ed approvazione del rendiconto della gestione.

Il rendiconto deve consentire la concreta verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi e della realizzazione dei programmi nel rispetto degli equilibri economici e finanziari.

8. Il rendiconto deve soddisfare le esigenze degli utilizzatori del sistema di bilancio: cittadini, consiglieri ed amministratori, organi di controllo e altri enti pubblici, dipendenti, finanziatori, fornitori e altri creditori.

Il rendiconto, oltre a fornire informazioni di carattere economico, finanziario e patrimoniale, deve evidenziare anche i risultati socialmente rilevanti prodotti dall’ente. A questo riguardo assume un ruolo fondamentale la relazione al rendiconto della gestione che, oltre a fornire le informazioni sull’andamento economico-finanziario dell’ente, deve consentire di valutare l’impatto delle politiche locali e dei servizi dell’ente sul benessere sociale e sull’economia insediata.

Il rendiconto deve fornire agli utilizzatori le informazioni sulle risorse e sugli obblighi dell’ente locale alla data del 31 dicembre dell’esercizio di riferimento. Queste informazioni sono finalizzate

a una migliore valutazione della capacità dell'ente locale di continuare ad erogare beni e servizi a un dato livello nonché di disporre delle risorse che in futuro si renderanno necessarie per lo svolgimento dell'attività.

9. L'ente locale deve dimostrare, con la presentazione del rendiconto della gestione, il profilo di "accountability" raggiunto, cioè di responsabilizzazione e di capacità di rendere conto della propria attività:

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

10. Il rendiconto della gestione e in particolare la relazione della Giunta, si inseriscono nel processo di comunicazione di cui l'ente locale è soggetto attivo, come già evidenziato ai punti 26 e 27 del documento denominato "Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali".

11. La comunicazione istituzionale assume le caratteristiche della comunicazione di bilancio e di rendiconto, sui servizi e sulle attività svolte e gli aspetti tipici della comunicazione economica. Quest'ultima è indirizzata ad analizzare e informare sui livelli di efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa con un linguaggio adeguato chiaro e trasparente. La comunicazione economica riguarda anche la qualità dei servizi pubblici locali al fine di promuovere e controllare il miglioramento continuo nel tempo e la tutela dei cittadini e degli utenti.

12. Il rendiconto della gestione nel sistema del bilancio deve essere corredato da un'informativa supplementare che faciliti la comprensione della struttura contabile. Tale informativa deve essere contenuta nella relazione al rendiconto di gestione.

In tale relazione si darà atto dell'osservanza dei postulati del sistema di bilancio secondo i principi contabili e, in particolare, dell'attendibilità dell'informazione fornita quale rappresentazione fedele delle operazioni e degli eventi che si intendono rappresentare e dimostrare nel rendiconto della gestione.

Nel contempo sarà attestata l'attendibilità e "congruità" delle entrate e delle spese, anche in riferimento all'esigibilità dei residui attivi e all'attendibilità dei residui passivi.

Sarà data anche adeguata informazione sul numero, sull'entità e sulle ragioni che hanno determinato l'esigenza di approvare in corso di esercizio le variazioni di bilancio, ivi compresa la variazione generale di assestamento di cui all'art. 175, comma 8, del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

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

13. Il rendiconto della gestione e in particolare la relazione di cui all'art. 231 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali devono essere redatti con la partecipazione attiva di tutti i responsabili dei servizi, non soltanto nell'operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi ma anche nell'analisi dei risultati raggiunti, dei programmi realizzati e in corso di realizzazione, nella

dimostrazione dei risultati in riferimento agli indirizzi dell'ente di cui agli strumenti generali di programmazione (piano generale di sviluppo, relazione previsionale e programmatica, piano esecutivo di gestione ove esistente).

14. La partecipazione dei responsabili dei servizi alla redazione del rendiconto della gestione e relativi allegati misura il grado di responsabilizzazione (accountability) della struttura dell'ente. Nella relazione e negli allegati al rendiconto vengono presentati indicatori, parametri e misuratori del grado di efficienza, efficacia ed economicità anche in relazione alle modalità organizzative adottate. Informazioni dettagliate sono fornite in ordine al rispetto del patto di stabilità interno e degli altri obiettivi di finanza pubblica.

Informazioni comparative

15. Il rendiconto deve osservare il principio della comparabilità, per determinare e analizzare gli andamenti e gli equilibri accertati e tendenziali, sia per gli altri utilizzatori che devono essere in grado di comparare i risultati e gli indicatori nel sistema di bilancio di diversi enti locali.

16. Devono essere fornite, per il periodo precedente, le informazioni comparative per tutti i dati numerici inclusi nel rendiconto. Le informazioni comparative devono essere incluse nelle informazioni di commento e descrittive contenute della relazione al rendiconto, quando ciò sia significativo per la comprensione del rendiconto dell'esercizio di riferimento. Analoghe informazioni comparative devono essere contenute rispetto al bilancio preventivo corrispondente. Il confronto con i valori di previsione definitiva di competenza (art. 228 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali), è necessario ai sensi di legge ma non certo sufficiente a fornire una corretta informazione. Questo principio richiede il confronto nella relazione al rendiconto della gestione, anche con i valori del bilancio di previsione di prima approvazione ed una esaustiva spiegazione dei motivi che hanno determinato le eventuali variazioni.

Termine della deliberazione del rendiconto

17. La deliberazione del rendiconto è adottata nei termini fissati per legge. La competenza è dell'organo consiliare. La legge stabilisce un termine minimo di venti giorni, da fissare nel regolamento di ciascun ente, per porre in grado i componenti dell'organo consiliare di esaminare la proposta della giunta. Il rispetto di tale termine appare particolarmente importante per consentire al consiglio di disporre di un tempo adeguato per deliberare.

18. La mancata approvazione del rendiconto da parte dell'organo consiliare nei termini determina, sino all'adempimento, la condizione di ente locale strutturalmente deficitario, assoggettato ai controlli centrali in materia di copertura del costo di alcuni servizi. L'inadempienza nella presentazione del certificato del rendiconto, comporta la sospensione della seconda rata del contributo ordinario dell'anno nel quale avviene l'inadempienza.

Considerazioni generali

Presentazione attendibile e conformità ai Principi contabili

19. I rendiconti devono rappresentare in modo chiaro, veritiero e corretto la situazione finanziaria, economica e patrimoniale ed i flussi finanziari dell'ente locale. La corretta applicazione dei principi

contabili per gli enti locali, quando necessario integrati con i principi contabili nazionali contribuisce a fornire una presentazione attendibile.

20. Un ente locale i cui bilanci vengono redatti in conformità ai Principi contabili per gli enti locali deve evidenziare questo fatto. I rendiconti non devono essere presentati come conformi ai Principi contabili per gli enti locali a meno che essi non siano redatti in conformità a tutte le disposizioni dei Principi contabili per gli enti locali.

21. Ove l'ente ritenga che la conformità ad una particolare disposizione di un principio sia fuorviante e che perciò si renda necessario derogare ad essa, dovrà dichiarare che il rendiconto rappresenta correttamente la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica ed i flussi finanziari dell'ente e che è stato redatto in modo conforme a tutti gli altri aspetti rilevanti dei principi contabili per gli enti locali; dovrà altresì indicare:

- a. il principio specifico da cui l'ente locale si è discostato, la natura della deviazione, incluso il trattamento contabile che il principio richiederebbe, il motivo per il quale il trattamento sarebbe nelle circostanze fuorviante e il trattamento adottato;
- b. l'effetto finanziario della deviazione sul risultato netto dell'esercizio dell'ente, sull'attivo, sul passivo, sul patrimonio netto e sui flussi finanziari di ciascun esercizio oggetto di presentazione.

22. In ogni caso l'ente deve assicurare che il rendiconto fornisca una informativa:

- (a) significativa per il processo decisionale degli utilizzatori; e
- (b) attendibile in modo tale che:

- rappresenti fedelmente i risultati e la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente ;
- rifletta la sostanza economica degli eventi e delle operazioni e non meramente la forma legale;
- sia neutrale, cioè libera da pregiudizi;
- sia prudente;
- sia completa in tutti gli aspetti rilevanti.

23. La qualità dell'informazione fornita nel rendiconto determina l'utilità dello stesso per l'utilizzatore.

Struttura e contenuto

Introduzione

24. Il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali disciplina al Titolo VI, parte II, la rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione tramite rendiconto. Il D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 definisce gli schemi formali ed il contenuto obbligatorio dei documenti che compongono il rendiconto, distinti per tipologia di enti.

25. Il rendiconto dell'ente locale, deve indicare se le risorse ottenute sono state utilizzate in conformità al bilancio di previsione approvato. Il confronto tra bilancio di previsione prima che siano state effettuate eventuali variazioni di bilancio permette di verificare il livello di attendibilità del processo di programmazione e di previsione e quindi la corretta applicazione del principio contabile n. 1 "Programmazione e previsione nel sistema di bilancio".

26. Gli enti locali presentano all'occorrenza informazioni aggiuntive di supporto agli utenti nella valutazione dell'andamento dell'ente con particolare riguardo alla destinazione delle risorse ed ai risultati prodotti.

27. Il rendiconto costituisce un insieme unitario ed organico di documenti formali per la rappresentazione dei risultati dell'attività amministrativa svolta nell'esercizio di riferimento, considerati nei diversi aspetti finanziario, patrimoniale ed economico e fa parte, insieme ai documenti di previsione, del Sistema di Bilancio, come definito nel documento Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali. I valori di rendiconto, pertanto, devono essere confrontabili e devono essere confrontati con quelli di previsione e costituiscono conferma e dimostrazione del grado di attendibilità di questi ultimi, che devono essere formulati nel rispetto del principio contabile n. 1, Programmazione e previsione nel sistema di bilancio.

28. La serie di documenti che costituisce il sistema di bilancio include, a livello rendiconto:

- a) il conto del bilancio;
- b) il conto economico;
- c) il conto del patrimonio;
- d) il prospetto di conciliazione.

29. Sono allegati al rendiconto:

- a) la relazione al rendiconto della gestione dell'organo esecutivo;
- b) la relazione dell'organo di revisione;
- c) l'elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza;
- d) la deliberazione relativa alla salvaguardia degli equilibri di bilancio.

