



Fondazione ANCI

# L'armonizzazione dei sistemi contabili

Verso l'attuazione  
della riforma

The lower half of the cover features a green background with a pattern of overlapping circles in a lighter shade of green.

**Dossier e Manuali**



# **L'armonizzazione dei sistemi contabili**

Verso l'attuazione  
della riforma

---

**Dossier e Manuali**

Il Manuale è stato realizzato  
da IFEL - Dipartimento Finanza locale,  
sotto la supervisione di *Andrea Ferri*

A cura di *Alessandro Beltrami*  
Coordinamento: *Laura Chiodini*

Il capitolo 1 è stato redatto da *Elisabetta Pietta*.  
I capitoli 2 e 5 sono stati redatti da *Riccardo Mussari*.  
Il capitolo 3 è stato redatto da *Ivana Rasi*.  
Il capitolo 4 è stato redatto da *Michele Petrelli*.

Codice ISBN 978-88-6650-108-4

La pubblicazione è liberamente scaricabile  
dal portale IFEL - Sezione Studi e Ricerche nei formati,  
pdf, e-book (epub, Mobi) ed in alta risoluzione  
per stampa professionale.

Dipartimento Finanza locale IFEL  
Tel. 06/68816210/214/218  
E-mail - [finanzalocale@fondazioneifel.it](mailto:finanzalocale@fondazioneifel.it);  
[info@fondazioneifel.it](mailto:info@fondazioneifel.it)  
Sito web: [www.fondazioneifel.it](http://www.fondazioneifel.it)

Progetto grafico:  
*Giuliano Vittori, Pasquale Cimaroli, Claudia Pacelli*  
[www.backup.it](http://www.backup.it)

# Indice

<b>Presentazione</b> .....	<b>5</b>
----------------------------	----------

<b>Premessa</b> .....	<b>9</b>
-----------------------	----------

## Capitolo 1.

<b>La riclassificazione del bilancio e le sue variazioni alla luce del nuovo sistema contabile</b> .....	<b>13</b>
--	-----------

Introduzione .....	15
--------------------	----

1.1 Variazioni al bilancio .....	17
----------------------------------	----

1.2 La riclassificazione delle entrate e delle spese .....	22
--	----

1.3 Il piano integrato dei conti .....	30
--	----

## Capitolo 2.

<b>Il principio della programmazione</b> .....	<b>51</b>
--	-----------

Introduzione .....	53
--------------------	----

2.1 La programmazione e il nuovo assetto contabile .....	57
--	----

2.2 Gli strumenti della programmazione negli Enti locali .....	61
--	----

2.3 Il DUP: funzioni, termini di approvazione e variazione .....	62
--	----

2.4 Il Piano esecutivo di gestione .....	75
--	----

## Capitolo 3.

<b>L'attuazione del nuovo principio generale di competenza finanziaria: il fondo pluriennale vincolato e il riaccertamento straordinario</b> .....	<b>83</b>
--	-----------

Introduzione .....	85
--------------------	----

3.1 La competenza finanziaria potenziata .....	89
--	----

3.2 Il fondo pluriennale vincolato .....	94
--	----

3.3 Il riaccertamento ordinario dei residui .....	117
---	-----

3.4 Il riaccertamento straordinario dei residui .....	119
---	-----

## Capitolo 4.

<b>Il fondo crediti di dubbia esigibilità</b>	<b>149</b>
Introduzione	151
4.1 Il calcolo del FCDE in sede di bilancio di previsione	155
4.2 L'adeguamento del FCDE in corso di gestione	162
4.3 Il calcolo del FCDE a rendiconto	162

## Capitolo 5.

<b>La contabilità a base economico-patrimoniale</b>	<b>167</b>
5.1 Obiettivi	169
5.2 Le ragioni del cambiamento	170
5.3 La contabilità a base economico-patrimoniale come sistema di scritture	173
5.4 La natura dei conti utilizzati per la contabilità a base economico-patrimoniale	177
5.5 Il metodo di registrazione partiduplistico	182
5.6 Le scritture continuative	184
5.7 La competenza economica	194
5.8 L'inventario	199
5.9 Le scritture di assestamento economico	208
5.10 Scritture di riepilogo e di chiusura	218
5.11 Schemi di Stato Patrimoniale e di Conto Economico	221
5.12 La riapertura delle scritture	238

# **La contabilità a base economico-patrimoniale**

5



---

## 5.1 Obiettivi

Stabilisce il comma 2 dell'art. 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 coordinato con il decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126 che *“le Regioni e gli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale”* <sup>(1)</sup>. La contabilità a base economico-patrimoniale (CEP) non sostituisce la contabilità finanziaria (CF) o come sarebbe meglio scrivere, contabilità a base finanziaria. La CF, profondamente riformata dal D. lgs. 118/2011, resta il sistema contabile principale e fondamentale degli enti locali per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione. La riforma, invece, impone che la CF e la CEP s'integrino, costituendo un sistema di rilevazione contabile unico ed unitario attraverso il quale:

---

<sup>1</sup> *Gli enti strumentali degli enti locali che adottano la contabilità finanziaria affiancano alla stessa, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale. Le istituzioni degli enti locali di cui all'articolo 114 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 e gli altri organismi strumentali delle amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 adottano il medesimo sistema contabile dell'amministrazione di cui fanno parte.*

1. rilevare, nel corso del periodo amministrativo, in modo contestuale e simultaneo, le variazioni finanziarie, patrimoniali ed economiche che conseguono all'effettivo manifestarsi dei fatti di gestione esterna;
2. dare conto della situazione finanziaria, economica e patrimoniale al termine di ogni periodo amministrativo.

La CEP è puntualmente regolata dal "principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria" (d'ora in poi, per brevità, principio applicato)<sup>2</sup>.

Ciò premesso, lo scopo fondamentale di questo capitolo è fornire la possibilità di comprendere le logiche di base e i meccanismi di funzionamento della CEP, senza alcuna pretesa di esaustività.

## 5.2 Le ragioni del cambiamento

Il "conto", come strumento di rilevazione quantitativa, è una fonte preziosa di informazioni per:

1. assumere decisioni sull'impiego delle risorse per il conseguimento di specifici obiettivi;
2. controllare i risultati delle decisioni assunte.

Conseguentemente, i sistemi di rilevazione e rendicontazione contabile cambiano, anche attraverso l'intervento normativo, quando mutano gli obiettivi conoscitivi e le aspettative informative che, a loro volta, sono inscindibilmente legate alle modificate condizioni dello scenario socio-economico di riferimento.

Per la quasi totalità dei Paesi, incluso il nostro, la ragione fondamentale per l'introduzione della CEP è la necessità di rendere gli enti locali più re-

---

<sup>2</sup> Per una più ampia e approfondita trattazione, specie con riguardo ai numerosi esempi di registrazioni contabili illustrati e commentati nell'appendice tecnica, si rinvia al principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria, consultabile all'indirizzo <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/PrincipiContabili>

sponsabili e trasparenti per l'impiego delle risorse pubbliche e ciò come conseguenza di due macro-fenomeni sostanzialmente concomitanti dal punto di vista temporale:

1. la necessità di contenere e tenere sotto stretto controllo spesa pubblica e debito pubblico;
2. la rinegoziazione del patto sociale fra cittadini (utenti e contribuenti) e sistema delle amministrazioni pubbliche nel suo insieme quale effetto della profonda insoddisfazione per la qualità e per la quantità dei servizi pubblici resi rispetto al carico fiscale e tariffario imposti.

Con specifico riguardo agli enti locali italiani una spinta formidabile nella direzione dell'ammodernamento dei sistemi contabili dovrebbe venire dalla faticosa affermazione del principio secondo il quale non si possono disgiungere la responsabilità della spesa e la responsabilità dell'entrata o, come sarebbe opportuno cominciare ad affermare, dei costi/oneri e dei proventi/ricavi (federalismo fiscale). L'accrescersi della quota di ricchezza che perviene, in varie forme, dalla comunità amministrata tende a modificare i contenuti delle relazioni fra enti locali e il proprio territorio. Queste relazioni, pur conservando una significativa e irrinunciabile dimensione socio-politica, acquistano progressivamente una forte valenza economica. È del tutto naturale che qualsivoglia organizzazione renda il conto in primo luogo a chi le mette a disposizione le risorse necessarie al suo funzionamento. Dovendo soddisfare le esigenze conoscitive di una comunità amministrata che progressivamente diventa loro prima finanziatrice, la legge richiede agli enti locali di adeguare i sistemi di rilevazione e rendicontazione contabile per consentire, tanto all'interno che all'esterno del perimetro organizzativo, un'attendibile valutazione del rapporto fra risorse impiegate e risultati conseguiti. Tutto ciò è possibile correggendo le distorsioni informative del sistema contabile attualmente in uso (un sistema che non consente neppure l'esatta quantificazione dei debiti degli enti) ed ampliandone la portata informativa. Integrare la CEP alla CF permetterà alla comunità amministrata, fra l'altro, di valersi del Conto Economico e dello Stato Patrimoniale come strumenti informativi insostituibili per alimentare il processo decisionale di natura economica, sociale e politica.

Da questo quadro generale di riferimento, discendono esigenze più specifiche quali:

1. ampliare l'area del "dovere rendere conto" e accrescere la trasparenza dei risultati economici dell'operato degli enti locali;
2. dare conto dell'uso effettivo delle risorse pubbliche;
3. giungere ad una valutazione attendibile del patrimonio per favorirne un più efficace, trasparente ed economico utilizzo;
4. quantificare in modo appropriato e tenere sotto controllo il debito pubblico;
5. rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato di ciascun ente locale con i propri enti e organismi strumentali;
6. porre le basi per giungere a individuare nella *intergenerational equity* la *bottom line* della rendicontazione degli enti locali;
7. avere a disposizione una base informativa adeguata ad alimentare la contabilità direzionale, in particolare la contabilità dei costi, e ciò al fine di supportare il processo decisionale della dirigenza, i sistemi di controllo interno della gestione e i sistemi incentivanti, misurare e tenere sotto controllo i costi della produzione pubblica<sup>3</sup>.

In sostanza, il cambiamento delle regole contabili può leggersi come uno degli effetti delle modifiche dei concetti di risultato, responsabilità e controllo nel rapporto fra collettività amministrata e enti locali, oltre che fra questi e gli altri livelli di governo, da cui deriva una profonda innovazione della cultura organizzativa e delle tecniche di misurazione, che da un'impostazione tradizionalmente solo giuridico-finanziaria devono muovere verso una prospettiva manageriale pubblica. Tale prospettiva implica il superamento della "amministrazione per atti" e stimola e guida il comportamento in modo coerente con i fini da raggiungere, secondo un'impostazione concettuale e pratica che impone il rinnovamento dell'azione amministrativa e l'adozione di comportamenti economicamente razionali e responsabili in

---

<sup>3</sup> *Conoscere l'ammontare dei costi di produzione dei servizi è il presupposto informativo irrinunciabile per accrescere il livello di efficienza nell'uso delle risorse disponibili e per fare fronte ad una domanda di servizi pubblici crescente e differenziata che si accompagna ad una riduzione delle risorse pubbliche.*

quanto misurabili e valutabili. È per questo motivo che, pur fondandosi sulla predisposizione di piani e programmi che prefigurano classi di bisogni da soddisfare, acquisizione e combinazione di risorse, produzione e rilevazione dei risultati, è caratteristica propria della managerialità pubblica la costante verifica fra risultato realizzato effettivamente e risultato ipotizzato, alla costante ricerca della migliore combinazione possibile fra risorse impiegate e valore prodotto in termini di capacità di soddisfare i bisogni delle comunità di riferimento. In sostanza, i sistemi democratici contemporanei richiedono e promuovono il principio sul quale si basa *l'accountability*, ovvero il principio della reciprocità (l'aspettativa di scambiare benefici di valore paragonabile) che, in termini contabili, è identica a quella su cui si fonda la CEP. In questa prospettiva, si ritiene che l'informazione contabile che discende dalla CEP possa essere usata dall'esterno per tenere sotto controllo e far rispettare le clausole dei contratti economici, sociali e politici fra comunità amministrata ed enti locali e fra questi e gli altri livelli di governo. Naturalmente, bisogna tener conto che il principio di reciprocità deve essere declinato tanto al singolare (nei rapporti fra enti locali e singolo cittadino, utente e contribuente) che al plurale (nelle relazioni, certamente più complesse, fra gli enti locali e la comunità amministrata o sue significative articolazioni) e fra diversi livelli di governo. In ultimo, ma non certo per importanza, non può trascurarsi di rammentare che a livello comunitario è stato già avviato da EUROSTAT un processo di armonizzazione della contabilità dei governi centrali, regionali e locali. È un percorso che non si prevede né breve né semplice. Tuttavia, è già chiaro e deciso che l'armonizzazione contabile europea sarà fondata sui cosiddetti *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) che impongono, naturalmente, l'impianto della CEP.

### **5.3 La contabilità a base economico-patrimoniale come sistema di scritture**

La CEP è un sistema di scritture. Le scritture si compongono a sistema quando sono atte a considerare un singolo "oggetto complesso" (di norma, il patrimonio o il reddito) a rilevarne la misura e a tenerne in evidenza le va-

riazioni. Per cogliere la dimensione unitaria dell'oggetto complesso di cui si vogliono seguire le vicende, è indispensabile seguire le variazioni di valore degli oggetti semplici che lo compongono, intestando a ciascuno di essi singoli conti<sup>4</sup>. La considerazione correlata e continuata delle variazioni monetarie degli oggetti semplici è resa possibile attraverso la rilevazione sistematica dei fatti di gestione esterna che interessano quei medesimi oggetti. In altre parole, il valore degli oggetti semplici che compongono l'oggetto complesso varia, durante il periodo amministrativo (1 gennaio-31 dicembre di ogni anno), a seguito del manifestarsi delle transazioni economico-finanziarie fra l'organismo socio-economico di cui vogliamo tenere la CEP (l'ente locale in questo caso) e qualunque altro organismo (amministrazione pubblica, impresa privata, famiglia, organizzazione senza scopo di lucro, ecc.).

A prescindere dall'oggetto complesso prescelto, la CEP consente la predisposizione congiunta e periodica:

- dello Stato Patrimoniale (SP) nel quale è fornita la rappresentazione in termini monetari della composizione quali-quantitativa del patrimonio di funzionamento dell'ente locale, ovvero degli elementi attivi, passivi e, per differenza algebrica fra loro, del patrimonio netto;
- del Conto Economico (CE) nel quale è fornita la rappresentazione in termini monetari delle "utilità economiche" acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio, ovvero le cause positive (proventi e ricavi di esercizio) e negative (costi ed oneri di esercizio) che hanno portato alla determinazione periodica del risultato economico d'esercizio (avanzo economico, disavanzo economico o perdita di esercizio), cioè, come si spiegherà, della variazione subita dal patrimonio netto.

Fra gli ulteriori scopi della CEP, ci si limita, di nuovo, a ricordare vi è pure l'elaborazione del bilancio consolidato di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende e società.

---

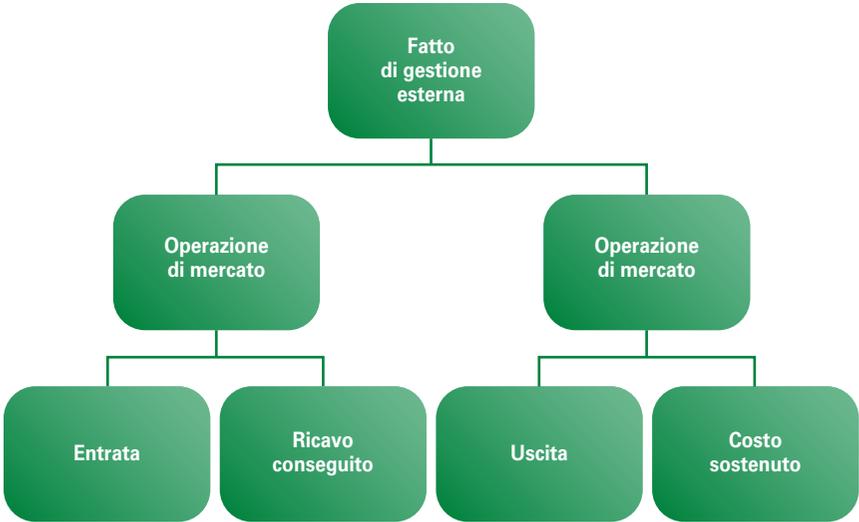
<sup>4</sup> Per quanto esistano "conti a quantità" (nel senso di quantità fisiche), i conti utilizzati in CEP sono "conti a valore," cioè conti che consentono di seguire le variazioni del valore, espresso in moneta, che hanno subito i singoli oggetti semplici a seguito del verificarsi dei fatti di gestione esterna.

I fatti di gestione esterna che interessano un ente locale da registrare in CEP possono sostanzialmente ricondursi a due tipologie:

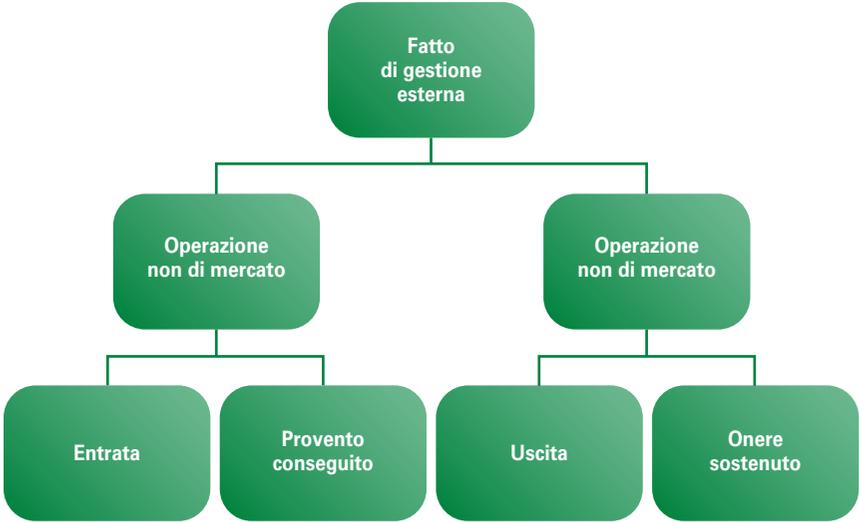
- 1) operazioni di scambio di mercato (acquisti e vendite) le quali, alternativamente, danno luogo a:
  - a. uscite (immediate e/o differite) che misurano finanziariamente costi sostenuti;
  - b. entrate (immediate e/o differite) che misurano finanziariamente ricavi conseguiti;
- 2) operazioni non riconducibili alle logiche dello scambio di mercato, ovvero che non traggono motivazione dalla volontà di vendere contro il pagamento di un prezzo atto a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati per la produzione e distribuzione di quanto si vende. Si tratta di operazioni conseguenti ad attività istituzionali ed erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, ecc.) che, alternativamente, danno luogo a:
  - a. uscite (immediate e/o differite) che misurano finanziariamente oneri sostenuti;
  - b. entrate (immediate e/o differite) che misurano finanziariamente proventi conseguiti.

Laddove, nella pratica contabile, il termine "onere" è spesso usato in luogo di "costo" e viceversa, l'impiego di "ricavi" invece di "proventi" (ben più che viceversa) può essere foriero di importanti e negative conseguenze sul piano dell'interpretazione dei bilanci pubblici e del concetto stesso di risultato economico. L'individuazione del ricavo è possibile solo a seguito del verificarsi di un'operazione di vendita. Il conseguimento del ricavo implica che si acquisiscano moneta o suoi sostituti e/o il diritto di ricevere moneta in futuro quale corrispettivo spettante a fronte della cessione di beni o servizi prodotti per essere scambiati sul mercato contro il pagamento di un prezzo. Pertanto, mentre i ricavi misurati dai prezzi di vendita, rappresentano la traduzione in termini monetari delle utilità incorporate nel prodotto (bene o servizio) ceduto, cioè sono una misura accettabile del valore riconosciuto dall'acquirente al venditore, lo stesso non può dirsi per i tributi propri e trasferiti, multe, sanzioni amministrative etc. la cui quantificazione monetaria prescinde totalmente da qualsivoglia considerazione di tipo commerciale o egoistico.

**Figura 5.1 Operazioni di mercato**



**Figura 5.2 Operazioni non di mercato**



## 5.4 La natura dei conti utilizzati per la contabilità a base economico-patrimoniale

La rilevazione unitaria dei fatti di gestione esterna è resa possibile dal piano dei conti integrato ovvero dall'elenco delle voci del bilancio gestionale finanziario e dei conti economici e patrimoniali. Il piano dei conti, essendo stato costruito anche per favorire il rigoroso monitoraggio della finanza pubblica, è unico e obbligatorio non solo per tutti gli enti locali ma, con i necessari adattamenti, anche per tutte le amministrazioni pubbliche.

Per tenere le scritture di CEP occorre usare due serie di conti denominati:

- 1) conti patrimoniali i quali accolgono le variazioni monetarie intervenute negli elementi attivi e passivi del patrimonio;
- 2) conti economici i quali accolgono costi/oneri e ricavi/proventi annuali o di esercizio<sup>5</sup>.

I conti patrimoniali sono accesi a:

- elementi patrimoniali attivi (voci dell'attivo patrimoniale) e accolgono, per convenzione, il valore iniziale e gli aumenti nella sezione Dare e le diminuzioni nella sezione Avere;
- elementi patrimoniali passivi (voci del passivo patrimoniale) e accolgono, per convenzione, il valore iniziale e gli aumenti nella sezione Avere e le diminuzioni nella sezione Dare.

Graficamente:

Elemento attivo		Elemento passivo	
Dare	Avere	Dare	Avere
Valore iniziale	Diminuzioni	Diminuzioni	Valore iniziale
Aumenti			Aumenti

<sup>5</sup> Rinviamo al successivo paragrafo 5.7 per l'indispensabile distinzione fra costi e oneri sostenuti e di competenza economica dell'esercizio e ricavi e proventi conseguiti e di competenza economica dell'esercizio.

C'è poi da considerare il conto

- *patrimonio netto* (sul cui significato si tornerà in seguito) che accoglie per convenzione il valore iniziale e gli aumenti nella sezione *Avere* e le diminuzioni nella sezione *Dare*.

<b>Capitale Netto</b>	
<b>Dare</b>	<b>Avere</b>
Diminuzioni	Valore iniziale
	Aumenti

Quanto evidenziato in termini grafici, si sostanzia algebricamente nella "formula" seguente:

$$\text{Attività} - \text{Passività} = \text{Patrimonio Netto}$$

o, alternativamente

$$\text{Attività} = \text{Passività} + \text{Patrimonio Netto}$$

Il patrimonio netto, algebricamente il risultato di una sottrazione, è un valore di natura astratta ed è unico e inscindibile. Non è possibile associarlo, né associare una sua parte, a specifici elementi delle attività o della passività, anche se per finalità pratiche e giuridiche può essere suddiviso in "quote ideali".

Ciò chiarito, da quanto scritto consegue che la rilevazione di un fatto di gestione esterna può comportare il solo utilizzo di conti patrimoniali accesi a elementi attivi e passivi.

Se, a seguito di un fatto di gestione esterna, ad esempio l'incasso di un credito verso contribuenti per un'imposta locale pari a euro 10.000, il valore di un elemento patrimoniale attivo aumenta (+10.000 euro disponibilità liquide) e il valore di un altro elemento patrimoniale attivo diminuisce per il medesimo importo (-10.000 euro crediti verso contribuenti) il patrimonio netto resta invariato.

Pagare un debito commerciale, riscuotere un credito, ricevere un prestito, acquistare un bene durevole sono tutti esempi di fatti di gestione esterna per registrare i quali in CEP bastano i soli conti patrimoniali attivi e/o passivi.

Tali fatti di gestione esterna si dicono **fatti permutativi**<sup>6)</sup>.

Quando i fatti di gestione esterna comportano il determinarsi di variazioni patrimoniali che non si compensano fra loro, si determina una modifica del patrimonio netto.

Sono possibili due ipotesi:

1) si rileva una sola variazione patrimoniale (attiva o passiva). Si consideri, ad esempio, la rilevazione del diritto a riscuotere un canone di affitto per euro 1.000. In questa ipotesi, l'unica variazione patrimoniale riscontrata è quella aumentativa di un elemento attivo patrimoniale (+1.000 creditori diversi).

In tal caso, il fatto di gestione esterna è definito **fatto modificativo**<sup>7)</sup>;

2) si rileva una permutazione patrimoniale, ma con valori che non si compensano esattamente. Si consideri, ad esempio, il rimborso di una rata di un mutuo passivo per euro 54.000 che includa oltre alla quota capitale (euro 50.000) anche gli interessi passivi (euro 4.000). In tal caso, la riduzione del valore che interessa l'elemento patrimoniale attivo (-54.000 euro Istituto tesoriere) non si compensa esattamente con la riduzione del valore che interessa l'elemento patrimoniale passivo (-50.000 euro Debiti di finanziamento)<sup>8)</sup>. Ciò accade proprio per

---

<sup>6</sup> Le permutazioni possono riguardare solo elementi dell'attivo (ad esempio, riscossione di un credito commerciale) o solo elementi del passivo (ad esempio, trasformazione di una parte di un debito a lungo termine in debito a breve termine) o elementi dell'attivo e del passivo contemporaneamente (ad esempio, accensione di un mutuo passivo). Ciò che rileva è che le variazioni patrimoniali in aumento e in diminuzione si compensino esattamente fra loro.

<sup>7</sup> Modificativo del patrimonio netto.

<sup>8</sup> È appena il caso di ribadire che la riduzione di valore di un elemento patrimoniale attivo si registra nella sezione *Avere* del conto che ne segue le vicende mentre la riduzione del valore di un elemento patrimoniale passivo si registra nella sezione *Dare* del conto che ne segue le vicende. Ovvero, le due "riduzioni di valore" si registrano in sezioni opposte di conti diversi perché l'una riguarda un elemento attivo e l'altra un elemento passivo del patrimonio dell'ente.

ché la somma corrisposta all'istituto finanziatore include anche l'ammontare degli interessi passivi che individuano la remunerazione del servizio offerto da chi ha prestato il denaro all'ente. In tal caso, il fatto di gestione esterna, essendo al contempo permutativo e modificativo, è definito **fatto misto**<sup>9</sup>.

Ripartendo dalla "formula" fondamentale

$$\text{Attività} - \text{Passività} = \text{Patrimonio Netto}$$

e assunto che le variazioni degli elementi patrimoniali possono essere:

- attive ( $V_a$ ), ovvero aumenti di elementi attivi o diminuzioni di elementi passivi;
- passive ( $V_p$ ), ovvero aumenti di elementi passivi o diminuzioni di elementi attivi;
- nette ( $V_n$ ) ovvero aumenti del patrimonio netto o variazioni attive nette ( $V_{an}$ ) o diminuzioni del patrimonio netto ovvero variazioni passive nette ( $V_{pn}$ );

ne consegue che, a seguito del manifestarsi di fatti di gestione esterna, possono originarsi le seguenti ipotesi di variazioni patrimoniali e conseguenti classi di fatti amministrativi:

Variazioni patrimoniali	Classi di fatti amministrativi
$V_a = V_p$	Fatto permutativo
$V_a = V_{an}$	Fatto modificativo
$V_p = V_{pn}$	Fatto modificativo
$V_a = V_p + V_{an}$	Fatto misto
$V_p = V_a + V_{pn}$	Fatto misto

---

<sup>9</sup> *Misto in quanto alla permutazione fra elementi del patrimonio si accompagna una modifica del patrimonio netto.*

Per registrare in CEP i fatti modificativi e misti, non sono quindi sufficienti i conti patrimoniali. Per il risolvere “il problema” basterebbe utilizzare a compensazione il conto patrimonio netto, movimentandolo nella sezione opportuna. Tuttavia, in tal modo non si potrebbero conoscere le ragioni che hanno determinato le variazioni patrimoniali nette e, quindi, non si sarebbe in grado di capire il perché il patrimonio netto sia variato, ovvero quali siano state le cause positive e negative che hanno portato alla determinazione del risultato economico.

È proprio per questa ragione che in tali circostanze, si fa ricorso a una seconda serie di conti, i **conti economici**.

È come se, in buona sostanza, i conti economici derivassero da un conto capostipite che è il patrimonio netto per potere tenere memoria delle ragioni economiche che ne determinano la variazione per effetto del verificarsi dei fatti di gestione esterna.

Ciò conferma, di fatto, che il patrimonio netto è una grandezza di natura economica (non finanziaria!) che corrisponde alla differenza tra le Attività e le Passività e indica la complessiva ricchezza (composta oltre che da risorse finanziarie anche da beni, diritti, ecc. e al netto di tutte le passività) accumulata negli esercizi precedenti che è a disposizione per il futuro dell'amministrazione.

È bene specificare che il conto patrimonio netto o meglio le sue “parti ideali” alle quali sono accesi singoli conti (fondo di dotazione, Riserve, ecc.) si movimentano solo quando le registrazioni li interessano direttamente (accantonamento a riserva, conferimento di fondi di dotazione, ecc.).

I conti economici sono accesi a:

- costi e oneri annuali ed accolgono, per convenzione, il valore iniziale e gli aumenti nella sezione Dare;
- ricavi e proventi annuali ed accolgono, per convenzione, il valore iniziale e gli aumenti nella sezione Avere<sup>(10)</sup>.

---

<sup>10</sup> Come si vedrà nelle pagine seguenti, nei conti economici si rilevano durante il periodo amministrativo i costi/oneri annuali sostenuti e ricavi/proventi conseguiti. È solo al termine

Graficamente:

Costi/Oneri Annuali		Ricavi/Proventi annuali	
Dare	Avere	Dare	Avere
Valore iniziale			Valore iniziale
Aumenti			Aumenti

I conti economici, fatte salve le necessità di rettifica dei valori in essi iscritti (registrazione di un risconto attivo o passivo, ad esempio), sono conti "monofasi" cioè che si usano in una sola sezione. Ciò è del tutto ovvio non potendosi, di norma, manifestare una diminuzione di un costo/onere annuale o di un ricavo/provento annuale già registrato in CEP durante l'esercizio.

### 5.5 Il metodo di registrazione partiduplicistico

Un sistema di scritture richiede sempre un metodo di registrazione. La memorizzazione dei fatti di gestione esterna che interessano l'oggetto complesso di cui si vogliono seguire le vicende con la CEP non può essere disordinata. È indispensabile consentire, anche attraverso opportuni riepiloghi, di determinare le relazioni fra gli oggetti semplici e i risultati che da tali relazioni scaturiscono. Pertanto, per tenere la CEP occorre fare ricorso ad un metodo di registrazione, cioè a un insieme ordinato ed organico di regole da seguire per la compilazione delle scritture. Come già ricordato, per consentire la registrazione dei fatti di gestione esterna si fa uso di appositi prospetti, che possono assumere diverse forme grafiche (a sezioni sovrapposte, a sezioni contrapposte, a scalare) gestiti da software di contabilità, denominati conti.