30. La dimostrazione delle risultanze d'esercizio comporta fasi operative preliminari di riscontro e verifica, relative a:

- a) riaccertamento dei residui;
- b) operazioni di chiusura dell'esercizio;
- c) verifica del conto degli agenti contabili;
- d) verifica e parificazione del conto del Tesoriere;
- e) aggiornamento dell'inventario.

31. Il seguente principio contabile incoraggia gli enti a dotarsi di un sistema di contabilità generale. La contabilità generale favorisce la redazione di un rendiconto redatto con scopi generali veritiero e corretto, per quanto riguarda i prospetti di conto economico e di conto del patrimonio. La contabilità generale, o economico-patrimoniale, è una contabilità finalizzata esclusivamente alla informativa esterna, e come tale, non sostituisce la contabilità finanziaria né la contabilità analitica. I diversi sistemi contabili, però, possono trovare una integrazione tecnica che riduca l'onere complessivo delle rilevazioni.

32. Il principio contabile sostiene la necessità di dotarsi di una contabilità generale, ai fini della informativa esterna e di una contabilità analitica a fondamento economico, ai fini della gestione dell'ente. L'ente che non adotta un sistema organico di scritture in partita doppia, durante la

gestione deve annotare extracontabilmente, in appositi prospetti, tutte le operazioni di rettifica ed integrazione.

Conto del bilancio

Aspetti generali, struttura e contenuti

33. Nell'ambito delle finalità del sistema di bilancio e del rendiconto come indicate nei punti 20 e seguenti del documento Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali, il conto del bilancio rileva e dimostra i risultati della gestione finanziaria con peculiare riferimento alla funzione autorizzatoria del bilancio di previsione.

34. L'analisi del conto consiste nell'illustrazione e spiegazione di come sono state acquisite ed impiegate le risorse finanziarie in relazione alle previsioni di entrata e di spesa e si esplica sulla base dei seguenti elementi principali:

- (a) scostamenti tra le previsioni di entrata ed i relativi accertamenti;
- (b) scostamenti tra le previsioni di spesa ed i relativi impegni;
- (c) grado di riscossione delle entrate sia nella gestione di competenza, che in quella residui;
- (d) velocità di pagamento delle spese sia nella gestione di competenza, che in quella residui;
- (e) livelli e composizione dei risultati finanziari di amministrazione, della gestione di competenza, della gestione residui, degli equilibri di bilancio di parte corrente e di investimento.

35. La relazione al rendiconto deve evidenziare il grado di raggiungimento dei programmi e dei progetti indicati negli strumenti di programmazione; tale analisi deve soffermarsi sui motivi che hanno determinato eventuali variazioni rispetto a quanto programmato ed illustrare i risultati finanziari, economici e patrimoniali sia generali, che settoriali ed anche attraverso l'utilizzo dei parametri gestionali da allegare obbligatoriamente al rendiconto.

36. Il conto del bilancio ha contenuti e struttura obbligatori al fine di consentire la corretta comparazione tra previsioni e risultati, i controlli sulla gestione finanziaria, nonché al fine di assicurare l'uniformità della rappresentazione dei risultati finanziari, la comparazione dei dati fra enti ed il consolidamento degli stessi.

37. Nel conto del bilancio vanno indicati, per ciascuna risorsa dell'entrata, per ciascun intervento della spesa e per ciascun capitolo di entrata e spesa per conto terzi, i dati riferiti all'esercizio finanziario relativi a:

- a) residui attivi e passivi derivanti dal rendiconto dell'esercizio precedente;
- b) stanziamenti definitivi di competenza dell'entrata e della spesa;
- c) accertamenti e impegni dalla gestione dei residui e dalla gestione di competenza;
- d) riscossioni e pagamenti della gestione residui e competenza;
- e) residui attivi e passivi da riportare dalla gestione residui e dalla competenza;
- f) differenze entrate, tra maggiori/minori residui attivi e maggiori/minori accertamenti di competenza;
- g) differenze tra spesa, residui insussistenti e prescritti, economie della competenza.

38. Il D.P.R. n. 194 del 1996 prescrive gli schemi del conto e delle allegate tabelle dei parametri, distinti per tipologia di ente con il relativo contenuto obbligatorio in relazione alla classificazione

del bilancio di previsione. Nel modello del conto del bilancio le risultanze della gestione finanziaria, articolate in entrate e spese, sono riportate in prospetti distinti in:

- a) gestione delle entrate, riepilogo per titoli, e quadro riassuntivo;
- b) gestione della spesa, riepilogo per titoli e quadro riassuntivo;
- c) quadro generale riassuntivo dei risultati differenziali;
- d) servizi gestiti in economia;
- e) riepilogo generale di classificazione delle spese, articolato in: impegni per spese correnti;
- f) impegni per spese in conto capitale, spese per rimborso di prestiti;
- g) funzioni delegate dalla regione;
- h) utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari ed internazionali;
- i) quadro riassuntivo della gestione di competenza che conduce alla determinazione del risultato della gestione di competenza espresso in termini di avanzo (della gestione di competenza) se positivo e disavanzo (della gestione di competenza) se negativo, da scomporsi in fondi vincolati, fondi per il finanziamento spese in conto capitale, fondi di ammortamento, fondi non vincolati;
- l) quadro riassuntivo della gestione finanziaria che conduce alla determinazione del risultato della gestione finanziaria complessiva espresso in termini di avanzo di amministrazione se positivo e disavanzo di amministrazione se negativo, da scomporsi obbligatoriamente in fondi vincolati, fondi per il finanziamento spese in conto capitale, fondi di ammortamento, fondi non vincolati; il quadro riassuntivo della gestione finanziaria comprende altresì i pagamenti per le azioni esecutive non regolarizzate entro il termine del 31 dicembre.

39. Nel conto del bilancio è indispensabile rispettare la struttura indicata dal legislatore: in particolare, la distinzione tra spese correnti e spese in conto capitale in relazione ai limiti ed ai nuovi strumenti di gestione attiva dell'indebitamento.

40. Le spese correnti (titolo I) comprendono le spese relative alla normale gestione dei servizi pubblici e si distinguono in spese relative al personale, all'acquisto di beni e servizi, all'utilizzo di beni di terzi, ai contributi o trasferimenti, agli interessi passivi e altri oneri finanziari, alle imposte e tasse; tra le spese correnti si annoverano anche gli oneri straordinari della gestione corrente che ricomprendono generalmente gli oneri non strettamente connessi all'esercizio considerato, nonché gli ammortamenti (applicati al bilancio preventivo), il fondo svalutazione crediti ed il fondo di riserva che permangono nel conto del bilancio solamente come stanziamento di spesa, non potendo essere impegnati.

41. Le spese in conto capitale (titolo II) comprendono invece gli investimenti diretti ed indiretti: gli investimenti diretti comportano un incremento patrimoniale dell'ente, ad esempio la costruzione di beni immobili o l'acquisto di beni durevoli; gli investimenti indiretti si riferiscono di norma a trasferimenti in conto capitale destinati specificamente alla realizzazione di investimenti a cura di un altro soggetto.

Il processo di rendicontazione

42. Le operazioni di parificazione, contraddistinguono la fase preliminare della rendicontazione finanziaria e comprendono i riscontri, le verifiche e la corretta rilevazione nella contabilità finanziaria dell'ente del conto del tesoriere e dei conti degli altri agenti contabili. In tale sede l'ente emette gli ordinativi d'incasso ed i mandati di pagamento "a copertura" regolarizzando le operazioni di cassa effettuate di iniziativa da parte del tesoriere e quest'ultimo provvede a commutare i mandati interamente o parzialmente non estinti alla data del 31 dicembre in assegni postali localizzati o con

altri mezzi equipollenti offerti dal sistema bancario o postale. Il regolamento di contabilità può prevedere tempi e modalità nonché l'obbligatorietà di verbali di chiusura tra ente e tesoriere. Per quanto riguarda gli altri agenti contabili le operazioni di parificazione riguardano, ad esempio, le rilevazioni della restituzione dell'anticipazione ricevuta, del versamento delle somme riscosse dagli incaricati della riscossione, delle spese sostenute tramite anticipazione. La fase preliminare di parificazione delle scritture culmina con la resa del conto da parte del tesoriere e degli altri agenti contabili secondo le modalità dell'art. 233 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali ed i modelli indicati dal D.P.R. n. 194 del 1996.

43. Le partite del conto del tesoriere debbono concordare con le scritture della contabilità finanziaria dell'ente e la relativa esposizione nel conto del bilancio; eventuali mancate concordanze devono essere analiticamente esposte e motivate nella relazione al rendiconto. Nel caso dei pagamenti per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre, indicati anche nell'apposita riga del quadro riassuntivo della gestione finanziaria, l'ente dovrà provvedere:

- a) ed emettere il relativo mandato di pagamento nell'esercizio successivo nel caso sussista un corrispondente impegno;
- b) a riconoscere e finanziare il debito fuori bilancio nel caso non sussista totalmente o parzialmente un corrispondente impegno.

Il risultato d'amministrazione, alla presenza di pagamenti per azioni esecutive eseguiti forzatamente del tesoriere, deve essere determinato assumendo il risultato di cassa risultante dalle scritture contabili aumentate dei residui attivi e diminuiti dei residui passivi.

44. Gli accertamenti delle entrate vanno eseguiti nel corso della gestione in riferimento a crediti certi, liquidi ed esigibili per i quali sia stata verificata ed evidenziata la sussistenza di tutti i requisiti contemplati nel punto 15, lettera da a) ad e) del principio contabile n. 2. Essi sono riportati nel conto del bilancio al valore nominale. Pertanto, gli accertamenti possono essere riportati nel conto del bilancio solo quando l'ente è effettivamente controparte di un rapporto contrattuale o detiene la titolarità ad incassare una entrata; l'ente cancella un accertamento solo quando perde il controllo dei diritti contrattuali costitutivi del credito e/o la sua titolarità. L'ente perde il controllo allorché cede a terzi i diritti alle prestazioni contrattuali, oppure allorché si estinguono i diritti o la titolarità. I crediti dichiarati dai responsabili dei servizi assolutamente inesigibili non sono compresi nel rendiconto, sempre che della circostanza sia stata fornita adeguata documentazione. I crediti controversi e quelli riconosciuti di dubbia o difficile esazione sono, in complesso, calcolati nel conto del bilancio secondo il loro grado di presunto realizzo. La differenza viene stralciata dal conto del bilancio e iscritta nel conto del patrimonio, al netto del relativo fondo svalutazione crediti, tra le immobilizzazioni finanziarie.

45. L'operazione di riaccertamento dei residui attivi da iscrivere nel conto del bilancio è tesa alla verifica del permanere dei requisiti essenziali dell'accertamento delle entrate così come indicati nel principio contabile n. 2 e precisamente la ragione del credito, il titolo giuridico, il soggetto debitore, la somma e la scadenza. Durante tale verifica, da effettuarsi obbligatoriamente per ciascun singolo accertamento della gestione di competenza e per ciascun residuo attivo proveniente dagli anni precedenti, l'ente deve mantenere un comportamento prudente, evitando di conservare tra i residui attivi del conto del bilancio i crediti dichiarati assolutamente inesigibili, quelli controversi e quelli riconosciuti di dubbia o difficile esazione o premunirsi di costituire un fondo svalutazione crediti

idoneo a bilanciare gli effetti negativi sul risultato di amministrazione che tali eliminazioni altrimenti produrrebbero.

46. Le verifiche di cui al punto precedente individuano nel conto del bilancio parte entrata le seguenti fattispecie:

- per la gestione residui:

- (a) il residuo attivo che è stato riscosso e quindi è terminato il procedimento di acquisizione dell'entrata, per cui nel conto del bilancio appare sia la previsione originaria tra i residui conservati, sia l'importo riscosso in conto residui; non vi sono residui da riportare nell'anno successivo;
- (b) il residuo attivo che non è stato riscosso ed è confermato per lo stesso importo e pertanto va iscritto nel conto del bilancio nella rispettiva risorsa di entrata alla voce residui attivi da riportare nell'anno successivo;
- (c) il residuo attivo che viene considerato inesigibile e pertanto deve essere stralciato dal conto del bilancio (minore residuo) per essere inserito nel conto del patrimonio, come indicato al successivo punto 49;
- (d) il residuo attivo che viene considerato insussistente e pertanto deve essere stralciato dal conto del bilancio (minore residuo);
- (e) il residuo attivo che viene considerato di dubbia esigibilità e pertanto deve essere stralciato dal conto del bilancio (minore residuo) per essere inserito nel conto del patrimonio, come indicato al successivo punto 49;
- (f) il residuo attivo che viene confermato ad un importo maggiore della sua previsione iniziale, per cui si ottiene un maggiore residuo attivo da evidenziare nell'apposita colonna del conto del bilancio.

- per la gestione di competenza:

- (a) l'accertamento di entrata che è stato riscosso e quindi è terminato il procedimento di acquisizione dell'entrata, per cui nel conto del bilancio appare sia l'importo accertato, che quello riscosso in conto competenza; non vi sono residui da riportare nell'anno successivo;
- (b) l'accertamento che non è stato riscosso ed è confermato per lo stesso importo e pertanto va iscritto nel conto del bilancio nella rispettiva risorsa di entrata alla voce residui attivi da riportare nell'anno successivo;
- (c) l'accertamento che viene considerato inesigibile e pertanto non può essere inserito nel conto del bilancio (minore entrata) ma va indicato nel conto del patrimonio;
- (d) l'accertamento che viene considerato insussistente e pertanto non può essere inserito nel conto del bilancio (minore entrata);
- (e) l'accertamento che viene considerato di dubbia esigibilità e pertanto non può essere inserito nel conto del bilancio (minore entrata), ma va indicato nel conto del patrimonio;
- (f) le maggiori entrate che sono individuate, complessivamente per ciascuna risorsa, dal supero degli accertamenti rispetto alla previsione definitiva di bilancio;
- (g) le minori entrate che sono individuate, complessivamente per ciascuna risorsa, dalla differenza tra le previsioni definitive di bilancio ed i rispettivi accertamenti.

47. Non è possibile riportare a residui attivi negli anni successivi somme che non rispettano i requisiti essenziali dell'accertamento delle entrate quali indicati nel Principio contabile n. 2. I

residui attivi devono, pertanto, avere la caratteristica di crediti esigibili da terzi per i quali è individuato il debitore e fissata la scadenza.

48. In analogia alla competenza ad accertare le entrate affidata ai responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole risorse di entrata, anche la competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento spetta ai medesimi soggetti.

49. Crediti inesigibili o di dubbia esigibilità devono essere stralciati dal conto del bilancio ed iscritti nel conto del patrimonio tra le immobilizzazioni finanziarie al netto del relativo fondo svalutazione crediti. La verifica di esigibilità del credito riguarda le condizioni di insolvibilità del debitore che devono essere illustrate e motivate nella relazione del rendiconto, fermo restando che la rilevazione dell'accertamento segue l'aspetto giuridico dell'entrata ossia il momento in cui sorge in capo all'ente locale il diritto a percepire somme di denaro. Al fine di garantire la conservazione del pareggio finanziario, alla presenza di residui attivi inesigibili o di dubbia esigibilità, l'ente in sede di redazione del bilancio preventivo è opportuno che destini parte delle risorse di entrata nell'intervento di spesa "fondo svalutazione crediti".

50. Gli impegni vanno iscritti nel conto del bilancio al valore nominale in base all'esistenza di un'obbligazione giuridicamente perfezionata o di una disposizione di legge e negli altri casi previsti dall'ordinamento per i quali risulta possibile riportare a residui passivi somme in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate, come indicato nel Principio contabile n. 2.

Pertanto l'ente iscrive nel conto del bilancio un impegno di spesa:

- per la parte corrente:

- (a) per i contratti di forniture di beni già stipulati entro la fine dell'esercizio per i quali non è avvenuto il pagamento della prestazione o gli impegni per il pagamento di somme dovute per legge o per contratti pluriennali già assunti (assicurazioni, affitti passivi) per i quali non è avvenuto il pagamento;
- (b) alla presenza di una prenotazione d'impegno per una gara per la quale è stato pubblicato il bando entro il termine dell'esercizio; in caso contrario la somma relativa costituisce economia di spesa. Ad esempio, nel caso di una gara per la fornitura di beni e servizi effettuata a cavallo tra due esercizi.
- (c) per rapporti obbligatori sorti per legge o per atti unilaterali; ad esempio a seguito di provvedimenti esecutivi che assegnano contributi o altre liberalità a terzi;
- (d) per spese correlate ad accertamenti di entrate aventi destinazione vincolata per legge. Ad esempio, i contributi finalizzati di parte corrente ricevuti sulla base di norme di legge da corrispondere a terzi.

- per la parte in conto capitale:

- (a) per spese finanziate in corrispondenza a mutui o altri prestiti concessi definitivamente (ad esempio dalla Cassa DD PP) o per i quali si è proceduto alla stipula del contratto (ad esempio da istituti di credito con atto notarile);
- (b) per spese in corrispondenza ad entrate derivanti da trasferimenti finalizzati o ad altre entrate aventi destinazione vincolata per legge. Ad esempio, spese relative a contributi in conto capitale ricevuti per la costruzione di opere pubbliche;
- (c) per spese in corrispondenza ad entrate proprie accertate costituenti in bilancio avanzo di parte corrente. La presente fattispecie si riferisce all'ipotesi di un equilibrio corrente con saldo positivo;

- (d) per spese finanziare con quote di avanzo di amministrazione. Ad esempio, nel caso di spese iscritte nel bilancio preventivo, o con successiva variazione e finanziate con avanzo di amministrazione accertato ai sensi dell'art. 186 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali;
- (e) per spese finanziate con entrate da alienazioni intervenute di patrimonio. Ad esempio, in caso di un contratto stipulato di vendita di immobili.
- (f) per spese finanziate con riscossione di crediti. Ad esempio nei casi di concessioni di crediti ed anticipazioni per finalità produttive.

- per spese per servizi in conto terzi:

- (a) per spese corrispondenti agli accertamenti assunti nei correlati capitoli di entrata. Ad esempio versamento delle ritenute d'acconto IRPEF all'Erario.

51. Gli stanziamenti di spesa del bilancio preventivo relativi al fondo di riserva, al fondo svalutazione crediti ed agli ammortamenti di esercizio, non sono impegnabili e pertanto rifluiscono nel risultato di amministrazione in qualità di economie di spesa.

52. Come indicato nel Principio contabile n. 2, l'operazione di riaccertamento dei residui passivi da iscrivere nel conto del bilancio è tesa alla verifica del permanere o meno delle posizioni debitorie effettive o di impegni riportati a residui passivi pur in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate in forza delle disposizioni ordinamentali; durante tale verifica, da effettuarsi obbligatoriamente per ciascun residuo, l'ente deve mantenere un comportamento prudente ricercando le condizioni dell'effettiva esistenza dei requisiti previsti dall'ordinamento.

53. L'ente cancella un residuo passivo, quando vi è la certezza che non sussiste più l'obbligo di pagare, per motivi di sua insussistenza (la minore spesa sostenuta rispetto all'impegno assunto, verificata con la conclusione della rispettiva fase di liquidazione del saldo) o prescrizione (l'estinzione del diritto soggettivo conseguente al mancato esercizio da parte del titolare per un lasso di tempo determinato dalla legge, ex art. 2934 c.c.).

54. Non devono essere riportate a residui passivi negli anni successivi somme che non rispettano gli elementi costitutivi dell'impegno di spesa così come indicati nel Principio contabile n. 2. Non è quindi possibile riportare a residui passivi somme non impegnate o economie di spesa, fatta eccezione in tutti i casi nei quali espresse norme di legge consentono il mantenimento del residuo stesso.

55. Le verifiche di riaccertamento dei residui passivi individuano nel conto del bilancio parte spesa le seguenti fattispecie:

- per la gestione residui:

- a. il residuo passivo è stato pagato e quindi è terminato il procedimento di erogazione della spesa, per cui nel conto del bilancio appare sia la previsione originaria tra i residui conservati, sia l'importo pagato in conto residui; non vi sono residui da riportare nell'anno successivo;
- b. il residuo passivo non pagato è confermato per lo stesso importo e pertanto va iscritto nel conto del bilancio nel rispettivo intervento di spesa alla voce residui passivi da riportare nell'anno successivo;
- c. il residuo passivo viene considerato insussistente o prescritto e pertanto deve essere stralciato dal conto del bilancio (minore residuo).