---

*del periodo amministrativo, con opportuni procedimenti di valutazione e conseguenti scritture di assestamento economico che si determina quanta parte di questi costi/oneri e ricavi/proventi sono di competenza economica dell'esercizio.*

I conti, a prescindere dalla loro forma grafica, hanno due sezioni. Per convenzione oltre che per precise ragioni storiche che si omette di richiamare, la sezione di sinistra di ogni conto è denominata sezione Dare e la sezione destra di ogni conto è denominata sezione Avere. I conti hanno un loro "vocabolario".

Nella tavola 5.1 si riassume la terminologia fondamentale.

<b>Tavola 5.1 "Vocabolario" dei conti</b>	
<b>Espressione</b>	<b>Significato</b>
Intestare un conto	Individuare l'oggetto semplice di cui il conto deve seguire le vicende ed iscrivere "in testa" al conto la denominazione di quell'oggetto.
Aprire un conto	Iscrivere nella corretta sezione il valore iniziale dell'oggetto semplice cui il conto è intestato. La sezione del conto in cui iscrivere il valore dipende dalla "natura" del conto.
Addebitare un conto	Iscrivere un valore nella sezione sinistra (sezione Dare) di un conto. I valori iscritti nella sezione Dare di un qualunque conto si chiamano addebitamenti.
Accreditare un conto	Iscrivere un valore nella sezione destra (sezione Avere) di un conto. I valori iscritti nella sezione Avere di un qualunque conto si chiamano accreditamenti.
Determinare il saldo di un conto	Calcolare la differenza fra i totali delle due sezioni, sottraendo dal totale maggiore quello minore.
Chiudere un conto	Iscrivere il saldo nella sezione il cui totale è inferiore in modo che i valori iscritti nelle due sezioni siano del medesimo importo.

Il metodo di registrazione da secoli utilizzato per tenere la CEP è il metodo di registrazione partiduplistico (metodo della partita doppia). La logica posta a base del suo funzionamento è molto semplice.

Ogni fatto di gestione esterna da memorizzare in CEP deve essere sempre registrato tanto nella sezione Dare di un conto (patrimoniale o economico) o suddiviso fra le sezioni Dare di più conti (patrimoniali o economici o gli uni e gli altri insieme) quanto nella sezione Avere di un altro conto (patrimoniale o economico) o suddiviso fra le sezioni Avere di più conti (patrimoniali o economici, o gli uni e gli altri insieme).

Al termine della registrazione in partita doppia di ogni fatto di gestione esterna il totale delle somme scritte nella sezione Dare di uno o più conti (totale addebitamenti) deve essere sempre uguale al totale delle somme iscritte nella sezione Avere di uno o più conti (totale degli accreditamenti), ovvero

$$\text{Addebitamenti} = \text{Accreditamenti}$$

È del tutto intuitivo che la constatazione dell'eguaglianza fra addebitamenti e accreditamenti è una verifica solo formale della correttezza della registrazione cui deve sempre accompagnarsi una verifica sostanziale attraverso un attento esame della natura dei conti utilizzati e, conseguentemente, dell'iscrizione dei valori nelle apposite sezioni.

## 5.6 Le scritture continuative

Per scritture continuative (rilevazioni d'esercizio) qui s'intendono le registrazioni in CEP effettuate durante il periodo amministrativo in conseguenza del manifestarsi dei fatti di gestione esterna.

Per tenere la CEP occorre, anzitutto, definire il momento in cui si esegue la registrazione contabile<sup>(11)</sup>. In CEP, durante il periodo amministrativo, la

---

<sup>11</sup> *In linea di principio, la registrazione dovrebbe essere conseguente alla rilevazione, nel senso che prima un fenomeno si individua a seguito di osservazione e poi lo si annota nei profili qualitativi e quantitativi che opportunamente lo rappresentano. Tuttavia, seguendo un uso consolidato, si utilizzeranno indifferentemente i termini seguenti: rilevazioni, registrazioni, scritture.*

registrazione di un fatto di gestione esterna è realizzabile solo al momento in cui è possibile quantificare in modo oggettivo e certo, sulla base di adeguata documentazione (fatture, note di addebito e di accredito, atti di acquisto e di vendita, verbali, ecc.) i valori espressi in termini monetari di quanto è oggetto di una transazione. È l'entrata (immediata - la riscossione o futura - il diritto a riscuotere una somma certa e definita ovvero un credito di regolamento) che accompagna e misura finanziariamente la variazione economica positiva (ricavo/provento annuale) e/o patrimoniale passiva (aumento di valore di un elemento patrimoniale passivo o una diminuzione di valore di un elemento patrimoniale attivo). Simmetricamente, è l'uscita (immediata - il pagamento o futura - l'obbligo a pagare una somma certa e definita) che accompagna e misura finanziariamente la variazione economica negativa (costo/onere annuale) e/o la variazione patrimoniale attiva (aumento di valore di un elemento patrimoniale attivo o una diminuzione di valore di un elemento patrimoniale passivo). La CEP in sostanza, rileva le correlate grandezze (patrimoniali ed economiche) nel momento in cui i fatti di gestione si manifestano in variazioni nei mezzi di pagamento comprovate da documenti che conferiscono alle operazioni stesse carattere di certezza (l'operazione esiste) e misurabilità. Dovendo gli enti locali tenere un sistema di scritture integrato, sono le rilevazioni della CF che costituiscono la misura finanziaria dei fatti gestionali rilevati dalla CEP nel corso del periodo amministrativo.

In altre parole, è la CF che innesca la CEP onde, in corso d'anno, la doppia rilevazione in CEP è simultanea, ma conseguente a quella in CF. Ovvero, senza rilevazione in CF non si registra un fatto di gestione esterna in CEP durante il periodo amministrativo.

Poiché la rilevazione in CEP della variazione finanziaria (che è una variazione patrimoniale) positiva - entrata/diritto a riscuotere - o negativa - uscita/obbligo a pagare - è conseguente e monetariamente quantificata dalla rilevazione in CF, è indispensabile chiarire la correlazione fra scritture in CF e scritture continuative in CEP.

Al riguardo, così si esprime il principio applicato:

*“Pur non esistendo una correlazione univoca fra le fasi dell'entrata e della spesa e il momento in cui si manifestano i ricavi/proventi e i costi/oneri nel corso dell'esercizio, i ricavi/proventi conseguiti sono rilevati in corrispondenza con la fase dell'accertamento delle entrate, ed i costi/oneri sostenuti sono rilevati in corrispondenza con la fase della liquidazione delle spese.*

*Costituiscono eccezione a tale principio:*

- *i costi derivanti dai trasferimenti e contributi (correnti, agli investimenti e in c/capitale) che sono rilevati in corrispondenza dell'impegno della spesa;*
- *le entrate dei titoli 5 “Entrate da riduzione di attività finanziaria”; 6 “Accensione di prestiti”; 7 “Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere” e 9 “Entrate per conto terzi e partite di giro”; il cui accertamento determina solo la rilevazione di crediti e non di ricavi;*
- *le spese del titolo 3 “Spese per incremento attività finanziarie”; 4 “Rimborso Prestiti”; 5 “Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere” e 7 “Uscite per conto terzi e partite di giro”; il cui impegno determina solo la rilevazione di debiti e non di costi;*
- *le entrate e le spese relative al credito IVA e debito IVA, il cui accertamento e impegno/liquidazione determinano la rilevazione di crediti e debiti;*
- *la riduzione di depositi bancari che è rilevata in corrispondenza agli incassi per Prelievi da depositi bancari ;*
- *l'incremento dei depositi bancari che è rilevata in corrispondenza ai pagamenti per Versamenti da depositi bancari.”*

Quanto riportato nel principio, tenuto conto dell'impostazione concettuale fin qui seguita, può sintetizzarsi nelle tavole 5.2 - 5.4.

**Tavola 5.2 Correlazione fra rilevazioni in CF e in CEP  
(accertamento entrate)**

CF		CEP	
	Titolo 1	Variazione patrimoniale attiva (Aumento di un credito o delle disponibilità liquide)	Variazione economica positiva (Provento o Ricavo annuale)
	Titolo 2		
	Titolo 3		
	Contributi agli investimenti		
	Trasferimenti in c/capitale		
Accertamento Entrate			
	Titolo 5	Variazione patrimoniale attiva (Aumento di un credito o delle disponibilità liquide)	Variazione patrimoniale passiva (Riduzione di valore di un elemento attivo patrimoniale oppure Aumento di valore di un elemento passivo patrimoniale)
	Titolo 6		
	Titolo 7		
	Titolo 9		

**Tavola 5.3 Correlazione fra rivelazioni in CF e in CEP  
(liquidazione spese)**

CF		CEP	
Titolo 1 (esclusi Trasferimenti correnti)	Variazione patrimoniale passiva (Aumento di un debito)	Variazione economica negativa (Costo o Onere annuale)	
<b>Liquidazione spese</b>			
Titolo 2 (esclusi Trasferimenti in c/ capitale e Contributi agli investimenti)	Variazione patrimoniale passiva (Aumento di un debito)	Variazione patrimoniale attiva (Riduzione di valore di un elemento passivo patrimoniale oppure Aumento di valore di un elemento attivo patrimoniale)	
Titolo III			
Titolo IV			

<b>Tavola 5.4 Correlazione fra rilevazioni in CF e in CEP (impegno spese)</b>			
<b>CF</b>		<b>CEP</b>	
	Trasferimenti correnti	Variazione patrimoniale passiva	Variazione economica negativa
	Trasferimenti in c/capitale	(Aumento di un debito)	(Costo o Onere annuale)
	Contributi agli investimenti		
<b>Impegno spese</b>			
	Titolo 2	Variazione patrimoniale passiva	Variazione patrimoniale attiva
	Titolo 3		
	Titolo 4	(Aumento di un debito)	(Riduzione del valore di un elemento passivo patrimoniale oppure Aumento del valore di un elemento attivo patrimoniale)

In conformità a quanto sopra riportato, per registrare in CEP un fatto di gestione esterna occorre:

1. osservare il fatto nella sua dimensione finanziaria rilevandolo in CF (accertamento per le entrate e liquidazione o impegno per le spese) e nei suoi correlati profili patrimoniale (variazione patrimoniale attiva o passiva) ed economico (ricavo/provento annuale o costo/onere annuale) solo se si tratta di fatto modificativo o misto;
2. iscrivere i valori di natura finanziaria nei conti finanziari (CF);
3. iscrivere i valori di natura patrimoniale nei conti patrimoniali seguendo le regole che, per convenzione, ne disciplinano il funzionamento (CEP);
4. iscrivere, solo se il fatto di gestione esterna è modificativo o misto,

i valori di natura economica nei conti economici seguendo le regole che, per convenzione, ne disciplinano il funzionamento (CEP);

5. con riferimento ai conti di cui ai punti 3 e 4 verificare al termine della registrazione in CEP che il totale degli addebitamenti sia pari a quello degli accreditamenti.

#### **Esempio 5.1: acquisto di bene da terze economie**

In data 18/07/2014, il Comune Z acquista dalla ditta Y una macchina per ufficio per un importo di 3.000 euro inclusa iva.

In data 18/07/2014 è sottoscritto il contratto di acquisto del bene e nella stessa data è eseguita la liquidazione e il relativo pagamento con contestuale emissione della fattura dalla ditta Y. In CF si rileva l'impegno di euro 3.000 relativo all'acquisto dell'immobilizzazione e si liquida per lo stesso importo la relativa spesa.

Analizzando il fatto di gestione esterna, si è di fronte alla tipica operazione di scambio di mercato. La ditta Y vende al Comune Z che compra.

Contestualmente alla liquidazione della spesa, per il Comune Z sorge un debito di natura commerciale nei confronti del fornitore Y; tale debito, come da fattura, è pari a euro 3.000 ovvero al valore della macchina per ufficio che la Ditta Y ha venduto all'amministrazione. Il Comune Z ha la disponibilità della macchina per ufficio e può utilizzarla a prescindere dalla circostanza che non l'abbia ancora pagata.

In CEP occorre registrare, in concomitanza alla liquidazione della spesa in CF, da un lato, il sorgere del debito (variazione patrimoniale passiva) per 3.000 euro e, dall'altro, la ragione che l'ha determinato, in altre parole l'acquisto della macchina per ufficio che si sostanzia in un aumento di un elemento patrimoniale attivo (variazione patrimoniale attiva).

Il fatto di gestione esterna non ha comportato variazioni del patrimonio netto. Non è necessario fare ricorso a conti di natura economica per registrare l'operazione. Si registra un fatto permutativo.

18/07/2014

Macchine per ufficio		Debito verso fornitori	
Dare	Avere	Dare	Avere
3.000			3.000

In data 25/07/2014 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in CF l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 3.000.

Analizzando il fatto di gestione esterna, si è di fronte al pagamento di un debito di natura commerciale che conclude l'operazione di acquisto.

A fronte di una riduzione di un debito verso i fornitori, cioè alla diminuzione di un elemento patrimoniale passivo (variazione patrimoniale attiva), si genera - per il medesimo importo di euro 3.000 - una diminuzione di un elemento patrimoniale attivo (variazione patrimoniale passiva) consistente in una riduzione delle disponibilità liquide del Comune Z.

Il fatto di gestione esterna non ha comportato variazioni del patrimonio netto. Non è necessario fare ricorso a conti di natura economica per registrare l'operazione. Si registra un fatto permutativo.

25/07/2014

Debiti verso fornitori		Istituto Tesoriere	
Dare	Avere	Dare	Avere
3.000*	3.000	**XXXXX	3.000

\* valore conseguente alla precedente registrazione.

\*\* nella sezione Dare saranno presenti i fondi necessari a fare fronte al pagamento.

È appena il caso di evidenziare che quando il tesoriere effettua il pagamento del fornitore non occorre effettuare alcuna scrittura in CEP.

**Esempio 5.2: Liquidazione e pagamento dei contributi obbligatori per il personale a carico dell'ente**<sup>(12)</sup>

Dopo avere effettuato le necessarie scritture di impegno in CF, si supponga che relativamente agli stipendi del personale del mese di luglio 2014, il comune Z abbia provveduto, il 25 luglio, a liquidare euro 200.000 sul capitolo di spesa riguardante "Contributi obbligatori per il personale" con emissione del relativo ordine di pagamento alle scadenze previste dalla legge.

Analizzando il fatto di gestione esterna, emerge come, contestualmente alla liquidazione della spesa, per il Comune Z sorga un debito nei confronti degli istituti previdenziali ai quali devono essere corrisposti i contributi a carico dell'ente. Tale debito misura una parte del costo del lavoro che il Comune Z deve sopportare per avere usufruito delle prestazioni rese dai suoi dipendenti.

In CEP occorre registrare, in concomitanza alla liquidazione della spesa in CF, da un lato, il sorgere del debito (variazione patrimoniale passiva) per 200.000 euro e, dall'altro, la ragione che l'ha determinato, in altre parole il costo per i contributi obbligatori (variazione economica negativa).

Il fatto di gestione esterna ha comportato variazioni del patrimonio netto, senza alcuna permutazione patrimoniale. È quindi necessario fare ricorso anche a un conto di natura economica per registrare l'operazione, mentre sarà movimentato un solo conto patrimoniale. Si registra un fatto modificativo.

---

<sup>12</sup> Per una esemplificazione completa sulla remunerazione del personale dipendente, si rinvia all'esempio n.5 dell'appendice tecnica del principio applicato.

25/07/2014

Contributi obbligatori per il personale		Debito verso Istituti previdenziali	
Dare	Avere	Dare	Avere
200.000			200.000

A seguito dell'emissione del mandato, in CEP occorre registrare, da un lato, la riduzione per il suo intero importo del Debito verso Istituti previdenziali (variazione patrimoniale attiva) per 200.000 euro e, dall'altro, la riduzione delle disponibilità liquide presso l'Istituto tesoriere (variazione patrimoniale passiva).

Il fatto di gestione esterna non comporta variazioni del patrimonio netto. Non è necessario fare ricorso anche a conti di natura economica per registrare l'operazione. Si registra un fatto permutativo.

25/07/2014

Debito verso Istituti previdenziali		Istituto Tesoriere	
Dare	Avere	Dare	Avere
200.000	*200.000	**XXXXX	200.000

\* valore conseguente alla precedente registrazione

\*\* nella sezione Dare saranno presenti i fondi necessari a fare fronte al pagamento

Naturalmente, gli esempi di scritture continuative possono essere numerosissimi. Tuttavia, ciò che conta è avere chiare le regole di base e poi applicarle in modo costante. Si ricordi sempre che l'entrata e l'uscita rilevata in CF che innescano le scritture continuative in CEP individuano, rispettivamente, sempre una variazione patrimoniale attiva e una variazione patrimoniale passiva. Più semplicemente, per registrare un fatto di gestione esterna in CEP almeno un conto patrimoniale serve sempre. Gli altri conti saranno solo di natura patrimoniale e/o economica a seconda che il fatto di gestione esterna si qualifichi come permutativo, modificativo o misto.

## 5.7. La competenza economica

La necessità di giungere a determinazioni periodiche dei risultati comporta l'esigenza di ripartire idealmente la gestione in periodi amministrativi. La CEP si prefigge di registrare, durante il periodo amministrativo (rilevazioni d'esercizio) le correlate grandezze (patrimoniali ed economiche) nel momento in cui i fatti di gestione si manifestano in variazioni nei mezzi di pagamento comprovate da documenti (ad es. la fattura) che conferiscono alle operazioni stesse carattere di certezza e di misurabilità. Utilizzare la CEP, tuttavia, non implica solo individuare il momento in cui registrare i fatti di gestione esterna e quindi ampliare la quantità e la qualità dei "fenomeni" rilevati. La CEP serve a "fare i conti" e a "rendere il conto" a un vasto insieme di *stakeholders* rispetto alle vicende economico-finanziarie che hanno interessato un oggetto complesso (patrimonio, reddito). Le scritture economico-patrimoniali ordinate a sistema consentono di seguire quanto accade all'oggetto complesso osservato durante il periodo amministrativo e di verificarne a scadenze determinate, per solito con riferimento al termine dell'anno solare, le variazioni intervenute e le cause le hanno determinate. Tenere un CEP significa, quindi, dovere attribuire un valore ai "fenomeni" oggetto di rilevazione non solo man mano che questi si manifestano, ma anche quando bisogna rendicontarli.

Per questo motivo, è importante definire il concetto di competenza economica.

Il principio applicato afferma:

*"La competenza economica dei costi e dei ricavi direttamente conseguenti a operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che stabilisce che "l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti) I proventi correlati all'attività istituzionale sono di competenza economica dell'esercizio in cui si verificano le seguenti due condizioni:*

- è stato completato il processo attraverso il quale sono stati prodotti i beni o erogati i servizi dall'amministrazione pubblica;
- l'erogazione del bene o del servizio è già avvenuta, cioè si è concretizzato il passaggio sostanziale (e non formale) del titolo di proprietà del bene oppure i servizi sono stati resi.

*I proventi, acquisiti per lo svolgimento delle attività istituzionali dell'amministrazione, come i trasferimenti attivi correnti o i proventi tributari, si imputano economicamente all'esercizio in cui si è verificata la manifestazione finanziaria (accertamento), qualora tali risorse risultino impiegate per la copertura degli oneri e dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate.*

*I trasferimenti attivi a destinazione vincolata correnti sono imputati economicamente all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati. Per i proventi/trasferimenti in conto capitale, vincolati alla realizzazione di immobilizzazioni, l'imputazione, per un importo proporzionale all'onere finanziato, avviene negli esercizi nei quali si ripartisce il costo/onere dell'immobilizzazione (es. quota di ammortamento). Se, per esempio, il trasferimento è finalizzato alla copertura del 100% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio, per tutta la vita utile del cespite, un provento di importo pari al 100% della quota di ammortamento; parimenti, se il trasferimento è finalizzato alla copertura del 50% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio un provento pari al 50% della quota di ammortamento.*

*Gli oneri derivanti dall'attività istituzionale sono correlati con i proventi e i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali. Per gli oneri derivanti dall'attività istituzionale, il principio della competenza economica si realizza:*

- per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione di servizi o cessione di beni realizzati. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
- per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base raziona-

*le e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dal processo di ammortamento;*

- *per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio perché associati a funzioni istituzionali o al tempo, ovvero perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo.*

*In particolare quando:*

- a) i beni ed i servizi, che hanno dato luogo al sostenimento di costi in un esercizio, esauriscono la loro utilità nell'esercizio stesso, o la loro futura utilità non sia identificabile o valutabile;*
- b) viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o la funzionalità dei beni e dei servizi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;*
- c) l'associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilità dei beni e dei servizi, il cui costo era imputato economicamente all'esercizio su base razionale e sistematica, non risultino più di sostanziale rilevanza (ad esempio a seguito del processo di obsolescenza di apparecchiature informatiche).*

*I componenti economici positivi devono, quindi, essere correlati ai componenti economici negativi dell'esercizio. Tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali di ogni amministrazione pubblica."*

Persino una lettura superficiale di quanto sopra riportato fa comprendere un concetto molto semplice: per attribuire all'esercizio i costi/oneri e ricavi/proventi di sua competenza economica, quantificare in termini monetari le attività e le passività e per differenza il patrimonio netto dell'ente non è sufficiente a determinare i totali dei conti movimentati in CEP durante il periodo amministrativo. Ciò è come affermare che la predisposizione della SP e del CE non è possibile, dato il principio di competenza economica, semplicemente considerando i totali dei conti come determinati a seguito dei fatti di gestione esterna.

Ad esempio, il valore di fine esercizio di un elemento patrimoniale non si può semplicemente determinare considerando le variazioni aumentative e diminutive che ha subito durante il periodo amministrativo per effetto di specifici fatti di gestione esterna che lo hanno interessato a seguito del manifestarsi di entrate e di uscite. Ciò equivale ad affermare che il totale di un conto acceso a un elemento patrimoniale non rappresenta con certezza il valore dell'oggetto semplice cui il conto è acceso, al 31 dicembre di ogni anno.

Un esempio può chiarire meglio quanto sopra.

Nel bilancio di verifica al 31 dicembre 2014<sup>(13)</sup> risulta che il conto Mezzi di trasporto stradali (conto patrimoniale acceso ad un elemento attivo) si presenta come segue

<b>Mezzi di trasporto stradali</b>	
<b>Dare</b>	<b>Avere</b>
150.000	

Un non esperto di CEP, osservando il conto, potrebbe ritenere che il valore dei mezzi di trasporto al 31 dicembre 2014 sia pari a 150.000 euro. Una simile conclusione risulta erranea: durante il periodo amministrativo i mezzi di trasporto stradali hanno contribuito alla realizzazione delle attività produttive (istituzionali e/o di scambio di mercato) dell'ente; queste attività, a loro volta, sono state strumentali all'acquisizione di nuova ricchezza sotto forma di proventi e/o ricavi. Più semplicemente, i mezzi di trasporto stradali sono stati utilizzati per produrre prestazioni. Il valore economico dei mezzi di trasporto stradali, alla fine del periodo amministrativo, è - salvo eccezioni qui trascurabili - certamente inferiore a 150.000 euro. In sostanza, la partecipazione dei mezzi di trasporto ai processi economici di produzione

---

<sup>13</sup> Il bilancio di verifica si compila alla data di chiusura dell'esercizio per tutti i conti che sono stati interessati da registrazioni nel corso del periodo amministrativo allo scopo di confermare l'uguaglianza fra addebitamenti e accreditamenti ed individuare e correggere eventuali errori (inversioni di cifre, utilizzo di conti errati, ecc.).

dell'ente locale ha contribuito all'acquisizione di nuova ricchezza, ma ha anche comportato una riduzione di ricchezza pari al valore delle utilità che quelle immobilizzazioni materiali hanno ceduto nel corso del periodo amministrativo per effetto del loro utilizzo, cioè della loro partecipazione alla realizzazione dei processi di trasformazione economica. Per tale perdita di valore, chiamata quota di ammortamento, manca una misura finanziaria oggettivabile e comprovabile da documenti a rilevanza finanziaria come avviene per le operazioni di cui alle scritture continuative.

Se si vuole - come si deve - dare un valore ai mezzi di trasporto stradali con riferimento al 31 dicembre 2014 occorre procedere ad una stima (per definizione, quindi, non una misura oggettiva) del valore monetario delle utilità che quelle immobilizzazioni materiali hanno ceduto nel periodo considerato (la quota di ammortamento) e sottrarre tale valore dal saldo del conto. La quota di ammortamento dei mezzi di trasporto rappresenta quindi una variazione passiva netta (cioè una riduzione del patrimonio netto), ovvero un costo da imputare all'esercizio e da iscrivere nel CE. Il valore in questione è quindi registrato in un conto economico acceso a un costo annuale di competenza dell'esercizio. Si tornerà sul tema.

Assunto che i totali dei conti patrimoniali ed economici così come determinati a seguito della corretta registrazione in CEP dei fatti di gestione esterna durante il periodo amministrativo non consentono di predisporre immediatamente lo SP e il CE, come e dove si possono quindi reperire le informazioni che servono per rettificare i conti in modo che sia possibile determinare il patrimonio netto e il risultato economico di periodo? La risposta a questa domanda, a rigore, è l'inventario. È sulla base della valutazione degli elementi patrimoniali, effettuata in via extra-contabile attraverso la procedura di inventariazione, che si procede, con riferimento al termine del periodo amministrativo, ad acquisire le informazioni indispensabili per predisporre le scritture di assestamento economico con le quali si adeguano i valori contabili (ovvero quelli esposti nel bilancio di verifica) a quelli dell'inventario. Tutto ciò, a sua volta, è propedeutico alla chiusura delle scritture e alla predisposizione dello SP e del CE.

## 5.8 L'inventario

Il procedimento d'inventariazione è un'operazione complessa indispensabile per la determinazione del valore dei componenti del patrimonio o di una sua parte o di un suo aggregato. L'inventariazione mette in evidenza valori determinati in via extra-contabile. La predisposizione dell'inventario iniziale e il successivo aggiornamento sono operazioni imprescindibili per l'ordinata tenuta della CEP. Il mancato costante aggiornamento degli inventari rende lo SP e il CE non attendibili e ne altera la portata informativa.

Secondo la migliore dottrina contabile, l'inventariazione si articola in quattro distinte ma interconnesse fasi (operazioni semplici), di seguito descritte sinteticamente.

- a) **Ricerca o ricognizione:** identificare fisicamente i beni e definire la loro natura tangibile e intangibile in modo da consentire classificazioni omogenee. Data la definizione di patrimonio dell'ente locale, la ricerca non può limitarsi ai beni ma deve estendersi ai rapporti giuridici attivi e passivi di pertinenza dell'ente e suscettibili di valutazione. In assenza di accurati inventari predisposti in passato, la ricognizione deve essere affiancata dalla consultazione di fonti informative anche diverse da quelle contabili che possono consistere nei documenti più diversi (contratti, rogiti notarili, certificati, ecc.). Non può certo trascurarsi che la tradizionale CF non rileva fenomeni assolutamente importanti ai fini di cui si tratta quali: costruzioni in economia, demolizioni, trasformazioni di immobili. Determinante, e non solo a questi fini, è la piena integrazione fra i sistemi informativi dell'Ufficio Patrimonio e dell'Ufficio Ragioneria dell'ente locale. I dati sul patrimonio devono essere aggiornati tempestivamente e resi acquisibili attraverso un unico sistema informatico.
- b) **Classificazione:** raggruppare i beni in categorie o classi, assegnando a ciascuna di esse quelli che presentano comuni caratteristiche fisiche, merceologiche, naturali od economiche. In questa fase è fondamentale trovare un giusto equilibrio fra analiticità (un'eccessiva numerosità delle classi di beni potrebbe rendere difficile la consultazione delle

informazioni) e sintesi (un numero di classi troppo esiguo potrebbe causare una perdita di utili informazioni).

- c) **Descrizione:** enunciare le caratteristiche o proprietà fisiche, tecniche, mercantili, ecc., dei componenti di ciascuna classe. Gli elementi patrimoniali sono cioè catalogati (con archiviazione su supporto informatico) mediante apposite schede ove si riportano le informazioni più significative. Questa fase conclude l'inventario "fisico" o "a quantità".
- d) **Valutazione:** attribuire un valore monetario a ciascun elemento patrimoniale attivo e passivo. Si tratta, a tutta evidenza, della fase più delicata ed importante. Va condotta in modo assolutamente rigoroso e nel pieno rispetto dei criteri di valutazione dettati dal principio applicato. Ogni valutazione, per quanto rispettosa degli standard che la legge impone di osservare, conserva, per sua natura, un certo grado di soggettività. È quindi decisivo avere a disposizione dati aggiornati ed attendibili che permettano di quantificare valori stimati ragionevoli. In ogni caso, devono fungere da punto di riferimento costante e irrinunciabile i postulati di bilancio (prudenza, competenza economica, correlazione costi-ricavi, ecc.). La valutazione e gli elementi patrimoniali attivi e passivi è effettuata nella prospettiva della continuità dell'attività dell'ente.

La tavola 5.5 espone, in via molto sintetica, i criteri di valutazione degli elementi del patrimonio dell'ente locale previsti dal principio applicato al quale si rinvia per ogni ulteriore dettaglio. Si ricorda, inoltre, che per quanto non specificatamente previsto nel principio, si rinvia al Decreto del ministero dell'economia e delle finanze del 18 aprile 2002, concernente "Nuova classificazione degli elementi attivi e passivi del patrimonio dello Stato e loro criteri di valutazione" e successive modifiche e integrazioni.