- per la gestione di competenza:

- a. l'impegno di spesa è stato pagato e quindi è terminato il procedimento di erogazione della spesa, per cui nel conto del bilancio appare sia l'importo impegnato, che quello pagato in conto competenza; non vi sono residui da riportare nell'anno successivo;
- b. l'impegno di spesa è confermato per lo stesso importo, ma non è stato pagato e pertanto va iscritto nel conto del bilancio nel rispettivo intervento di spesa alla voce residui passivi da riportare nell'anno successivo;
- c. l'impegno di spesa viene considerato insussistente e pertanto non può essere inserito nel conto del bilancio confluendo nelle economie di spesa (minori impegni rispetto agli stanziamenti definitivi di bilancio).

I residui passivi sono classificabili nelle seguenti tipologie:

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

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

56. In analogia alla competenza ad impegnare le spese affidata ai responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole spese, anche la competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento spetta ai medesimi soggetti. È compito dei responsabili dei servizi evidenziare in sede di rendiconto l'eventuale esistenza di debiti fuori bilancio per l'attivazione del procedimento di riconoscimento di legittimità di cui all'art. 194 del Tuel.

I risultati finanziari

57. Le risultanze finali del conto del bilancio sono espresse in termini di avanzo, disavanzo o pareggio finanziario, e sono distinte in risultato contabile di gestione (quadro riassuntivo della gestione di competenza) e risultato contabile di amministrazione (quadro riassuntivo della gestione finanziaria). Il risultato contabile di gestione, determinato dalla somma delle riscossioni e dei residui attivi dedotti i pagamenti ed i residui passivi, derivanti dalla gestione di competenza, evidenzia il risultato di sintesi finanziario dell'anno considerato.

58. Il risultato contabile di amministrazione tiene conto anche dei residui degli anni precedenti ed è determinato dalla somma del fondo di cassa al 31 dicembre più i residui attivi finali e meno i residui passivi finali entrambi derivanti sia dalla gestione di competenza che da quella residui; evidenzia il risultato di sintesi di tutta la gestione finanziaria e come tale, in caso di avanzo, permette la sua applicazione alle entrate del bilancio preventivo ed in caso di disavanzo, obbliga l'ente al ripiano mediante la sua iscrizione tra le spese del bilancio preventivo.

59. Il risultato di amministrazione, come richiesto dall'art. 187, comma 1, del Tuel, deve essere scomposto, ai fini del successivo utilizzo o ripiano, in:

- (a) fondi vincolati;
- (b) fondi per il finanziamento delle spese in conto capitale;
- (c) fondi di ammortamento;
- (d) fondi non vincolati.

I fondi vincolati si riferiscono per lo più ad economie di spesa di stanziamenti finanziati con entrate finalizzate o a contributi pervenuti oltre il termine massimo per effettuare le variazioni di bilancio e che, pertanto, hanno contribuito alla determinazione del risultato di amministrazione; i fondi per il finanziamento delle spese in conto capitale evidenziano anch'essi risorse confluite nel risultato di amministrazione che presentano tuttavia una destinazione a spese in conto capitale in relazione alla natura dell'entrata originaria; i fondi di ammortamento derivano invece dall'applicazione al titolo primo della spesa del bilancio preventivo degli ammortamenti di cui all'art. 167 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali e dall'impossibilità di impegnare i relativi stanziamenti: ciò comporta economie di spesa ed il rifluire delle stesse nel risultato di amministrazione con l'evidenziazione del vincolo di destinazione per il riacquisto di beni ammortizzabili. I fondi non vincolati hanno carattere residuale.

I vincoli di destinazione delle risorse confluite nel risultato di amministrazione permangono, anche se quest'ultimo non è capiente a sufficienza o è negativo (disavanzo di amministrazione); in questi casi l'ente dovrà ricercare le risorse necessarie per finanziare tutte le spese derivanti da entrate vincolate rifluite nel risultato di amministrazione.

Il risultato di amministrazione si collega a quello dell'esercizio precedente e all'evoluzione della gestione finanziaria dell'esercizio considerato; infatti, il risultato di amministrazione è dato dal risultato di amministrazione precedente +/- i maggiori o minori residui attivi riaccertati, dedotti i minori residui passivi riaccertati, +/- i maggiori o minori accertamenti di competenza rispetto alle previsioni definitive di entrata del bilancio, dedotti i minori impegni di competenza rispetto alle previsioni definitive di spesa del bilancio.

60. Il risultato di amministrazione deve essere misurato nel rispetto del principio della prudenza, così come definito dal documento Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali.

Pertanto:

- (a) nella relazione al rendiconto, l'ente dettaglia e motiva la suddivisione del risultato di amministrazione scaturente dalla gestione in conto residui e in conto competenza, spiegando le ragioni dei fondi vincolati, nel rispetto dei principi della comprensibilità (chiarezza) e della verificabilità dell'informazione; inoltre, dettaglia e motiva le condizioni di effettiva esigibilità dello stesso
- (b) valuta, sulla base del trend storico, l'andamento del risultato della gestione di competenza, (differenza fra accertamenti ed impegni di competenza) al fine di evidenziare sia eventuali trend negativi strutturali, sia la capacità dell'ente di conseguire gli obiettivi finanziari che lo stesso si era prefissato all'inizio dell'anno. L'eventuale disavanzo della gestione di competenza è attentamente analizzato e motivato nel rendiconto, con l'ausilio del quadro generale riassuntivo dei risultati differenziali che sottolinea sia l'equilibrio economico-finanziario che l'equilibrio finale;
- (c) scompone il risultato della gestione di competenza, della gestione dei residui, al fine di comprenderne e analizzarne la formazione, in base alle seguenti componenti:
 - bilancio corrente (entrate correnti meno spese correnti),
 - bilancio in conto capitale (entrate in conto capitale e prestiti meno spese in conto capitale);
 - bilancio dei movimenti di fondi confluiti nel risultato di amministrazione;
 - bilancio dei servizi per conto terzi.

(d) sulla base della scomposizione sopra descritta, l'ente analizza il risultato finale di amministrazione, dettagliandolo per anno di formazione, ed in caso di risultato positivo, evidenzia quanta parte è formata da residui da incassare con l'evidenziazione della loro anzianità, in modo da rendere evidenti le eventuali difficoltà di incasso di alcuni residui attivi, e ove vi sia una presenza significativa di residui con elevato grado di anzianità, sia possibile condizionarne l'impiego al loro effettivo realizzo.

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

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

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

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

65. L'ente identifica e valuta eventuali passività potenziali al fine di predisporre adeguati accantonamenti che permettano la copertura dei futuri debiti o di dare adeguata informazione.

Se i futuri debiti, anche fuori bilancio, sono certi nell'an e nel quantum, ed in particolare quando alla data di formazione del rendiconto:

- esiste un'obbligazione che deriva da un evento passato;
- è probabile un'uscita finanziaria;
- è possibile effettuare una stima attendibile del debito;

devono essere rilevati nel conto del bilancio, o, in alternativa, deve essere riservata quota parte di avanzo a copertura di essi.

Se, invece, la passività deriva da un obbligazione:

- possibile, che scaturisce da eventi passati e la cui esistenza deve essere confermata o meno da uno o più fatti futuri che non sono sotto il controllo dell'ente;
 - non probabile in relazione all'impiego di risorse per la sua estinzione;
 - che non può essere determinata con sufficiente attendibilità,
- deve essere data adeguata informazione nella relazione al rendiconto della gestione.

66. Le passività potenziali unitamente alle attività potenziali devono essere indicate nella relazione illustrativa distinte in eventi probabili, possibili e remoti.

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

- a. per finanziamento debiti fuori bilancio;
- b. al riequilibrio della gestione corrente;
- c. per accantonamenti per passività potenziali,
- d. al finanziamento di maggiori spese del titolo II e/o estinzione anticipata di prestiti;

68. Per l'estinzione anticipata di debiti possono essere utilizzati sia i fondi per il finanziamento di spese in conto capitale, dietro apposito atto consiliare che autorizzi il cambio di destinazione, sia i fondi non vincolati.

Conto economico

69. Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione secondo criteri di competenza economica come definiti nei punti da 81 a 90 del documento " Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali".

La gestione comprende le operazioni attraverso le quali si vogliono realizzare le finalità dell'ente. I componenti negativi sono riferiti ai consumi dei fattori impiegati, quelli positivi consistono nei proventi e ricavi conseguiti in conseguenza dell'affluire delle risorse che rendono possibile lo svolgimento dei menzionati processi di consumo.

Il conto economico comprende:

- proventi ed oneri, misurati da accertamenti ed impegni di parte corrente del bilancio, rettificati al fine di far partecipare al risultato della gestione solo i valori di competenza economica dell'esercizio;
- le sopravvenienze e le insussistenze;
- gli elementi economici non rilevati nel conto del bilancio che hanno inciso sui valori patrimoniali modificandoli.

70. Il conto economico rappresenta e dimostra le operazioni di gestione, mediante una sintesi dei componenti positivi e negativi che hanno contribuito a determinare il risultato economico dell'esercizio, raggruppati in modo da fornire significativi risultati intermedi, in conformità ai corretti principi contabili.

71. Lo schema di conto economico, di contenuto obbligatorio, approvato con Il D.P.R. n. 194 del 1996, si compendia nella considerazione delle seguenti aree funzionali, con riferimento alle quali, attraverso l'analisi di 28 valori, si procede alla quantificazione di alcuni risultati parziali (risultato della gestione e risultato della gestione operativa) sino a pervenire alla determinazione del complessivo risultato economico d'esercizio, per le parti appresso indicate, così specificate:

- A. Proventi della gestione;
- B. Costi della gestione;
- C. Proventi e oneri da aziende speciali e partecipate;
- D. Proventi e oneri finanziari;
- E. Proventi e oneri straordinari.

72. I risultati intermedi scaturenti dal conto economico, evidenziano le seguenti informazioni:

- a) la gestione operativa è costituita dalle operazioni che si manifestano in via continuativa nel corso dei diversi esercizi e che evidenzia i proventi e i costi che qualificano e identificano la parte peculiare e distintiva dell'attività dell'ente comprensiva della gestione immobiliare e dei proventi ed oneri della gestione delle aziende speciali e partecipate;
- b) la gestione finanziaria ai fini dello schema di conto economico è rappresentata da interessi attivi e passivi e da altri proventi ed oneri di natura finanziaria;
- c) la gestione straordinaria è costituita dai proventi od oneri che hanno natura non ricorrente, o di competenza economica di esercizi precedenti, o derivanti da modifiche alla situazione patrimoniale (insussistenze attive e passive).