**Tavola 5.5 Criteri di valutazione degli elementi del patrimonio dell'ente locale previsti dal principio applicato**

Elemento patrimoniale	Criterio di valutazione
<p><b>Costi capitalizzati</b> (costi d'impianto e di ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e pubblicità, immobilizzazioni in corso e acconti, altre immobilizzazioni immateriali. Migliorie e spese incrementative su beni di terzi, usufrutto su azioni, usufrutto su azioni e quote acquisite a titolo oneroso, oneri accessori su finanziamenti, costi di software applicativo prodotto per uso interno non tutelato)</p>	<p>Principio OIC n. 24.</p> <p>Costo di acquisto o di produzione. Il costo di acquisto include anche gli oneri accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili; può includere anche costi indiretti per la quota ragionevolmente imputabile all'immobilizzazione e i criteri previsti nel presente documento per l'ammortamento e la svalutazione per perdite durevoli di valore.</p> <p>La durata massima dell'ammortamento dei costi capitalizzati (salvo le migliorie e spese incrementative su beni di terzi) è quinquennale.</p>
<p><b>Diritti di brevetto industriale ed utilizzazione opere dell'ingegno</b></p>	<p>Principio OIC n. 24.</p> <p>Devono essere iscritti all'attivo anche se acquisiti a titolo gratuito (ad es. in forza di donazioni). In questa ipotesi, fermi restando i criteri di ammortamento e svalutazione straordinaria previsti dal documento OIC n. 24, la valutazione è effettuata al valore normale (corrispondente al <i>fair value</i> dei documenti sui principi contabili internazionali per il settore pubblico IPSAS), determinato a seguito di apposita stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del rappresentate legale dell'ente medesimo.</p>

<b>Avviamento (va iscritto separatamente solo se relativo all'acquisizione, a titolo oneroso, di un'azienda o complesso aziendale).</b>	<p>Principio OIC n. 24.</p> <p>In ipotesi di acquisizione a titolo gratuito di un'azienda o complesso aziendale, la valutazione complessiva della medesima e l'attribuzione del valore ai suoi componenti patrimoniali attivi (escluso l'avviamento, come sopra precisato) e passivi deve essere effettuata in base al valore normale determinato a seguito di stima effettuata dall'Ufficio Tecnico dell'ente. La stima non è eseguita ove si tratti di beni di modico valore.</p>
<b>Diritti reali di godimento e rendite, perpetue o temporanee<sup>(14)</sup></b>	<p>Costo di acquisizione, aumentato dei costi accessori se sono acquisiti al patrimonio dell'ente a titolo oneroso. I criteri per l'ammortamento e le eventuali svalutazioni straordinarie sono analoghi a quelli valevoli per gli immobili acquisiti a titolo di piena proprietà.</p> <p>Valore normale determinato da un esperto esterno secondo le modalità indicate per i diritti di brevetto industriale se acquisiti a titolo gratuito (ad es. per donazione). Nei casi più semplici (ad es. valutazione di rendite o di usufrutto immobiliare), non è necessario far ricorso alla stima dell'esperto esterno.</p>
<b>Immobilizzazioni in corso (lavori in economia).</b>	<p>Costo di produzione.</p> <p>Tale costo comprende: i costi di acquisto delle materie prime necessarie alla costruzione del bene; i costi diretti relativi alla costruzione in economia del bene (materiali e mano d'opera diretta, spese di progettazione, forniture esterne); i costi indiretti nel limite di ciò che è specificamente connesso alla produzione del</p>

---

<sup>14</sup> Sui criteri di valutazione di rendite, usufrutto e nuda proprietà, uso ed abitazione, superficie ed enfiteusi, per ragioni di sintesi si rinvia al principio applicato.

	<p>bene in economia, quali ad esempio quota parte delle spese generali di fabbricazione e degli oneri finanziari.</p> <p>Non sono in ogni caso comprese le spese generali ed amministrative sostenute dall'ente.</p>
<p><b>Immobilizzazioni materiali</b></p>	<p>Costo di acquisizione dei beni o di produzione, se realizzato in economia (inclusivo di eventuali oneri accessori d'acquisto, quali le spese notarili, le tasse di registrazione dell'atto, gli onorari per la progettazione, ecc.), al netto delle quote di ammortamento.</p> <p>Qualora, alla data di chiusura dell'esercizio, il valore sia durevolmente inferiore al costo iscritto, tale costo è rettificato, nell'ambito delle scritture di assestamento, mediante apposita svalutazione.</p> <p>Le rivalutazioni sono ammesse solo in caso di specifiche normative che le prevedano e con le modalità ed i limiti in esse indicati.</p>
	<p><b>Beni mobili ricevuti a titolo gratuito</b></p> <p>Valore normale, determinato, come, per le immobilizzazioni immateriali, a seguito di apposita relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del rappresentate legale dell'ente medesimo.</p> <p>La stima non è eseguita ove si tratti di valore non rilevante o di beni di frequente negoziazione, per i quali il valore normale possa essere desunto da pubblicazioni specializzate che rilevino periodicamente i valori di mercato (ad es. autovetture, motoveicoli, autocarri, ecc.).</p>

	<b>Copie gratuite di libri, riviste ed altre pubblicazioni da conservare in raccolte</b>	Prezzo di copertina.
	<b>Libri, riviste e pubblicazioni varie di frequente utilizzo per l'attività istituzionale dell'ente</b>	Il costo di acquisto è interamente di competenza dell'esercizio in cui sono stati acquistati in quanto sono considerati beni di consumo.
	<b>Beni librari qualificabili come "beni culturali", ai sensi dell'art. 2 del D.lgs.42/2004</b>	Iscritti nello stato patrimoniale alla voce "Altri beni demaniali" e non sono assoggettati ad ammortamento.
	<b>Libri facenti parte di biblioteche, la cui consultazione rientra nell'attività istituzionale dell'ente (biblioteche di Università, Istituti ed Enti di ricerca, ecc.),</b>	Costo di acquisto.  Tali beni devono essere ammortizzati in un periodo massimo di cinque anni.  Sono beni strumentali per l'attività svolta dall'ente stesso.

	<b>Immobili acquisiti dall'ente a titolo gratuito.</b>	Relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del Sindaco.
<b>Le immobilizzazioni in corso (lavori in economia)</b>		<p>Costo di produzione.</p> <p>Tale costo comprende: i costi di acquisto delle materie prime necessarie alla costruzione del bene; i costi diretti relativi alla costruzione in economia del bene (materiali e mano d'opera diretta, spese di progettazione, forniture esterne); i costi indiretti nel limite di ciò che è specificamente connesso alla produzione del bene in economia, quali, ad esempio, la quota parte delle spese generali di fabbricazione e degli oneri finanziari.</p> <p>Non sono, in ogni caso, comprese, tra i costi di produzione interni di immobilizzazione, le spese generali ed amministrative sostenute dall'ente.</p>
<b>Le immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni, titoli, crediti concessi, ecc.)</b>		Costo di acquisto, rettificato dalle perdite di valore che, alla data di chiusura dell'esercizio, si ritengono durevoli.
	<b>Azioni</b>	Costo, ridotto delle perdite durevoli di valore (art. 2426 n. 1 e n. 3 codice civile). Le partecipazioni in imprese controllate e partecipate sono valutate in base al "metodo del patrimonio netto" di cui all'art. 2426 n. 4 codice civile. Gli eventuali utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto devono determinare l'iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all'utilizzo del metodo del patrimonio. Le eventuali perdite sono portate a conto economico.

	<b>Partecipazioni non azionarie</b>	Come le azioni.
	<b>Titoli</b>	Art. 2426 del codice civile.  I titoli immobilizzati, si valutano al costo di acquisto da rettificare in presenza di diminuzioni di valore aventi natura durevole. Il costo relativo all'acquisto di un titolo a reddito fisso è il cosiddetto "corso secco". All'atto della vendita si evidenzierà la plusvalenza o la minusvalenza derivante dall'operazione.
	<b>I crediti concessi dall'ente<sup>(15)</sup></b>	Valore nominale, al netto del fondo svalutazione crediti riguardante i crediti di finanziamento.
	<b>Derivati di ammortamento</b>	Valore nominale delle risorse che l'ente ha il diritto di ricevere a seguito della sottoscrizione del derivato per estinguere, a scadenza, la passività sottostante, rettificato del debito residuo a carico dell'ente derivante dalla sottoscrizione del contratto di derivato, generato dall'obbligo di effettuare versamenti periodici al fine di costituire le risorse che, a scadenza, saranno acquisite per l'estinzione della passività sottostante.
	<b>Rimanenze di magazzino</b> (materie prime, secondarie e di consumo; semilavorati; prodotti in corso di lavorazione; prodotti finiti; lavori in corso su ordinazione.)	Il minore fra costo e valore di presumibile realizzazione desunto dall'andamento del mercato.  Tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione (art. 2426, n. 9, codice civile).

<sup>15</sup> Non costituiscono immobilizzazioni finanziarie le concessioni di credito per far fronte a temporanee esigenze di liquidità.

<b>Crediti di funzionamento</b>	Valore nominale, ricondotto al presumibile valore di realizzo, attraverso apposito fondo svalutazione crediti portato a diretta diminuzione degli stessi.
<b>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni</b> (azioni e i titoli detenuti per la vendita nei casi consentiti dalla legge).	Art. 2426 del codice civile.  Al minore tra il costo di acquisto e il valore di realizzazione desumibile dal mercato <sup>16</sup> ). La configurazione di costo da utilizzare sarebbe quella del costo specifico. In caso di titoli fungibili si può fare ricorso a una delle metodologie di calcolo dei costi (LIFO, FIFO, costo medio ponderato) previste dal codice civile. Per i titoli quotati non è necessario far ricorso a un esperto esterno
<b>Ratei e risconti</b>	Art. 2424-bis, comma 6, del codice civile.  Nella voce ratei e risconti attivi devono essere iscritti i proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi, e i costi sostenuti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi. Nella voce ratei e risconti passivi devono essere iscritti i costi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi e i proventi percepiti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi. Possono essere iscritte in tali voci soltanto quote di costi e proventi, comuni a due o più esercizi, l'entità dei quali varia in ragione del tempo.

Si segnala che il principio applicato fornisce specifiche indicazioni ai fini della redazione del primo stato patrimoniale - in merito si rinvia al principio applicato stesso.

<sup>16</sup> Sul concetto di "andamento di mercato" si rinvia al principio contabile OIC n. 20.

## 5.9 Le scritture di assestamento economico

I saldi dei conti patrimoniali e dei conti economici così come determinati a seguito delle registrazioni di esercizio non sono sempre rappresentativi del valore da esporre nello SP e nel CE secondo quanto richiesto dal principio di competenza economica, poiché quei saldi contabili non includono le modifiche di valore intervenute nel periodo amministrativo che non sono conseguenti a fatti di gestione esterna e che, quindi, non sono state rilevate finanziariamente durante il periodo amministrativo.

Ciò, in linea di principio, può riguardare qualunque conto. Le variazioni di valore possono essere negative o positive con conseguente determinazione di variazioni patrimoniali nette negative o positive, cioè di costi e di ricavi da imputare all'esercizio e da iscrivere nel CE con conseguenti riflessi patrimoniali (per averne contezza è sufficiente ricordare che Attività - Passività = Patrimonio Netto).

Quanto accennato comporta la necessità di redigere, con riferimento al 31 dicembre di ciascun anno, apposite scritture atte ad adeguare il saldo dei conti al valore risultante da specifici procedimenti di stima che, di norma, dovrebbero provenire dall'inventario.

In pratica, la determinazione del patrimonio di funzionamento e del risultato economico dell'esercizio implica la registrazione delle cosiddette scritture di assestamento economico in applicazione del principio della competenza economica. Tradizionalmente, le scritture di assestamento economico si distinguono in: scritture di rettifica, integrazione e ammortamento. Nell'ambito delle scritture di assestamento economico sono registrati anche gli oneri/costi correlati agli impegni non liquidati ma liquidabili, sulla base di idonea e completa documentazione<sup>(17)</sup>.

---

<sup>17</sup> Il principio applicato suggerisce che le procedure informatiche prevedano, quando si accerta l'entrata o si liquida la spesa, la possibilità di indicare l'esercizio di competenza economica dell'operazione (compreso l'esercizio precedente se il relativo bilancio non è ancora stato definito). "In assenza di tale indicazione si ipotizza che la competenza economica dell'operazione coincida con la competenza finanziaria. Sulla base dell'esercizio indicato, le

Più dettagliatamente, il principio applicato così si esprime in merito alle scritture di assestamento economico: *“Anche se non rilevati dalla contabilità finanziaria, ai fini della determinazione del risultato economico dell’esercizio, si considerano i seguenti componenti positivi e negativi:*

- a) *le quote di ammortamento relative alle immobilizzazioni materiali ed immateriali utilizzate;*
- b) *le eventuali quote di accantonamento ai fondi rischi ed oneri futuri. L'accantonamento ai fondi rischi ed oneri di competenza dell'esercizio è effettuato anche se i rischi e gli oneri sono conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio fino alla data di approvazione della delibera del rendiconto della gestione;*
- c) *le perdite di competenza economica dell'esercizio;*
- d) *le perdite su crediti e gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti;*
- e) *le rimanenze iniziali e finali di materie prime, semilavorati, prodotti in corso su ordinazione, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni e prodotti finiti;*
- f) *le quote di costo/onere o di ricavo/provento corrispondenti ai ratei e risconti attivi e passivi di competenza economica dell'esercizio;*
- g) *le variazioni patrimoniali relative agli esercizi pregressi che si sono tradotte in oneri/costi e proventi/ricavi nel corso dell'esercizio, nonché ogni altro componente economico da contabilizzare nel rispetto del principio della competenza economica e della prudenza (ad esempio sopravvenienze e insussistenze).”*

Rinviando all'appendice tecnica del principio applicato per una più ricca esemplificazione, ci si limita ad alcuni esempi fondamentali.

Il primo riguarda l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali. L'ammontare della quota di ammortamento annuale delle immobilizzazioni materiali la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere determinata sistematicamente in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzo del bene durevole, in quanto soggetto a deperimento ed obsolescenza.

---

*procedure elaborano, in automatico, la corrispondente scrittura di assestamento (ad esempio, con il campo competenza temporale sono gestibili i ratei e i risconti).”*

Come possibile riferimento per la definizione del piano di ammortamento, il principio applicato suggerisce il ricorso ai coefficienti di ammortamento previsti nei "Principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche", predisposto dal Ministero dell'economia e delle finanze-Ragioneria Generale dello Stato, e successivi aggiornamenti e inoltre suggerisce appositi coefficienti per beni demaniali e i beni immateriali. Per l'elenco dei coefficienti, si rinvia al principio applicato<sup>(18)</sup>.

Si osservi che nel caso di immobilizzazioni derivanti da concessioni da altre amministrazioni pubbliche, il costo di acquisizione dell'immobilizzazione è ammortizzato in un periodo temporale pari alla durata della concessione (se alla data della predisposizione dello SP la concessione è già stata rinnovata, la durata dell'ammortamento dovrà essere commisurata al periodo complessivo della concessione, incluso il rinnovo).

Inoltre, non sono soggetti all'ammortamento i beni la cui utilizzazione non è limitata nel tempo in quanto non soggetti a deperimento e consumo: terreni<sup>(19)</sup>, materiali preziosi e i beni di valore. Immobilizzazioni in corso e acconti, ovviamente, non sono soggetti ad ammortamento.

I beni, mobili e immobili, qualificati come "beni culturali" ai sensi dell'art. 2 del D. lgs 42/2004 - Codice dei beni culturali e del paesaggio - o "beni soggetti a tutela" ai sensi dell'art. 136 del medesimo decreto, non sono assoggettati ad ammortamento.

Per proporre un'esemplificazione, si utilizza l'esempio già trattato nelle pagine precedenti e relativo al conto patrimoniale attivo Mezzi di trasporto stradali che presentava, nella sezione Dare, un valore pari ad euro 150.000.

---

<sup>18</sup> Per la determinazione del coefficiente d'ammortamento per il primo anno di utilizzo del bene, si può applicare una quota del coefficiente pari a tanti dodicesimi quanto sono i mesi di utilizzo del bene, a decorrere dalla data in cui il bene è pronto per l'uso.

<sup>19</sup> Fanno eccezione le cave e i siti utilizzati per le discariche.

Per registrare contabilmente la quota di ammortamento si può, alternativamente, seguire il procedimento di ammortamento diretto (o in conto) o quello indiretto con la conseguente creazione del conto Fondo ammortamento Mezzi di trasporto stradali, il cui ammontare deve essere poi portato in deduzione al valore dei Mezzi di trasporto stradali esposto nell'Attivo dello SP.

### **Ammortamento diretto**

31/12/2014

<b>Ammortamento Mezzi di trasporto stradali</b>		<b>Mezzi di trasporto stradali</b>	
<b>Dare</b>	<b>Avere</b>	<b>Dare</b>	<b>Avere</b>
30.000		150.000	30.000

Seguendo questo procedimento, il saldo del conto Mezzi di trasporto stradali esprime il valore attribuito a quell'elemento attivo al 31 dicembre 2014 e così apparirà nell'Attivo dello SP. La quota di ammortamento, costo di competenza economica dell'esercizio 2014, è collocata nel CE.

31/12/2014

<b>Stato Patrimoniale</b>	
<b>Attivo</b>	<b>Passivo</b>
Mezzi di trasporto stradale 120.000	

<b>Conto Economico*</b>	
<b>Componenti negativi</b>	<b>Componenti positivi</b>
Ammortamenti mezzi di trasporto stradali 30.000	

\* Ai soli fini di una maggiore chiarezza, il prospetto è proposto nella forma a sezioni contrapposte.

Alternativamente, si può procedere come esemplificato di seguito.

**Ammortamento indiretto**

31/12/2014

Ammortamento Mezzi di trasporto stradali		Fondo ammortamento Mezzi di trasporto stradali	
Dare	Avere	Dare	Avere
30.000			30.000

Seguendo questo secondo procedimento, suggerito dal principio applicato, nel prospetto di SP apparirà il saldo del conto Mezzi di trasporto stradali così come risulta dalle scritture continuative (150.000 euro) dal quale verrà posto in deduzione il Fondo di ammortamento Mezzi di trasporto stradali così da ottenere per differenza il "valore effettivo" attribuito a quei beni durevoli al 31 dicembre 2014.

La quota di ammortamento, costo di competenza economica dell'esercizio 2014, è collocata nel CE.

31/12/2014

Stato Patrimoniale		
Attivo		Passivo
Mezzi di trasporto stradale	150.000 -	
Fondo ammortamento	30.000	
	120.000	

Conto Economico*	
Componenti negativi	Componenti positivi
Ammortamenti mezzi di trasporto stradali	30.000

\* Ai soli fini di una maggiore chiarezza, il prospetto è proposto nella forma a sezioni contrapposte.

Le scritture di assestamento economico possono riguardare anche i conti economici movimentati in CEP durante il periodo amministrativo.

Ricordiamo che nel corso del periodo amministrativo sono stati utilizzati i conti economici per memorizzare i costi e gli oneri annuali sostenuti e i ricavi e proventi annuali conseguiti.

Giunti al termine del periodo amministrativo, occorre determinare il risultato economico confrontando i proventi/ricavi con i costi/oneri di competenza economica dell'esercizio. In sostanza, anzitutto, occorre chiedersi se i costi/oneri sostenuti e i ricavi/proventi conseguiti sono interamente di competenza economica dell'esercizio.

Tale coincidenza non sempre si realizza. Ad esempio, un ricavo derivante dall'introito di consulenze (6.000 euro), riscosso per intero anticipatamente, potrebbe riferirsi a un arco di tempo (1 ottobre/31 marzo) che travalica il 31 dicembre e sconfinava nel periodo amministrativo successivo. Dalla CEP risulterà che il totale del conto "Consulenze" - che è un conto economico acceso a un ricavo annuale - è pari a 6.000 euro. Sarebbe erroneo attribuire all'esercizio l'intero ricavo conseguito, in quanto verrebbe alterato il risultato economico dell'esercizio in chiusura e di quello successivo, con inevitabile e conseguente alterazione del valore del patrimonio netto dei medesimi esercizi. Conseguentemente, sarà necessario apportare una rettifica al conto "Consulenze" in modo tale da imputare all'esercizio in chiusura solo la quota di competenza economica (3.000 euro) e rinviare all'esercizio successivo la quota di ricavo (3.000 euro) che

sarà di sua competenza. Per tale rettifica si farà ricorso al conto "Risconti passivi" da utilizzare in contropartita al conto Consulenze che deve essere ridotto e quindi movimentato nella sezione Dare. Risconti passivi è, naturalmente, un conto patrimoniale acceso a un elemento passivo che accoglie il valore iniziale nella sezione Avere e, in questo caso, segnala la sospensione di un ricavo da un esercizio ad un altro<sup>(20)</sup>.

### **Risconto passivo**

31/12/2014

Consulenze		Risconto passivo	
Dare	Avere	Dare	Avere
3.000	6.000*		3.000

\* valore conseguente alla scritture continuative

31/12/2014

Stato Patrimoniale	
Attivo	Passivo
	Risconti passivi 3.000

Conto Economico*	
Componenti negativi	Componenti positivi
	Ricavi dalla vendita di servizi
	Consulenze 3.000

\* Ai soli fini di una maggiore chiarezza, il prospetto è proposto nella forma a sezioni contrapposte.

---

<sup>20</sup> A rigore il conto risconto passivo e il relativo valore dovrebbero risultare dall'inventario.

L'esempio degli ammortamenti e quello dei risconti passivi fanno riferimento a "rettifiche" di valori in conti patrimoniali ed economici misurati finanziariamente durante il periodo amministrativo. Tuttavia, può ben accadere che si debbano attribuire all'esercizio costi o ricavi di competenza economica, ma non ancora finanziariamente sostenuti o conseguiti.

Si pensi, ad esempio, a costi relativi a servizi di consulenze utilizzati, ma non fatturati e misurati finanziariamente, in via provvisoria con riferimento al 31 dicembre, dal conto "fatture da ricevere".

Di fatto, nell'ipotesi richiamata, bisogna "aggiungere" costi di competenza dell'esercizio che altrimenti risulterebbero interamente addossati all'esercizio seguente, ovvero quello in cui arriverà la fattura.

Così operando, invece, si attribuisce correttamente, all'esercizio in chiusura, un costo per il valore dei servizi effettivamente utilizzati in quel periodo amministrativo.

Con la stessa logica funzionano i ratei passivi (per imputare un costo la cui manifestazione finanziaria si avrà nel futuro esercizio) e i ratei attivi (per imputare un ricavo la cui manifestazione finanziaria si avrà nel futuro esercizio).

Una particolare attenzione merita la svalutazione dei crediti di funzionamento. Ciò perché in CF esiste e si movimentata, con regole puntualmente definite nel pertinente principio contabile applicato, il fondo crediti di dubbia e difficile esazione mentre in CEP si utilizza il fondo svalutazione crediti. La presenza di due conti simili, ma con denominazioni diverse nel sistema contabile integrato, merita un rapido approfondimento.

In CEP, l'accantonamento al fondo svalutazione crediti si effettua nelle scritture di assestamento economico al fine di quantificare un costo di competenza economica dell'esercizio da collocare nel CE fra i Componenti negativi della gestione e più precisamente fra gli Accantonamenti. La somma da accantonare è pari all'ammontare della svalutazione dei crediti di funzionamento costituiti da tutti i crediti dell'ente diversi da

quelli derivanti dalla concessione di crediti ad altri soggetti. La ragione per la quale si accantona è il rispetto del principio della prudenza oltre che quello della competenza economica.

31/12/2014

Accantonamento a Fondo svalutazione crediti		Fondo svalutazione crediti	
Dare	Avere	Dare	Avere
X			X

Accantonare al fondo svalutazione crediti significa addossare all'esercizio in chiusura un costo (non pagato) per "perdite da inesigibilità già manifestatesi o presunte" a fronte di rischi di inesigibilità già concretizzati o ragionevolmente prevedibili. Ciò comporta, conseguentemente, che quando il rischio si concretizzerà non ci saranno conseguenze economiche (ovvero sul risultato economico e sul patrimonio netto) di quel periodo amministrativo se il fondo svalutazione crediti sarà capiente e potrà essere utilizzato per lo storno contabile dei crediti inesigibili nel momento in cui tale inesigibilità sarà ritenuta definitiva. Naturalmente, se il fondo svalutazione crediti risultasse insufficiente, si determinerebbe - per la differenza - una perdita realizzata su crediti da imputare al CE. Le cause di inesigibilità, quindi, si riferiscono ai crediti iscritti nello SP. La ripartizione dell'accantonamento tra le singole tipologie di crediti è effettuata sulla base della valutazione del rischio di insolvenza e delle specificità dei crediti. Nello SP i crediti sono iscritti al valore nominale e sono rappresentati al netto del fondo svalutazione crediti che li riguarda.

Il fondo deve essere quindi ripartito tra le tipologie di crediti iscritti nello SP. Tale ripartizione non è necessariamente correlata alla ripartizione tra i residui attivi del fondo crediti di dubbia e difficile esazione accantonato nel risultato di amministrazione, in quanto:

- 1) i residui attivi possono essere di importo differente rispetto ai crediti iscritti nello SP;

- 2) il fondo svalutazione crediti può avere un importo maggiore del fondo crediti di dubbia e difficile esazione.

Il valore dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti è determinato almeno dalla differenza tra il valore del fondo crediti di dubbia e difficile esazione, riferito ai crediti riguardanti i Titoli da 1 a 4 delle Entrate, accantonato nel risultato di amministrazione in sede di rendiconto ed il valore del fondo svalutazione crediti nello SP di inizio dell'esercizio, al netto delle variazioni intervenute su quest'ultimo nel corso dell'anno. In tale posta vanno inseriti anche gli accantonamenti relativi ai crediti stralciati dalla CF nel corso dell'esercizio.

Pertanto, il valore dei due fondi in questione potrebbe essere diverso per due motivi:

- 1) in CEP sono conservati i crediti stralciati dalla CF per i quali deve essere iscritto in CEP un fondo pari al loro ammontare;
- 2) in CEP potrebbero essere iscritti dei crediti che, in ottemperanza al principio della competenza finanziaria potenziata, sono imputati in CF nel bilancio di anni successivi a quello cui lo SP si riferisce. Conseguentemente, mentre in CEP tali crediti devono essere subito oggetto di svalutazione mediante l'accantonamento di una specifica quota al fondo svalutazione crediti, in CF tale accantonamento avverrà solo negli anni successivi.

L'accantonamento al fondo svalutazione crediti in CEP può essere effettuato per un importo superiore a quello necessario per rendere il fondo stesso pari all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Del fondo svalutazione crediti è necessario evidenziare anche le sue diverse componenti:

1. quella relativa al normale processo di svalutazione dei crediti;
2. quella relativa alla presenza di crediti stralciati dalla CF;
3. quella relativa alla presenza, nello SP, di crediti non ancora iscritti nel Conto del bilancio del medesimo esercizio.

Si noti, infine, che l'atto di riaccertamento dei residui attivi effettuato nell'esercizio considerato al netto dell'utilizzo del fondo svalutazione cre-

diti determina la rilevazione di insussistenze dell'attivo, onere straordinario (variazione economica negativa) il cui sorgere comporta come effetto la riduzione del risultato economico di periodo e, *coeteris paribus*, del patrimonio netto.

Diversamente da quanto osservato riguardo al possibile disallineamento fra fondo svalutazione crediti e fondo crediti di dubbia e difficile esazione, gli accantonamenti a costi futuri e a fondi rischi confluiti nel risultato di amministrazione finanziario come determinato in CF devono presentare lo stesso importo dei corrispondenti accantonamenti effettuati in CEP. Le scritture relative all'accantonamento a questi fondi sono del tutto simili, fatta salva la denominazione dei conti, a quelle relative all'accantonamento al fondo svalutazione crediti.

In conclusione, ciò che rileva osservare è che le scritture di assestamento economico compilate con riferimento al 31 dicembre di ogni anno non sono predisposte a seguito di fatti di gestione esterna finanziariamente rilevati dalla CF. Di fatto, sono scritture che discendono da stime economiche, quantificate e tradotte in termini finanziari in via extra-contabile e poi registrate in CEP.

## **5.10 Scritture di riepilogo e di chiusura**

Dopo avere predisposto le scritture di assestamento economico, i valori esposti nei conti utilizzati in CEP non dovrebbero più subire altre modifiche. Compilato un bilancio di verifica definitivo, il cui scopo è sempre quello di confermare l'uguaglianza fra addebitamenti e accreditamenti, si deve procedere alle operazioni di riepilogo e di chiusura di tutti i conti utilizzati in CEP.

Si comincia con i conti economici epilogando al conto "Conto Economico" prima i conti accesi ai costi e oneri, in altre parole ai componenti economici negativi ormai certamente di competenza economica dell'esercizio, e poi quelli accesi a ricavi e proventi ovvero ai componenti economici

positivi, ormai certamente di competenza economica dell'esercizio. Il saldo di tale scrittura costituisce, conseguentemente, il risultato economico dell'esercizio. Pertanto, se la somma dei saldi dei conti accesi a ricavi/proventi sarà superiore alla somma dei saldi dei conti accesi a costi/oneri l'ente locale ha conseguito un risultato economico positivo (avanzo economico), in altre parole il suo patrimonio netto sarà accresciuto. Viceversa, l'ente locale avrà subito una perdita (disavanzo economico) e il suo patrimonio netto sarà diminuito.

Date le regole di funzionamento dei conti di natura economica, per chiudere i conti economici accesi a costi/oneri occorrerà iscrivere il saldo di ciascuno di essi nella sezione *Avere* e per chiudere i conti economici accesi a proventi/ricavi occorrerà iscrivere il saldo di ciascuno di essi nella sezione *Dare*.

Si procede come segue:

31/12/2014

Conto Economico	a	Diversi		XXX
	a	Acquisto di materie prime	X	
	a	Personale	X	
	a	Ammortamento mezzi di trasporto stradale	X	
		.....	....	

31/12/2014

Diversi	a	Conto Economico		XXX
Imposta municipale propria			X	
Ricavi da vendita di servizi			X	
Trasferimenti correnti da amministrazioni centrali			X	
.....			....	

A questo punto, occorre chiudere il conto "Conto Economico".  
 Due sono le possibili alternative: avanzo o disavanzo economico.

31/12/2014

Conto Economico	a	Avanzo economico	XX
-----------------	---	------------------	----

31/12/2014

Disavanzo economico	a	Conto Economico	XX
---------------------	---	-----------------	----

Chiuso il conto "Conto Economico", si epilogano i conti patrimoniali accesi a elementi attivi al conto Stato patrimoniale finale. Date le regole di funzionamento dei sopradetti conti il saldo di ciascuno di essi va iscritto nella sezione *Avere*. Qualora sia stata subita una perdita di esercizio (disavanzo economico), il conto relativo è chiuso insieme ai conti patrimoniali accesi ad elementi attivi.

31/12/2014

Stato patrimoniale finale	A	Diversi		XXX
	a	Mezzi di trasporto terrestri	X	
	a	Terreni demaniali	X	
	a	Crediti da comp.ne tributi	X	
	a	.....	....	
	a	Disavanzo economico	X	

In ultimo, si epilogano i conti patrimoniali accesi a elementi passivi e i conti accesi alle "parti ideali" del patrimonio netto allo stesso conto "Stato patrimoniale finale". Date le regole di funzionamento dei sopradetti conti, il saldo di ciascuno di essi va iscritto nella sezione *Dare*. Qualora sia stato conseguito un avanzo economico, il conto relativo è chiuso insieme ai conti patrimoniali accesi a elementi passivi.