73. I costi sono aggregati nel conto economico secondo la loro natura e non sono ripartiti in base alla loro destinazione. I principi contabili intendono incentivare la suddivisione dei valori nei conti economici dei servizi per consentire l'analisi dell'efficienza ed il calcolo dei relativi indicatori da allegare al conto del bilancio. I conti economici di dettaglio per servizio, per prodotto ecc. sono in ogni caso indispensabili e devono essere allegati al rendiconto ove è richiesto da specifica normativa (vedi conto economico servizio rifiuti, acquedotto, servizi pubblici a domanda individuale e servizi a rilevanza commerciale nel caso di opzione per la determinazione della base imponibile irap con il metodo commerciale).

74. I principali scostamenti rispetto al conto economico dell'esercizio precedente devono essere analizzati e valutati nella relazione illustrativa dell'organo esecutivo. Il risultato economico dell'esercizio ed in particolare il risultato depurato dei componenti straordinari (classe E), se negativo, attesta uno squilibrio economico che rende necessario provvedimenti per raggiungere nell'arco temporale più breve il pareggio. L'equilibrio economico come indicato nei postulati dei principi contabili degli enti locali è, infatti, un obiettivo essenziale ai fini della funzionalità dell'ente. La tendenza al pareggio economico deve essere pertanto considerata un obiettivo di gestione da sottoporre a costante controllo.

A) Proventi della gestione

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

I proventi rilevati nella voce trovano conciliazione con gli accertamenti del titolo I dell'entrata categorie 1, 2 e 3 (al netto della parte riferita ad esercizio precedenti), integrati e rettificati nel rispetto del principio della competenza economica.

76. Proventi da trasferimenti. La voce comprende tutti i proventi relativi alle risorse finanziarie correnti concessi all'ente dallo Stato, dalla regione, da organismi comunitari e internazionali e da altri enti del settore pubblico. Eventuali proventi di tale natura riferiti ad esercizi precedenti sono invece componenti straordinari della gestione da rilevare alla voce E 23, alla stregua di quanto esposto al punto precedente.

Al fine di garantire la necessaria correlazione tra costi e ricavi, sono riportati in tale voce esclusivamente gli importi corrispondenti ai costi della gestione rilevati nella classe B) "costi della gestione".

77. Proventi da servizi pubblici. Vi rientrano i proventi derivanti dall'erogazione del servizio pubblico, sia esso istituzionale, a domanda individuale o produttivo, di competenza economica dell'esercizio.

Per i servizi pubblici a domanda individuale e produttivi, ai fini informativi, è necessario dettagliare nella relazione illustrativa la percentuale di copertura del costo ed evidenziare lo scostamento rispetto alla percentuale di copertura prevista.

I proventi rilevati nella voce trovano conciliazione con gli accertamenti relativi alla categoria 1 del Titolo III dell'entrata rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

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

I proventi rilevati nella voce trovano conciliazione con gli accertamenti della categoria 2 del Titolo III dell'entrata, rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

79. Proventi diversi. Si tratta di una voce avente natura residuale, relativa a proventi di competenza economica dell'esercizio, non riconducibili ad altre voci del conto economico e che non rivestono carattere straordinario. Deve essere rilevata in questa voce anche la quota annuale di ricavi pluriennali per l'importo corrispondente alla diminuzione dei risconti passivi ed in particolare l'utilizzo di conferimenti (contributi in conto impianti) per l'importo corrispondente alla quota di ammortamento del bene con essi finanziato.

I proventi rilevati nella voce trovano, in generale, conciliazione con gli accertamenti della categoria 5 del Titolo III dell'entrata, rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

80. Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni. Sono indicati in tale voce i costi (personale, acquisto beni, servizi ecc) che danno luogo ad iscrizioni tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio. Gli importi imputati alla voce devono essere rilevati tra i costi della gestione (classe B del conto economico). Gli eventuali oneri finanziari capitalizzati devono essere compresi nell'importo di questa voce e non detratti dalla voce D 21.

E' opportuno che l'utilizzo di fattori produttivi per la produzione interna di costi capitalizzabili sia disposta con determinazione indicante la convenienza economica del fare rispetto all'acquistare e l'ammontare presumibile del costo di produzione. Il responsabile del servizio deve rilevare analiticamente i costi con il criterio della commessa e determinare il costo definitivo da iscrivere all'attivo patrimoniale.

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

B) Costi della gestione

82. Personale. In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente (retribuzione, straordinari, indennità, oneri previdenziali ed assicurativi, trattamento di fine rapporto e simili), di competenza economica dell'esercizio. L'irap relativa deve essere rilevate alla voce B 15 " Imposte e tasse".

I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione negli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 1) integrati e rettificati nel rispetto del principio della competenza economica.

83. Acquisti di materie prime e/o beni di consumo. Sono iscritti in tale voce i costi per l'acquisto di materie prime, merci e beni di consumo necessari al funzionamento dell'attività ordinaria dell'ente, in base al principio della competenza economica. Le imposte da detrarre dal costo dei beni sono quelle recuperabili come l'Iva che costituisce credito verso l'erario, mentre le altre eventuali imposte devono essere comprese nel costo dei beni.

I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione negli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 2) rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

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

85. Prestazioni di servizi. Rientrano in tale voce i costi relativi all'acquisizione di servizi connessi alla gestione operativa. Sono compresi i costi per prestazioni di servizi riguardanti il personale (mensa, corsi di aggiornamento, vitto ed alloggio ai dipendenti in trasferta ecc.)

I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 3) rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

86. Utilizzo di beni di terzi. Devono essere iscritti in tale voce i corrispettivi per l'utilizzo di beni di terzi materiali ed immateriali, quali a titolo esemplificativo: canoni di locazione ed oneri accessori, canoni per l'utilizzo di software, concessioni, canoni per la locazione finanziaria ecc.

I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 4) rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

87. Trasferimenti. Questa voce comprende gli oneri per le risorse finanziarie correnti trasferite dall'ente a terzi che solo presso gli stessi se effettivamente impiegate assumono la valenza di costi. Devono essere rilevati i trasferimenti in denaro a cui non corrisponde alcuna controprestazione, quali ad esempio le semplici movimentazioni finanziarie ed i contributi a fondo perduto o in conto esercizio per l'attività svolta da enti che operano per la popolazione ed il territorio. I trasferimenti (contributi in conto esercizio) concessi ad aziende speciali, consorzi, istituzioni ed a società partecipate devono essere rilevati nella voce C19.

I costi rilevati in questa voce trovano, in generale, conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 5) del Titolo I della spesa.

88. Imposte e tasse. Sono inseriti, rispettando il principio della competenza economica, gli importi riferiti a imposte e tasse corrisposte dall'ente durante l'esercizio.

I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 6) del Titolo I della spesa rettificati ed integrati.

89. Quote di ammortamento dell'esercizio. Vanno inclusi tutti gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscrivibili nel conto del patrimonio. Trova allocazione in tale voce anche la quota di costo relativa ai costi pluriennali che, nel rispetto del principio della competenza, sono ripartiti su più esercizi. La procedura di ammortamento è necessaria per le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo in quanto soggette a deperimento o consumo. L'ammortamento inizia dal momento in cui il bene è pronto per l'uso, ossia quando è nel luogo e nelle condizioni necessarie per funzionare secondo le aspettative dell'ente.

In generale i terreni hanno una vita utile illimitata e non devono essere ammortizzati. Fanno eccezione le cave ed i siti utilizzati per le discariche.

Se il costo del terreno include costi di bonifica tale costo è ammortizzato durante il periodo dei benefici ottenuti dall'aver sostenuto tali costi.

Ai fini dell'ammortamento i terreni e gli edifici soprastanti sono contabilizzati separatamente anche se acquisiti congiuntamente.

Il registro dei beni ammortizzabili (o schede equivalenti) è lo strumento in grado di consentire la corretta procedura di ammortamento, di seguire il valore del singolo bene in ogni momento e di determinare all'atto della dismissione la plusvalenza o la minusvalenza. Nel registro devono essere indicati per ciascun bene l'anno di acquisizione, il costo, il coefficiente di ammortamento, la quota annuale di ammortamento, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del precedente esercizio, il valore residuo e l'eventuale dismissione del bene. Le aliquote di ammortamento indicate nell'art. 229 del Tuel possono essere considerate come " aliquote ordinarie" assumendo carattere residuale le aliquote di ammortamento via imposte da norme speciali. Ove si verifichi la perdita totale del valore il relativo fondo di ammortamento deve essere rettificato sino alla copertura del costo.

C) Proventi ed oneri da aziende speciali e partecipate

90. Utili. In tale voce si collocano gli importi relativi a distribuzione di utili e dividendi deliberati nell'esercizio dalle aziende speciali, consorzi e società partecipate dall'ente. I proventi rilevati in

questa voce trovano conciliazione con gli importi relativi agli accertamenti di cui alla categoria 4) del Titolo III dell'entrata integrati e rettificati in ragione del principio di competenza.

91. Interessi su capitale di dotazione. In questa voce sono evidenziati gli interessi attivi di competenza dell'esercizio che l'azienda speciale versa all'ente come corrispettivo per la disponibilità del fondo di dotazione.

I proventi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli accertamenti di cui alla categoria 3) del Titolo III dell'entrata, integrati e rettificati nel rispetto della competenza economica.

92. Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate. In tale voce è inserito il costo annuo di competenza delle erogazioni concesse dall'ente alle aziende speciali, consorzi, istituzioni e società partecipate per contributi in conto esercizio.

I costi rilevati in tale voce trovano conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 5) del Titolo I della spesa. I trasferimenti per ripiano perdite devono essere classificati nella voce E28, e trovano conciliazione nell'intervento 08 del titolo I della spesa .

D) Proventi ed oneri finanziari

93. Interessi attivi. La voce accoglie i proventi di competenza dell'esercizio connessi con l'area finanziaria della gestione dell'ente. Sono inseriti in tale voce, con specificazione nella relazione illustrativa anche i proventi finanziari diversi dagli interessi attivi.

I proventi rilevati in tale voce trovano conciliazione con gli accertamenti relativi alla categoria 3) del Titolo III dell'entrata, integrati e rettificati secondo competenza economica

94. Interessi passivi. La voce accoglie gli oneri finanziari di competenza economica dell'esercizio. Gli interessi passivi devono essere distinti in: interessi su mutui e prestiti, interessi su obbligazioni; interessi su anticipazioni; interessi per altre cause. Questi ultimi corrispondono a interessi passivi per ritardato pagamento, interessi passivi in operazioni di titoli, ecc.