31/12/2014

Diversi	a	Stato patrimoniale fnale		XXX
Patrimonio netto			X	
Mutui e finanziamenti a m/l termine			X	
Debiti verso il personale dipendente			X	
.....			....	
Avanzo economico			X	

A questo punto, tutti i conti utilizzati in CEP sono chiusi e si può procedere alla redazione dello SP e del CE secondo i modelli previsti dal legislatore. L'utilizzo rigoroso del piano dei conti integrato consentirà agevolmente di rappresentare nei documenti contabili di sintesi i valori patrimoniali ed economici.

## 5.11 Schemi di Stato Patrimoniale e di Conto Economico

I principali documenti di sintesi contabile che discendono naturalmente da una CEP sono lo SP e il CE<sup>(21)</sup>. Il primo informa sulla composizione quali-quantitativa del patrimonio di funzionamento, il secondo consente di confrontare il valore delle ricchezza consumata con quello della ricchezza prodotta ed acquisita per effetto delle operazioni di gestione e, per differenza, determinare il risultato economico dell'esercizio, cioè la variazione aumentativa o diminutiva subita dal patrimonio netto dell'ente locale<sup>(22)</sup>.

<sup>21</sup> Nel linguaggio internazionale, quando ci si riferisce alle amministrazioni pubbliche, il termine Conto Economico si traduce Operating Statement e non Profit and Loss Account, espressione riservata al documento che accoglie i costi e ricavi di competenza di un esercizio quando il riferimento è alle aziende che perseguono lo scopo del lucro.

<sup>22</sup> Peraltro, lo SP e il CE possono offrire numerose altre informazioni mediante la determinazione di margini patrimoniali e indici di bilancio sui valori contenuti in quei documenti.

Facendo ricorso alle seguenti abbreviazioni:

Proventi e Ricavi di competenza economica dell'esercizio = PRce

Oneri e Costi di competenza economica dell'esercizio = OCce

Avanzo economico = AE

Pareggio economico = PE

Disavanzo economico = DE

Patrimonio Netto Iniziale = PNI

Patrimonio Netto Finale = PNF

al termine del periodo amministrativo, le tre possibili situazioni che possono venire a determinarsi sono di seguito schematizzate:

<b>PRce</b>	<b>&gt;</b>	<b>OCce</b>	<b>=</b>	<b>AE</b>
<b>PRce</b>	<b>=</b>	<b>OCce</b>	<b>=</b>	<b>PE</b>
<b>PRce</b>	<b>&lt;</b>	<b>OCce</b>	<b>=</b>	<b>DE</b>

Poiché il risultato economico, si ribadisce nuovamente, è la variazione che il patrimonio netto subisce per effetto delle operazioni di gestione, lo si può rappresentare anche come differenza fra PNF e PNI:

<b>PNF</b>	<b>&gt;</b>	<b>PNI</b>	<b>=</b>	<b>AE</b>
<b>PNF</b>	<b>=</b>	<b>PNI</b>	<b>=</b>	<b>PE</b>
<b>PNF</b>	<b>&lt;</b>	<b>PNI</b>	<b>=</b>	<b>DE</b>

Oggetto di rappresentazione dello SP è il cosiddetto patrimonio di funzionamento, inteso come complesso coordinato di beni e rapporti giuridici attivi e passivi valutati nell'ipotesi che l'ente sia destinato a perdurare nel tempo (ipotesi di funzionamento o *going concern*).

Il modello di SP è a sezioni contrapposte (Attivo e Passivo) e s'ispira, pur con alcuni adattamenti, allo schema previsto nel codice civile. Rispetto allo schema di Conto del Patrimonio ex DPR 194/96 sono state apportate significative modifiche che rendono il documento più intelligibile e ricco di informazioni.

Le voci sono raggruppate in macroclassi (contraddistinte da lettere alfabetiche maiuscole), classi (numeri romani), voci (numeri arabi), sottovoci (numeri arabi in sotto elenco) e articolazioni di sottovoci -"di cui" (lettere alfabetiche minuscole).

L' Attivo è costituito dai "beni e i rapporti giuridici attivi" dell'ente locale e si articola nelle seguenti macroclassi:

### ATTIVO

A) Crediti verso lo Stato ed altre amministrazioni pubbliche per la partecipazione al fondo di dotazione

B) Immobilizzazioni

C) Attivo Circolante

D) Ratei e Risconti

A titolo di esempio, si riporta di seguito la sub-classificazione prevista per la classe Immobilizzazioni materiali.

II		<b>Immobilizzazioni materiali</b>
	1	Beni demaniali
	1.1	Terreni
	1.2	Fabbricati
	1.3	Infrastrutture
	1.9	Altri beni demaniali
III	2	<b>Altre immobilizzazioni materiali</b>
	2.1	Terreni
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>
	2.2	Fabbricati
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>
	2.3	Impianti e macchinari
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>
	2.4	Attrezzature industriali e commerciali
	2.5	Mezzi di trasporto
	2.6	Macchine per ufficio e hardware

	2.7		Mobili e arredi
	2.8		Infrastrutture
	2.9		Diritti reali di godimento
	2.99		Altri beni materiali
	3		Immobilizzazioni in corso ed acconti
			<b>Totale immobilizzazioni materiali</b>

La distinzione caratterizzante questa sezione dello SP è quella fra Immobilizzazioni e Attivo circolante. Analogamente a quanto si potrebbe osservare con riferimento al bilancio civilistico, essa non è ispirata esclusivamente al criterio finanziario del grado di liquidità, secondo cui le attività con durata di utilizzo o scadenza di realizzo superiori all'esercizio sono inserite fra le immobilizzazioni e quelle liquidabili entro il termine di un anno sono considerate di tipo corrente. L'attenzione, nella classificazione dell'Attivo, è anche rivolta alla natura degli elementi che lo compongono. Di conseguenza, nel classificare le voci dell'attivo di cui alle macroclassi B e C, la scelta fra l'inserimento nell'attivo circolante o in quello immobilizzato può fare piuttosto riferimento al criterio della destinazione durevole o non durevole del "bene", dettato dal legislatore civilistico: costituiscono immobilizzazioni gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente nei processi di produzione e consumo, e sono parte dell'attivo circolante quelli che non presentano tale caratteristica. Le immobilizzazioni esprimono, quindi, l'esistenza di condizioni produttive la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un periodo amministrativo. Esse sono costituite da "costi anticipati" comuni a più esercizi, la cui ripartizione concorrerà alla formazione del risultato economico di più periodi consecutivi. Pertanto, le immobilizzazioni sono tali non per le loro caratteristiche intrinseche, ma per la destinazione che è loro attribuita: quegli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente dall'ente sono iscrivibili nella macroclasse B) Immobilizzazioni dello SP. Nell'ipotesi di cessazione della durevolezza della destinazione di un bene (ad esempio nel caso in cui l'ente locale abbia deliberato di alienare una partecipazione o un immobile), lo stesso va collocato nell'attivo circolante, con conseguenze sulla valutazione dello stesso e sul processo di ammortamento, che dovrebbe cessare.

Condizione per l'iscrizione di nuovi beni patrimoniali materiali e immateriali tra le immobilizzazioni è il verificarsi, alla data del 31 dicembre, dell'effettivo passaggio del titolo di proprietà dei beni stessi. Le immobilizzazioni comprendono anche le attività che sono state oggetto di cartolarizzazione.

Costituiscono eccezione a tale principio i beni che entrano nella disponibilità dell'ente a seguito di un'operazione di leasing finanziario, che si considerano acquisiti al patrimonio dell'ente locale alla data della consegna e, rappresentati nello SP con apposite voci, che evidenziano che trattasi di beni non ancora di proprietà dell'ente.

Le immobilizzazioni si distinguono in immateriali (beni intangibili aventi utilità pluriennale), materiali (beni tangibili con utilità pluriennale) e finanziarie (investimenti durevoli nel capitale di rischio o di prestito di altri organismi socio-economici privati e pubblici). Le immobilizzazioni materiali sono distinte in beni demaniali e beni patrimoniali disponibili e indisponibili.

Si segnala, fra l'altro, la presenza nello schema di SP, di una voce relativa a Immobilizzazioni in corso e acconti (la componente acconti era assente nello schema del DPR 194/96). Gli acconti per la realizzazione di beni materiali accolgono, ad esempio, le somme dovute alle imprese alle quali è stato aggiudicato l'appalto di un'opera pubblica al momento in cui occorre liquidare la spesa relativa a uno stato di avanzamento lavori.

Si ricorda ancora che il costo delle immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in relazione alla residua possibilità di utilizzo. Il costo delle immobilizzazioni è, infatti, ripartito nel tempo attraverso la determinazione di quote di ammortamento da imputarsi al CE in modo sistematico, in base ad un piano di ammortamento predefinito in funzione del valore del bene, della residua possibilità di utilizzazione del bene, dei criteri di ripartizione del valore da ammortizzare (quote costanti), in base ai coefficienti individuati nel principio applicato.

I costi incrementativi del valore delle immobilizzazioni materiali (da non confondere con quelli riguardanti le manutenzioni ordinarie) devono essere capitalizzati direttamente nel conto dei beni di cui hanno aumentato l'utilità o la durata.

Le manutenzioni sono capitalizzabili solo nel caso di ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali del bene, che si traducono in un effettivo aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza (per adeguamento alle norme di legge) o di vita utile del bene.

Nel caso in cui tali costi non producano i predetti effetti vanno considerati manutenzione ordinaria e, conseguentemente, imputati al CE (ad esempio, costi sostenuti per porre riparo a guasti e rotture, costi per pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso, ecc.).

Si ribadisce che tutti i beni, mobili e immobili, qualificati come "beni culturali", ai sensi dell'art. 2 del D.lgs. 42/2004 - Codice dei beni culturali e del paesaggio, o "beni soggetti a tutela", ai sensi dell'art. 139 del medesimo decreto, non vengono assoggettati ad ammortamento.

In caso di investimenti di miglioramento su immobili di terzi di cui l'ente locale si avvale in locazione, tali migliorie andranno iscritte tra le immobilizzazioni immateriali e ammortizzate nel periodo più breve tra quello in cui le migliorie possono essere utilizzate (vita utile residua dell'immobile del terzo) e quello di durata residua dell'affitto. Se le migliorie e le spese incrementative sono separabili dai beni di terzi di cui l'ente locale si vale (ossia possono avere una loro autonoma funzionalità), le migliorie sono iscritte tra le "Immobilizzazioni materiali" nella specifica categoria di appartenenza. Nell'ipotesi in cui l'ente locale faccia investimenti apportando miglioramenti su immobili di privati (ad es. in locazione) di cui non si avvale, l'operazione è contabilizzata con le modalità previste per i trasferimenti in c/capitale a privati si rinvia al principio applicato. L'attivo circolante si articola in rimanenze, crediti, attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni, disponibilità liquide. Diversamente da quanto indicato nello schema ex DPR 194/96, è previsto che si dia separata indicazione

degli importi dei crediti esigibili oltre l'esercizio successivo. Le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono costituite da azioni e titoli detenuti per la vendita nei casi consentiti dalla legge.

Si osserva che il Conto di tesoreria comprende il conto "Istituto tesoriere/cassiere"; nel quale, nel rispetto delle regole della Tesoreria Unica, sono registrati i movimenti del conto corrente di tesoreria gestito dal tesoriere, unitariamente alla contabilità speciale di tesoreria unica presso la Banca d'Italia. *"In altre parole, per l'ente, le disponibilità liquide versate nel conto corrente bancario di tesoreria e nella contabilità speciale di tesoreria unica costituiscono un unico fondo, al quale si versa e si preleva. È il tesoriere che gestisce i versamenti e i prelievi tra i due conti (non oggetto di rilevazione contabile da parte dell'ente)".* Si ricorda nel principio applicato che ai fini dell'esposizione nello SP, "la voce "Istituto tesoriere" indica le sole disponibilità liquide effettivamente giacenti presso il tesoriere, mentre la voce "presso la Banca d'Italia" indica le disponibilità giacenti nella Tesoreria statale. Considerato che la voce del piano dei conti patrimoniale "istituto tesoriere" registra indistintamente i movimenti nel conto di tesoreria bancario e nella contabilità speciale di TU, la ripartizione del conto tra le due voci del piano dei conti patrimoniale è effettuata sulla base di dati extra-contabili.

*"Per un principio di sana gestione, alla fine dell'esercizio le disponibilità giacenti presso i conti correnti e di deposito postali o riguardanti i fondi economici, intestati all'ente devono confluire nel conto principale di tesoreria intestato all'ente".*

L'attività di regolarizzazione dei sospesi formati nell'esercizio precedente avviene entro la data di approvazione del rendiconto della gestione, effettuando registrazioni contabili (reversali di incasso e mandati di pagamento relativi ad operazioni da conti sospesi) con data operazione riferita al 31 dicembre dell'anno precedente.

Nel caso in cui, alla fine dell'esercizio, l'ente risulti in anticipazione di tesoreria, le disponibilità liquide presentano un importo pari a zero. Le anticipazioni di tesoreria sono rappresentate tra i debiti.

*“In considerazione del “flag” attribuito agli ordinativi di incasso e di pagamento ai sensi degli articoli 180, comma 3, lettera d) e 185, comma 2, lettera i) del TUEL, la contabilità economico patrimoniale deve rilevare distintamente le variazioni del conto di tesoreria libero da quello vincolato, attivando distintamente i seguenti conti del piano patrimoniale:*

*1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere*

*1.3.4.01.01.01.002 Istituto tesoriere/cassiere per fondi vincolati (solo enti locali).*

*Nei casi previsti dall'articolo 195 del TUEL, le scritture economico-patrimoniali degli enti locali registrano l'utilizzo degli incassi vincolati come segue:*

*Istituto tesoriere a Istituto tesoriere per fondi vincolati*

*La registrazione riguardante il reintegro delle risorse vincolate è*

*Istituto tesoriere per fondi vincolati a Istituto tesoriere”*

Il passivo dello SP è composto dalle 5 macroclassi riportate nello schema seguente.

#### **PASSIVO**

A) Patrimonio Netto

---

B) Fondi per rischi ed oneri

---

C) Trattamento di fine rapporto

---

D) Debiti

---

E) Ratei e Risconti e Contributi agli investimenti

---

Le voci del passivo non sono classificate in base alla loro esigibilità. Si è privilegiata la natura degli elementi passivi. Il patrimonio netto dell'ente locale è costituito dalla differenza fra il valore delle attività e quello delle passività e rappresenta la ricchezza netta dell'ente, se positivo, o il deficit

patrimoniale, se negativo. Rispetto allo schema ex 194/96 si nota che il patrimonio netto include - come è naturale - anche il risultato dell'esercizio, mentre non è più distinto in netto patrimoniale (differenza fra il saldo del valore dei beni patrimoniali e i relativi debiti di finanziamento) e netto da beni demaniali (differenza fra l'ammontare dei beni demaniali ed i relativi debiti di finanziamento). Ciò è particolarmente rilevante ai fini della predisposizione del primo SP (si rinvia al principio applicato).

Il nuovo schema di SP prevede che il Patrimonio Netto si articoli in

- fondo di dotazione,
- Riserve
- Risultato economico dell'esercizio.

Le riserve, a loro volta, sono distinte in:

- da risultato economico degli esercizi precedenti,
- da capitale,
- da permessi di costruire.