Gli oneri rilevati in tale voce trovano conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 6) del Titolo I della spesa, integrati e rettificati.

E) Proventi ed oneri straordinari

95. Vi rientrano i componenti positivi e negativi di reddito non ricorrenti. Si tratta quindi di insussistenze, accantonamenti e sopravvenienze tutte le plusvalenze e le minusvalenze, anche di quelle che hanno natura "ordinaria" secondo l'impostazione civilistica. Nella relazione illustrativa dell'organo esecutivo, occorre dettagliare il contenuto delle singole voci.

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

97. Sopravvenienze attive. Sono indicati in tale voce i proventi, di competenza economica di esercizi precedenti, che determinano incrementi dell'attivo. Trovano allocazione in questa voce i maggiori crediti derivanti dal riaccertamento dei residui attivi e le altre variazioni positive del patrimonio non derivanti dal conto del bilancio, quali ad esempio, donazioni acquisizioni gratuite,

rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi. Nella relazione illustrativa al rendiconto deve essere dettagliata la composizione della voce.

98. Plusvalenze patrimoniali. Corrispondono alla differenza positiva tra il corrispettivo ed indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione ed il valore non ammortizzato dei beni e derivano da:

- (a) cessione o conferimento a terzi di immobilizzazioni;
- (b) permuta di immobilizzazioni;
- (c) risarcimento in forma assicurativa o meno per perdita di immobilizzazione.

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

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

101. Accantonamento per svalutazione crediti. Sono indicate in tale voce le quote di accantonamento per inesigibilità che devono gravare sull'esercizio in cui le stesse si possono ragionevolmente prevedere relative a crediti iscritti nel conto del patrimonio. L'importo accantonato per svalutazione crediti va riferito nel conto del patrimonio in diminuzione dell'attivo nella voce "immobilizzazioni finanziarie- crediti di dubbia esigibilità".

I crediti di dubbia esigibilità devono essere stralciati dal conto del bilancio, salvo che non sussista un avanzo vincolato tale da consentire la copertura della relativa perdita. I proventi della gestione sono rilevati al netto dei crediti di dubbia esigibilità se quest'ultimi sono stralciati dal conto del bilancio. Pertanto, solo se i proventi della gestione sono rilevati al lordo dei crediti di dubbia esigibilità, occorre rilevare in questa voce l'accantonamento per svalutazione il cui ammontare corrisponde all'avanzo vincolato.

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

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

CONTO DEL PATRIMONIO

Struttura e contenuto

104. Il presente Principio richiede specifiche informazioni nei prospetti del rendiconto ed illustra le modalità di impiego degli schemi fondamentali previsti dal D.P.R. n. 194 del 1996.

105. Il D.P.R. 194/96, prescrive lo schema ed il contenuto obbligatori del conto del patrimonio. Lo schema è a sezioni contrapposte, l'Attivo ed il Passivo. La classificazione dei valori attivi si fonda su una logica di destinazione, mentre quella del Passivo rispetta la natura delle fonti di finanziamento. Lo schema presenta tre macroclassi nell'attivo (Immobilizzazioni, Attivo circolante, Ratei e risconti attivi) e quattro nel passivo (Patrimonio netto, Conferimenti, Debiti, Ratei e risconti passivi). Oltre a ciò, in calce al conto del Patrimonio, sono presenti i conti d'ordine, suddivisi in: Impegni per opere da realizzare, Conferimenti in aziende speciali, Beni di terzi).

106. Il conto del patrimonio deve dare una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente, in conformità ai corretti principi contabili.

Attivo

Immobilizzazioni

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

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

- a. spese straordinarie su beni di terzi;
- b. spese finanziarie, oneri per emissione di prestiti obbligazionari;
- c. spese per P.R.G.;
- d. spese per elezioni amministrative;
- e. software applicativo;
- f. spese di pubblicità;
- g. spese di ricerca (studi di fattibilità, ecc).

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

109. Immobilizzazioni materiali. Tale classe accoglie i beni tangibili che sono destinati a permanere nell'ente locale per più esercizi. La loro articolazione nel conto del patrimonio ha cura di distinguere i beni demaniali e quelli facenti parte del patrimonio indisponibile (terreni e fabbricati) da quelli, classificati secondo la loro natura. Sono soggetti ad ammortamento tutti i beni suscettibili di usura fisica o economica. I terreni non sono assoggettabili ad ammortamento in quanto hanno una vita illimitata, ad eccezione dei terreni adibiti a cave ed i terreni utilizzati per le discariche. I terreni e gli edifici soprastanti sono contabilizzati separatamente anche se acquisiti congiuntamente. Un cenno particolare alle immobilizzazioni in corso, che sono tali fino a quando non vengano completate. A quel punto i relativi importi devono essere stornati alla voce cui sono riferibili per natura. Trovano allocazione nella presente categoria i valori netti residui, cioè al netto dei relativi fondi di ammortamento, dei beni immobili e mobili costituenti parte dell'organizzazione permanente dell'ente, così come elencati nello schema del D.P.R. n. 194 del 1996.

110. Il valore da iscrivere, se i beni risultano acquisiti alla data di entrata in vigore del D.Lgs n. 77 del 1995, deve essere calcolato in base alle disposizioni contenute nel medesimo Decreto Legislativo, altrimenti il valore da attribuire alle immobilizzazioni è rappresentato dal costo di acquisto. Tale costo è rappresentato dal prezzo effettivo di acquisto, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione. Se il bene è utilizzato in un servizio non rilevante ai fini dell'IVA, quest'ultima costituisce costo capitalizzabile; viceversa, se il bene è utilizzato in un servizio rilevante ai fini Iva, l'imposta (o la parte)corrispondente al credito verso l'erario, non è capitalizzabile. L'eventuale capitalizzazione dell'IVA non deve far in modo che si ecceda il valore recuperabile tramite l'uso del bene. Sono iscrivibili nel conto del patrimonio solo le immobilizzazioni materiali fisicamente esistenti alla chiusura dell'esercizio.

Per assicurare l'esistenza fisica del bene ed accertare l'effettivo utilizzo della immobilizzazione, è necessario un sistema contabile ed amministrativo affidabile per rilevare in modo attendibile il costo originario e le sue variazioni (incrementi, decrementi, alienazioni, fuori uso ecc.).

111. Per i conferimenti relativi ad investimenti l'ente può utilizzare il criterio del costo netto o del ricavo differito. Con il criterio del costo netto il contributo è portato in diminuzione del valore del bene iscritto nelle immobilizzazioni e la quota di ammortamento è calcolata sul residuo. Con il criterio del ricavo differito la quota di ammortamento del bene è "sterilizzata" annualmente utilizzando parte del contributo.

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

113. 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. .

114. 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.

115. Qualora si verifichi una perdita duratura di valore, il bene va esposto al valore di presumibile recuperabilità, imputando l'eccedenza, quale svalutazione, tra gli oneri straordinari alla voce "Insussistenze dell'attivo". Lo stesso trattamento contabile subiscono i beni destinati all'alienazione, quelli obsoleti e quelli non utilizzabili, i quali vanno valutati al minore tra il valore netto contabile ed il valore netto di realizzo. La dichiarazione di beni "fuori uso" deve essere motivatamente, fatta dal dirigente del servizio che ha avuto in uso il bene di concerto con il responsabile del servizio finanziario e comunque nei modi e nei tempi previsti dal regolamento di contabilità.

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

117. In base al D.P.R. n. 194 del 1996, si considerano immobilizzazioni finanziarie:

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

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

Attivo circolante

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

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

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

122. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi. Si tratta di titoli che l'ente detiene con intento di destinazione non durevole. Nel caso in cui un ente locale manifesti l'intenzione di cedere una partecipazione ecco che il suo valore contabile dovrebbe essere fatto figurare in questa classe.

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

Ratei e risconti attivi

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

Conti d'ordine

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

126. Le Opere da realizzare. Vi rientrano gli impegni di spesa, relativi ad investimenti, che ancora non hanno dato luogo alla fase di pagamento della spesa o all'iscrizione del debito nelle passività del conto del patrimonio.

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

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

129. I Costi esercizi futuri, rilevano le somme relative ad impegni finanziari assunti nell'esercizio relativi a costi ed oneri di competenza economica di esercizi futuri

Passivo

Patrimonio netto

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

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

132. Nello schema previsto dal D.P.R. n. 194 del 1996 il Patrimonio netto è distinto in due classi: il Netto patrimoniale ed il Netto da beni demaniali. Il legislatore ha quindi voluto distinguere le risultanze economiche dell'esercizio in base alla loro natura giuridica, in coerenza con la tradizionale impostazione giuscontabile di classificazione dei beni ma che stride con un corretto approccio contabile.

Conferimenti

133. Trovano allocazione in tale voce, con la suddivisione nelle classi dei Conferimenti da trasferimenti in c/capitale e dei Conferimenti da concessioni di edificare, le somme accertate all'ente quali forme contributive di compartecipazione al finanziamento dell'acquisizione e/o realizzazione di beni patrimoniali.

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

Debiti

135. I debiti devono essere iscritti al valore di estinzione. I debiti rappresentano obbligazioni a pagare ammontari determinati ad una data prestabilita. alla chiusura dell'esercizio. La classificazione dei debiti in voci avviene per natura in ragione del loro valore nominale residuo.

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

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

I debiti di funzionamento sono strettamente connessi ai costi rilevati nel conto economico o per acquisizione di immobilizzazioni rilevate nel conto del patrimonio.

I residui passivi che non costituiscono costo/debito dell'esercizio, rettificati nel prospetto di conciliazione devono essere rilevati nei conti d'ordine.

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

Ratei e risconti passivi

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

Conti d'ordine

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

Inventari

141. Le scritture inventariali costituiscono la fonte descrittiva e contabile valutativa per la compilazione del conto del patrimonio. Ciascun valore incluso nel conto del patrimonio dovrà essere dimostrato ai fini informativi, di conciliazione e controllo da analitiche scritture descrittive ed estimative. L'inventario deve essere costantemente aggiornato e chiuso al termine dell'esercizio conciliando, per le immobilizzazioni materiali il dato fisico con quello contabile.

I crediti inesigibili e quelli di dubbia esigibilità, stralciati del conto del bilancio, devono essere elencati nell'inventario al valore originario. Per tali crediti devono continuare le azioni per il recupero fino alla loro prescrizione.

Per il patrimonio finanziario (crediti, disponibilità liquide, debiti, opere da realizzare, costi esercizi futuri), il conto del bilancio e suoi allegati, costituiscono, di fatto, il relativo inventario.

Per i beni mobili non inventariabili, (e quindi non capitalizzabili) come definiti dal regolamento di contabilità, l'ente deve porre in essere le rilevazioni disposte dal regolamento stesso.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE

I rapporti tra contabilità finanziaria e contabilità generale

142. La rappresentazione dei risultati della gestione viene effettuata, in sede di rendicontazione, sia sotto il profilo finanziario che sotto quello economico-patrimoniale. Trattandosi di risultati riguardanti un unico insieme di fatti gestionali, viene richiesta una dimostrazione delle relazioni esistenti tra i diversi aspetti rappresentati, riepilogata in un “prospetto di conciliazione”, che costituisce allegato del conto economico.

143. Ai fini dell’ottenimento di tale risultato, occorre disporre di un sistema di scritture contabili in grado di integrare, contestualmente, la rilevazione finanziaria con quella economica e patrimoniale. La contestualità delle rilevazioni, ai fini della significatività delle stesse, deve garantire il rispetto dei principi contabili caratteristici sia della contabilità finanziaria che della contabilità economica, evitando di alterare la specificità della rilevazione di quest’ultima in funzione di classificazioni e di esigenze di carattere finanziario e viceversa.

144. Le rilevazioni degli impegni di spesa aventi esclusivo contenuto finanziario, vengono allocate in “conti d’ordine”. Per contro le rilevazioni prive di contenuto finanziario trovano rilevazione solamente nell’ambito economico-patrimoniale (contabilità generale).

145. Il prospetto di conciliazione è documento obbligatorio per tutti gli enti e deve essere allegato al conto economico. Gli enti che utilizzano il prospetto di conciliazione per formare il conto economico e rilevare le variazioni patrimoniali (contabilità semplificata), devono dettagliare in carte di lavoro, da allegare al prospetto, le rettifiche e le integrazioni apportate agli accertamenti ed agli impegni.

Finalità del prospetto di conciliazione

146. Il “prospetto di conciliazione” ha la finalità di mettere in evidenza i collegamenti esistenti, al termine dell’esercizio, tra i risultati finanziari e quelli economico-patrimoniali rilevati dalla contabilità generale o nei prospetti di cui al precedente punto 32, che rappresentano la documentazione probatoria dei dati riepilogati nei risultati della gestione.

Infatti, la generalità delle operazioni rilevate nell’ambito della contabilità finanziaria ha contestuale rilevanza economico-patrimoniale, in quanto:

- a) gli accertamenti di entrata corrispondono alla nascita contestuale di un credito cui segue, immediatamente o successivamente, un incasso;
- b) gli impegni di spesa corrispondono:
 - 1. al sorgere di un debito, cui segue, immediatamente o successivamente, un pagamento;
 - 2. alla creazione di un vincolo, rilevato in conti d’ordine, successivamente trasformato in debiti, nel momento in cui viene realizzata l’attività gestionale di cui l’impegno costituisce copertura finanziaria.

147. Le rilevazioni che non rivestono caratteristiche finanziarie (e come tali vengono ignorate nell’ambito della contabilità finanziaria), opportunamente riepilogate, completano la costruzione del “prospetto” realizzando un raccordo complessivo dei risultati. Si ottiene così una visione d’insieme

delle risultanze della gestione consentendo una lettura in chiave economica e patrimoniale degli stessi risultati finanziari.

148. I valori finanziari correnti risultanti dal conto del bilancio (accertamenti ed impegni), sono scomposti nel prospetto in valori economici e patrimoniali (attivo, passivo o conti d'ordine). Ne consegue che occorre assicurare la seguente coincidenza:

entrate correnti = parte a conto economico e restante parte al conto del patrimonio;

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

Il collegamento del conto economico

149. Il “prospetto di conciliazione” mette in evidenza, chiarendo i motivi delle differenze, il collegamento esistente tra:

- a) gli accertamenti finanziari di parte corrente ed i ricavi o proventi di esercizio rilevati sotto il profilo economico;
- b) gli impegni finanziari di parte corrente ed i costi di esercizio rilevati sotto il profilo economico.

Contestualmente evidenzia le correlate modificazioni agli elementi del conto del patrimonio.

150. Le principali differenze tra i due profili (finanziario ed economico-patrimoniale) sono costituite da:

- differenze di attribuzione dell'esercizio di competenza:

- a) entrate e spese accertate o impegnate (perché incassate o pagate) nell'esercizio, ma di competenza economica dell'esercizio successivo che, sotto il profilo economico-patrimoniale costituiscono, nell'esercizio in fase di chiusura, risconti passivi o attivi;
- b) spese legittimamente impegnate nell'esercizio in fase di chiusura, ma trasformate in consumi (e quindi in costi) solamente in un successivo esercizio;

- differenze esistenti tra la classificazione determinata dalle regole della contabilità finanziaria e quelle della contabilità economico-patrimoniale.

- differenze esistenti in quanto i fatti rilevati non hanno contenuto finanziario:

- (a) quote annuali di ammortamenti;
- (b) quote annuali di ricavi pluriennali;
- (c) accantonamento di fondi per svalutazione crediti;
- (d) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
- (e) variazione della valutazione delle rimanenze.

Analisi del modello

Le entrate

Entrate correnti - Titoli I - II e III

151. Le entrate correnti, devono essere riferite alle specifiche voci della lettera A) del conto economico se di competenza economica dell'esercizio ed alla voce E23, se relative ad entrate di carattere eccezionale (quali ad esempio: gettito arretrato di tributi, per eventi calamitosi, consultazioni elettorali e referendarie), e se riferite ad anni precedenti (per sentenze esecutive).

Va tenuto presente che i ratei attivi si riferiscono a quote di proventi o ricavi, di competenza dell'esercizio, ma accertati nella competenza finanziaria dell'esercizio successivo e, quindi, non comprese tra i residui attivi.

Va anche considerato che i risconti passivi si riferiscono a quote di proventi o ricavi accertati nell'esercizio ma di competenza economica dell'esercizio successivo.

Entrate a destinazione specifica e vincolata

152. Le entrate a destinazione specifica e vincolata rilevate nelle entrate correnti devono 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.

Entrate in conto capitale - Tit. IV - Entrate per alienazione di beni

153. Il valore residuo del bene alienato deve essere portato in diminuzione nel conto del patrimonio in corrispondenza della specifica immobilizzazione. La differenza rispetto al provento (al netto dell'Iva), se positiva costituisce plusvalenza da rilevare nella voce E24 del conto economico, se negativa alla voce E26 del conto economico

Trasferimenti di capitale

154. I trasferimenti di capitale accertati al titolo IV delle entrate confluiscono nel passivo del conto del patrimonio nella voci da BI e BIV.

Occorre comunque tenere conto delle seguenti possibili destinazione del trasferimento accertato:

- (a) al finanziamento indistinto degli investimenti (contributo in conto capitale) (es. fondo ordinario investimenti);
- (b) al finanziamento di specifici investimenti (contributo in conto impianti);
- (c) al finanziamento di spese correnti (es. contributo per permesso di costruire);
- (d) al trasferimento a terzi;
- (e) al rimborso.

Nell'ipotesi sub a) l'importo deve essere rilevato nella voce B IV del passivo patrimoniale " altri conferimenti".

Nell'ipotesi sub b) l'importo deve essere rilevato nella voce B I o B III, se relativo a contributi per permesso di costruire 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 della 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 A5, e ed in calce del prospetto di conciliazione, parte entrate, alla voce "quota annua di trasferimenti in conto capitale).

Nell'ipotesi sub c) l'importo deve essere rilevato nel conto economico voce A6

Nelle ipotesi sub d) ed e) l'importo deve essere rilevato nella voce B II del conto del patrimonio o in alternativa nella voce C VII altri debiti.

Entrate per assunzione prestiti - Tit. V

155. All'accertamento relativo all'assunzione di un prestito corrisponde analogo aumento del debito rilevato al punto C I) del Conto del Patrimonio.

Nel caso in cui il finanziamento sia a carico di altri enti l'accertamento sarà rilevato come un contributo in conto impianti e pertanto dovrà essere contabilizzato nel passivo patrimoniale alla voce "conferimenti". Nel prospetto di conciliazione saranno rilevate le opportune rettifiche (in più alla voce "trasferimenti in conto capitale" e in meno alla voce "accensione di prestiti")

Inoltre, nel caso in cui fosse assunto l'onere di ammortamento di un prestito contratto da altro ente (es. un Consorzio), anche in assenza di accertamento finanziario, nel Tit. V dell'entrata sarà rilevato in aumento tale valore che sarà così contrapposto ad un aumento del debito iscritto al punto C I) del conto del patrimonio.

Le spese

Spese correnti - Titolo I

156. Le spese correnti, devono essere riferite alle specifiche voci della lettera B) del conto economico se di competenza economica dell'esercizio. Le spese di carattere eccezionale rilevate nella parte corrente (quali ad esempio: per eventi calamitosi, consultazioni elettorali e referendarie, e se riferite ad anni precedenti, per sentenze esecutive, per ripiano disavanzo aziende di pubblico servizio, per debiti fuori bilancio), devono essere rilevate nella voce E29 del conto economico.

Gli impegni per "costi esercizi futuri" sono costituiti da impegni solo finanziari per i quali non si è concretizzata alla chiusura dell'esercizio l'acquisizione del fattore produttivo in tutto o in parte quali ad esempio quelli relativi a procedure di gara bandite entro la chiusura dell'esercizio; a forniture di beni ordinate e non consegnate alla chiusura dell'esercizio; a prestazioni di servizio ordinate e non ultimate a fine esercizio. Il loro importo deve essere distintamente rilevato nel prospetto.

Deve essere posto in aumento agli impegni di competenza l'ammontare dei costi anno futuro rilevato all'inizio dell'esercizio il cui valore corrisponde a quello della colonna dell'esercizio precedente. Tali impegni hanno finanziato costi sostenuti nell'esercizio in fase di chiusura ed eventuali quote non utilizzate sono di nuovo detratte dal prospetto.

L'importo delle rettifiche deve essere rilevato nei conti d'ordine del conto del patrimonio distinto per tipologia di finanziamento (non vincolato, vincolato), nelle voci E o F.:

- i ratei passivi si riferiscono a quote di costi, di competenza dell'esercizio, ma impegnati nell'esercizio successivo e, quindi, non compresi tra i residui passivi;
- i risconti attivi si riferiscono a quote di costi impegnati nell'esercizio ma di competenza economica dell'esercizio successivo.

Spese in conto capitale -Titolo II

157. L'ammontare della somma dei pagamenti in conto competenza e residui, è rettificato con i seguenti valori:

- si sottraggono i pagamenti effettuati nell'esercizio per valori già inseriti nell'attivo patrimoniale dell'esercizio precedente;
- si aggiungono i valori di attività patrimoniali, già acquisite nel conto del patrimonio dell'esercizio ma non ancora pagate;
- si sottraggono eventuali importi di trasferimenti in conto capitale che non si riferiscono a permutazioni patrimoniali e che, di conseguenza non contribuiscono a migliorare il valore del patrimonio dell'ente. Tali valori sono portati in aumento alla voce "trasferimenti" del titolo I e costituiscono costi d'esercizio;
- si sottrae il valore dell'i.v.a., quando questa non viene capitalizzata, ma recuperata in quanto l'investimento viene effettuato nell'ambito di un servizio rilevante ai fini I.V.A.;
- si sommano altre differenze derivanti da imprecisioni di imputazione finanziaria nel caso in cui valori patrimoniali siano stati finanziati tra gli impegni di parte corrente (es. acquisizione di beni strumentali finanziati erroneamente nel Titolo I della spesa). In questo caso analogo importo sarà detratto dagli impegni del Titolo I nella colonna (altre rettifiche).

Gli impegni solo finanziari del titolo II, devono essere rilevati nei conti d'ordine se ed in quanto riferiti a costi/debiti non di competenza dell'esercizio.

Servizi per conto terzi

158. Nelle entrate le somme riscosse (competenza e residui), per conto di terzi devono essere rilevate nel conto del patrimonio in aumento della voce CV del passivo " debiti per somme anticipate da terzi". Le somme riscosse (competenza e residui) per anticipazioni per conto terzi, devono essere portate in diminuzione della voce B3e dell'attivo. Nelle spese le somme pagate (competenza e residui), per conto di terzi devono essere rilevate nel conto del patrimonio in diminuzione della voce CV del passivo "debiti per somme anticipate da terzi". Le somme pagate (competenza e residui) per anticipazioni per conto terzi, devono essere portate in aumento della voce B3e dell'attivo " crediti per somme corrisposte conto terzi".

Rettifiche per I.V.A.

159. Nelle colonne delle rettifiche per l'entrata, per la spesa corrente e per la spesa in conto capitale, gli accertamenti e gli impegni devono essere rettificati dell'I.V.A. che costituisce rispettivamente un debito ed un credito verso l'erario. L'importo della rettifica deve essere rilevato nelle variazioni del conto del patrimonio in corrispondenza delle voci " Debiti per I.V.A." o " Crediti per I.V.A.".

Ne consegue che:

- i ratei, i risconti ed i costi esercizi futuri devono essere rilevati al netto dell'I.V.A. che non costituisce ricavo o costo per l'ente;

- le plusvalenze e le minusvalenze da alienazione devono essere rilevate al netto dell'I.V.A. a debito dell'ente;
- l'incremento delle immobilizzazioni deve essere rilevato al netto dell'I.V.A. a credito dell'ente.

Immobilizzazioni acquisite a scomputo di oneri

160. Le opere acquisite a scomputo di contributi per permesso di costruire devono essere rilevate nell'attivo patrimoniale per un valore pari agli oneri non versati, iscrivendo contestualmente nel passivo "conferimenti" un uguale importo.

Rettifica e correzione di dati di uno o più esercizi precedenti

161. Il rendiconto approvato per l'esercizio precedente è da considerarsi vincolante, per cui i valori di apertura del conto del patrimonio (consistenza iniziale), devono corrispondere sistematicamente ai valori di chiusura (consistenza finale) dell'anno precedente. In caso di rilevazione di errori nella ricostruzione iniziale, la rettifica della posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione al rendiconto della gestione, il cui saldo costituisce una rettifica del patrimonio netto.

In tale ipotesi il patrimonio netto finale risulterà pari a:

- patrimonio netto iniziale
- +/- risultato economico dell'esercizio
- +/- saldo delle rettifiche

Relazione al rendiconto

Introduzione

162 Le informazioni richieste dall'art. 231 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, sono strutturate e rappresentate secondo schemi prescelti dall'ente.

163. La relazione, fornisce informazioni integrative, esplicative e complementari al rendiconto. Essa, per consentire l'effettiva comprensibilità del rendiconto deve rispettare in particolare il postulato della chiarezza ma non deve essere tanto ampia da disperdere e frammentare l'informazione.

164. Il documento deve almeno:

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

165. La relazione contiene informazioni principali sulla natura e sulla modalità di determinazione dei valori contabili e fornisce elementi anche di natura non strettamente contabile per una rappresentazione chiara, veritiera e corretta della situazione finanziaria, economica, patrimoniale e per la valutazione dei principali aspetti della gestione.

Eventuali vizi riguardanti il contenuto informativo della relazione, danno luogo alle stesse conseguenze derivanti dai vizi contenuti nei prospetti contabili, in quanto il documento è parte integrante del rendiconto, seppure in veste di allegato.

166. Il documento, essendo dal legislatore non previsto l'obbligo di redazione di una nota integrativa, deve comprendere tutte le informazioni di natura tecnico-contabile, che altrimenti sarebbero collocabili in nota integrativa.

167. Considerate le finalità del documento, è opportuno che la relazione, secondo corretti principi contabili, sia redatta secondo il seguente schema.

Identità dell'ente locale

168. In questa parte si deve illustrare:

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

Filosofia organizzativa

Sistema informativo

Cenni statistici sul personale

Competenze professionali esistenti

Fabbisogno di risorse umane in coerenza con il piano triennale di fabbisogno del personale

- g. Partecipazioni dell'ente. Si elencano le partecipazioni dell'ente acquisite o da acquisire evidenziando le motivazioni, l'andamento della società, il numero e il valore della partecipazione, il valore del patrimonio netto della partecipata.
- h. Convenzioni con Enti. Si illustrano le eventuali convenzioni con altri enti del settore pubblico, evidenziando le motivazioni e l'oggetto della convenzione.

Sezione tecnica della gestione

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

Aspetti generali

- a. Criteri di formazione. Qui si descrivono le modalità e i criteri contabili utilizzati per la redazione del rendiconto. A tal fine risulta fondamentale evidenziare: i sistemi contabili utilizzati, il momento di rilevanza della competenza economica, il sistema delle scritture extra contabili utilizzato.
- b. Criteri di valutazione. Devono essere elencati e specificati i criteri di valutazione utilizzati per la redazione del rendiconto, nonché gli eventuali cambiamenti dei criteri di valutazione sono messi in evidenza descrivendone gli effetti sul rendiconto dell'esercizio.

Aspetti finanziari

- c. Risultato finanziario. Si evidenziano i risultati finanziari di gestione e di amministrazione, correlandoli con i risultati economici del risultato di gestione e del patrimonio netto. L'analisi evidenzia le cause degli scostamenti rispetto al precedente esercizio, la spiegazione dei risultati intermedi e le differenze tra risultati finanziari ed economici.
- d. Sintesi della gestione finanziaria. Sono sinteticamente presentati i dati della gestione finanziaria, evidenziando le variazioni intervenute nell'anno e motivando gli scostamenti degli impegni rispetto alle previsioni e l'andamento della liquidità.
- e. Impatto della politica fiscale sul bilancio. Si descrive l'impatto della politica fiscale sul bilancio, evidenziando le motivazioni a supporto delle manovre fiscali, le relative conseguenze socio-economiche e la qualità delle prestazioni rese dall'Ente.

Aspetti economico-patrimoniali

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

Andamento della gestione

171. In questa sezione devono trattarsi i seguenti argomenti:

- a. Strumenti di programmazione del sistema del bilancio. Si tratta di descrivere cosa si è realizzato nell'anno cui si riferisce il rendiconto, alla luce di quanto programmato.
- b. Analisi degli scostamenti. Analizzare gli scostamenti e le motivazioni rispetto alle linee programmatiche originarie, rilevate nella prima parte del documento. Eventuali azioni correttive che l'amministrazione pone in essere sono qui evidenziate. L'analisi è ritenuta indispensabile

per realizzare una corretta integrazione delle attività di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo.

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

In questa parte deve essere ampiamente illustrata la presenza ed i risultati prodotti attraverso la gestione attiva del debito.

In particolare, in relazione agli swap, l'informativa deve includere tutte le principali informazioni tecniche relative all'operazione, e quindi:

- i flussi differenziali generati a partire dalla data di stipula del contratto;
- i flussi potenziali previsti per i prossimi 3/5 anni;
- il mark to market su base trimestrale;
- una relazione relativa all'andamento dell'operazione in base all'andamento del mercato, che evidenzi inoltre la strategia di gestione dell'indebitamento complessivo perseguita tramite le operazioni poste in essere e illustri le motivazioni dell'eventuale differenziale anche in collegamento con il debito principale (nozionale).

- d. Rapporto sulle prestazioni e servizi offerti alla Comunità. Si tratta di enunciare le prestazioni offerte alla Comunità, il costo relativo e il grado di qualità percepita dagli utenti. La relazione deve essere comprovata da elementi oggettivi di rilevazione.
- e. Risultati economici delle diverse aree dell'Ente. Devono essere illustrati i risultati conseguiti rispetto agli obiettivi raggiunti dalle diverse strutture in cui è articolato l'Ente.
- f. Informazioni generali sui risultati della gestione di competenza. La descrizione contiene le seguenti informazioni minimali:

Andamento dei costi: evidenziare e motivare l'andamento delle principali categorie di costi, correlandoli con le spese finanziarie sottolineando e giustificando gli scostamenti

Proventi: evidenziare e motivare l'andamento dei proventi, correlandoli con gli accertamenti finanziari sottolineando e giustificando gli scostamenti

Investimenti: descrizione degli investimenti realizzati correlati, ove contenuti, con il piano delle opere pubbliche

Attività di ricerca e sviluppo eventualmente effettuata

Politiche di autofinanziamento (sponsorizzazioni, royalty, sfruttamento dell'immagine, etc.)

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

- g. Specifica evidenziazione della corretta collocazione, nei rispettivi bilanci, di trasferimenti finalizzati ad organismi partecipati

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

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