Le riserve da risultato economico degli esercizi precedenti sono le cosiddette riserve di utili. Al pari del fondo di dotazione, tali riserve sono alimentate mediante destinazione dei risultati economici positivi di esercizio, con apposita delibera del Consiglio in occasione dell'approvazione del rendiconto della gestione. Per i Comuni, costituisce incremento delle riserve la quota dei permessi di costruire che - nei limiti stabiliti dalla legge - non è destinata al finanziamento delle spese correnti. L'incremento o la costituzione delle riserve di capitale, conseguono all'eventuale rilevazione delle differenze di valutazione degli elementi patrimoniali attivi e passivi nel caso in cui le rettifiche positive siano di importo superiore a quello delle rettifiche negative. Tale situazione potrebbe determinarsi all'avvio della CEP armonizzata come conseguenza dell'applicazione dei nuovi criteri di valutazione degli elementi patrimoniali (si rinvia al principio applicato). In caso di maggiori rettifiche negative, la differenza è portata a riduzione delle eventuali riserve preesistenti.

Qualora si consegua un disavanzo economico (perdita di esercizio), lo stesso deve trovare copertura all'interno del patrimonio netto, escluso il fondo di dotazione. In altri termini, le riserve sono primariamente utilizzabili per la copertura di perdite, previa apposita delibera del consiglio. *“Qualora il patrimonio netto (escluso il fondo di dotazione) non dovesse essere capiente rispetto alla perdita d'esercizio, la parte eccedente è rinviata agli esercizi successivi (perdita portata a nuovo) al fine di assicurarne la copertura con i ricavi futuri.”* In tali circostanze, l'amministrazione è chiamata a fornire un'adeguata informativa, nella relazione sulla gestione, sulla copertura del disavanzo economico di esercizio.

Una specificità rispetto al Conto del patrimonio ex DPR 194/96 è costituita dall'assenza di una macroclasse destinata ai *conferimenti*, proventi pluriennali, da ripartire sui periodi di competenza. Nel nuovo schema di SP le concessioni pluriennali e i contributi agli investimenti sono inclusi nella macroclasse E) e comprendono la quota non di competenza dell'esercizio rilevata tra i ricavi nel corso dell'esercizio in cui il relativo credito è stato accertato, e sospesa alla fine dell'esercizio. Annualmente i proventi sospesi sono ridotti attraverso la rilevazione di un provento (quota annuale di contributo agli investimenti) d'importo proporzionale alla quota di ammortamento del bene finanziato dal contributo all'investimento.

Lo schema di Conto del patrimonio ex DPR 194/96, al contrario, non prevedeva una macroclasse per i Fondi per rischi ed oneri né per il Trattamento di fine rapporto. L'attenzione alla situazione economico-finanziaria sostanziale di un ente locale non può, tuttavia, prescindere dalla considerazione delle passività potenziali e delle passività certe generate dalla sua gestione. È quindi importante la presenza di specifiche macroclassi nel nuovo schema. Opportunamente il principio applicato specifica che la voce “per trattamento di quiescenza” prevista nella macroclasse Fondi per rischi ed oneri accoglie i fondi diversi dal trattamento di fine rapporto ex art. 2120 Codice Civile, quali ad esempio: i fondi di pensione, costituiti in aggiunta al trattamento previdenziale di legge (ad es. INPS ecc.), per il personale dipendente; i fondi di pensione integrativa derivanti da accordi aziendali,

interaziendali o collettivi per il personale dipendente; i fondi di indennità per cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. Tali fondi sono certi nell'esistenza ed indeterminati nell'ammontare, in quanto basati su calcoli matematico-attuariali o condizionati da eventi futuri, come il raggiungimento di una determinata anzianità di servizio e la vita utile lavorativa, ma sono stimabili con ragionevolezza. Si rimanda al principio applicato per una puntuale disamina dei possibili fondi rischi e spese futuri.

I debiti comprendono i debiti da finanziamento, verso i fornitori, acconti, debiti per trasferimenti e contributi, altri debiti. La sub-classificazione dei debiti è quindi diversa, più dettagliata e più chiara rispetto a quella dello schema precedentemente adottato. È previsto (diversamente da quanto indicato nello schema ex DPR 194/96) che si dia separata indicazione degli importi dei debiti esigibili oltre l'esercizio successivo. La corretta applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata garantisce la corrispondenza tra i residui passivi diversi da quelli di finanziamento e l'ammontare dei debiti di funzionamento.

In calce allo SP sono evidenziati i "conti d'ordine". Anche in tal caso, si osservano un maggiore dettaglio e un'accresciuta intelligibilità rispetto allo schema ex DPR 194/96. I conti d'ordine servono ad arricchire il quadro informativo di chi è interessato alla situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente locale in quanto consentono di acquisire informazioni su un fatto rilevante accaduto, ma che non ha ancora tutti i requisiti indispensabili per potere essere registrato in CEP.

I conti d'ordine suddivisi nella consueta triplice classificazione (rischi, impegni, beni di terzi) registrano gli accadimenti che potrebbero produrre effetti sul patrimonio dell'ente in tempi successivi a quelli della loro manifestazione.

Le "voci" poste nei conti d'ordine non individuano elementi attivi e passivi del patrimonio poiché sono registrate tramite un sistema di scritture secondario che è distinto ed indipendente dalla CEP. In merito alla possibile confusione fra conti d'ordine e partite di giro, così si esprime il principio applicato *"I conti d'ordine non contribuiscono a definire il risultato perché sono fuori*

*dal sistema delle scritture che serve a determinarlo, le partite di giro, al contrario, sono registrazioni che fanno parte integrante del sistema di scritture finanziario e non influenzano il risultato perché l'ente, nelle circostanze in cui si ricorra a tali conti, si trova contemporaneamente a debito e a credito, per il medesimo importo, nei confronti di terzi soggetti. Si noti che l'ente si trova contemporaneamente a credito e a debito in circostanze del tutto identiche a quelle in cui può trovarsi qualsiasi azienda. I fatti amministrativi che danno luogo alle partite di giro sono fatti "compiuti" che le aziende private registrano normalmente in contabilità generale".* Si ricorda, infine, che il versamento di depositi cauzionali determina il sorgere di un credito diverso a seguito di un'uscita di denaro (fatto permutativo). Si tratta di un fatto di gestione esterna del tutto compiuto che si registra in CEP e non nei conti d'ordine.

Il CE evidenzia, secondo il principio di competenza economica, i componenti positivi e negativi della gestione dell'ente. Se la SP "fotografa" la situazione patrimoniale e finanziaria all'inizio e alla fine del periodo amministrativo, il CE consente invece di cogliere la gestione nel suo divenire, approfondendo le ragioni economiche che hanno determinato la variazione subita dal patrimonio netto dell'ente locale.

La modalità di presentazione dei valori iscritti nel CE è la forma "scalare", ormai largamente preferita rispetto a quella più tradizionale "a sezioni contrapposte", in quanto la si ritiene maggiormente informativa.

In particolare, un siffatto schema di CE consente al lettore di seguire la formazione del risultato economico dell'esercizio attraverso un'opportuna stratificazione dei ricavi/proventi e dei costi/oneri in modo tale che si possano individuare risultati economici intermedi i quali, se correttamente determinati ed analizzati, consentono di formulare considerazioni ulteriori e significative sullo "stato di salute economico" dell'ente locale rispetto a quanto potrebbe consentire la sola determinazione dell'avanzo economico o della perdita<sup>(23)</sup>. La struttura scalare consente una

---

<sup>23</sup> I "risultati economici intermedi" sono indispensabili per le analisi di bilancio.

comprensione delle modalità di formazione del risultato economico, pur mantenendo intatta la visione unitaria della gestione; essa si dovrebbe prestare all'apprezzamento del contributo delle diverse aree gestionali alla formazione del risultato economico dell'esercizio e dovrebbe, quindi, evidenziare dove si originano le "cause" della variazione subita dal patrimonio netto. I componenti economici positivi e negativi sono raggruppati secondo la loro natura, cioè secondo la causa che li ha provocati<sup>(24)</sup>. Lo schema di CE espone, oltre al risultato economico dell'esercizio, anche alcuni risultati intermedi (risultato della gestione, risultato della gestione finanziaria, il saldo delle rettifiche di valore delle attività finanziarie, il risultato della gestione straordinaria). Le cinque macroclassi dello schema di CE, contraddistinte da lettere maiuscole, sono riportate nello schema seguente.

<b>Conto Economico</b>	
A)	Componenti positivi della gestione
B)	Componenti negativi della gestione
	<i>Differenza fra componenti positivi e negativi della gestione</i>
C)	Proventi ed oneri finanziari
	<i>Totale proventi ed oneri finanziari</i>
D)	Rettifiche di valore delle attività finanziarie
	<i>Totale rettifiche</i>
E)	Proventi ed oneri straordinari
	<i>Totale proventi ed oneri straordinari</i>
<b>Risultato prima delle imposte (A-B+C+D+E)</b>	
	<i>Imposte</i>
<b>Risultato dell'esercizio</b>	

<sup>24</sup> La scelta della classificazione "per natura" si pone in linea con quella già compiuta con riguardo al CE regolato dal codice civile. Tale opzione è certamente da preferire alla classificazione "per destinazione" che richiede determinazioni computistiche piuttosto complesse ed alto grado di soggettività, dovendosi considerare che alcuni fattori produttivi sono comuni a più di un'area funzionale. La classificazione per destinazione può recuperarsi nei conti economici dettagliati per centri di costo.

Ogni macroclasse è articolata in voci (contrassegnate da numeri arabi). Alcune delle voci sono suddivise in sottovoci (contrassegnate da lettere minuscole).

A puro titolo di esempio, la macroclasse A è articolata come segue:

<b>A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE</b>	
1	Proventi da tributi
2	Proventi da fondi perequativi
3	Proventi da trasferimenti e contributi
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>
b	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>
c	<i>Contributi agli investimenti</i>
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici
a	<i>Proventi derivanti dalla gestione dei beni</i>
b	<i>Ricavi della vendita di beni</i>
c	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni
8	Altri ricavi e proventi diversi
<b>TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)</b>	

Diversamente dallo schema ex DPR 194/96 non è esposto il risultato della gestione operativa (Risultato della gestione +/- Proventi e oneri da aziende speciali e partecipate). Conseguentemente, la macroclasse proventi e oneri da aziende speciali e partecipate (contrassegnata dalla lettera C nel precedente schema) scompare mentre le sue componenti sono opportunamente distribuite in altre macroclassi. Più specificatamente, i proventi da partecipazioni sono ora collocati nella macroclasse C (Proventi e oneri Finanziari) con opportuna distinzione fra proventi da partecipazioni di società controllate, partecipate, altri soggetti. I trasferimenti sono collo-

cati fra i componenti negativi della gestione o straordinari a seconda della destinazione degli stessi.

La macroclasse “Componenti positivi della gestione” include sia i proventi di competenza economica dell’esercizio che l’ente locale percepisce a fronte dello svolgimento di operazioni non di mercato (proventi da tributi, da fondi perequativi, da trasferimenti, ecc.) sia ricavi di competenza economica che l’ente locale introita a fronte di operazioni di mercato (ricavi dalle vendite). Accanto a queste voci, la macroclasse espone anche valori che non sono generati da scambi od operazioni svolte con terze economie, ma da processi valutativi: variazione delle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione, variazione dei lavori in corso su ordinazione e incrementi di immobilizzazioni per lavori interni.

Analogamente a quanto previsto dal legislatore civilistico, i proventi/ricavi sono rettificati/ integrati dalla variazione subita dalle rimanenze di quei beni che già hanno subito processi di trasformazione (“prodotti in corso di lavorazione”), mentre fra i componenti negativi della gestione (macroclasse B) saranno inserite solo le variazioni delle rimanenze di materie prime e beni di consumo (beni che ancora devono subire processi di trasformazione e/o consumo)<sup>25</sup>. Gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni inseriti nella macroclasse A, invece, rettificano indirettamente i costi sostenuti per la realizzazione delle immobilizzazioni contenuti nella macroclasse B.

I componenti negativi della gestione includono tutti i costi di competenza dell’esercizio relativi allo svolgimento diretto dell’attività di produzione ed erogazione, che rientra nelle finalità istituzionali dell’ente locale. È nella macroclasse B che vanno collocati gli accantonamenti ai fondi per rischi e oneri, ai fondi di ammortamento e le svalutazioni, voci che (salvo gli ammortamenti) non erano previste nello schema di CE ex DPR 194/96

---

<sup>25</sup> Si osservi, però, che la macroclasse A del CE di cui al codice civile è intitolata al “valore della produzione”.

la qual cosa spiegava la mancanza di una macroclasse accesa a tali fondi nel passivo dell'allora Conto del patrimonio. L'unico accantonamento previsto dallo schema di CE ex D.P.R 194/96 era quello per svalutazione crediti, iscritto fra i componenti straordinari del risultato economico.

Il risultato della gestione rappresenta quella parte del risultato economico generata dall'attività caratteristica di produzione ed erogazione svolta direttamente dall'ente locale, globalmente intesa. Sono escluse la gestione delle partecipazioni, delle disponibilità liquide e dei finanziamenti, oltre a quella straordinaria.

Si noti che il risultato della gestione è prodotto dalla correlazione fra componenti positivi e negativi del risultato economico riconducibile a tale area gestionale, fra cui proventi che non misurano il valore dei beni e servizi prodotti e scambiati, ma semplicemente risultano dalla potestà di imposizione tributaria e "sanzonatoria" degli enti o da trasferimenti da altri livelli di governo. Non si può, quindi, pensare a un risultato di gestione positivo come a un indicatore della capacità dell'ente di produrre ricchezza attraverso la propria gestione operativa, quanto della sua capacità di mantenere un equilibrio fra componenti negativi e positivi nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali, attraverso la prestazione diretta ed indiretta di servizi. La macroclasse C espone sia i proventi che gli oneri finanziari. La macroclasse D, così come nello schema di CE disciplinato nel codice civile, riguarda le rivalutazioni e svalutazioni delle attività finanziarie e consente di isolare gli effetti economici di processi valutativi ovvero di stime di natura economica da porre in essere nel pieno rispetto dei criteri di valutazione dettati dal principio applicato. Si pensi, a titolo di esempio, alle rivalutazioni e svalutazioni di partecipazioni, di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni e di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni. La macroclasse E (proventi e oneri straordinari) individua il contributo di componenti straordinari alla formazione del risultato di periodo. Si tratta, in particolare, di trasferimenti in conto capitale, plusvalenze e minusvalenze da alienazione (lo schema di CE sembra sottintendere che esse ab-

biano sempre natura straordinaria), sopravvenienze e insussistenze, altri oneri straordinari.

Dedotte le imposte (IRAP) dalla somma algebrica dei risultati particolari sopra richiamati, si ottiene il risultato economico dell'esercizio, ovvero si esprime la variazione subita dal patrimonio di funzionamento dell'ente locale per effetto della gestione.

L'ente locale evidentemente, non persegue l'obiettivo di un risultato economico positivo ma, nel medio periodo, ricerca piuttosto un equilibrio fra componenti positivi e negativi del risultato. La valutazione della performance economica di un ente locale, infatti, non dovrebbe mai essere riferita solo al breve termine e dovrebbe avere come punto di riferimento valutativo il concetto di equità intergenerazionale. In termini semplificati, l'espressione richiamata significa che i contribuenti di ogni generazione non dovrebbero consumare più risorse di quante ne hanno fornite così da lasciare alle generazioni future, almeno integro nel suo valore, il patrimonio pubblico che è stato strumento per la soddisfazione dei propri bisogni e potrà continuare ad esserlo in futuro. In particolare, assume specifico rilievo la circostanza che siano appalesati non soltanto i costi relativi al consumo dei beni a fecondità semplice e dei servizi, cioè delle risorse impiegate per garantire il "normale funzionamento" dell'ente locale, ma anche le potenzialità di servizio cedute dai beni a lento rigiro di cui dovrà curarsi la reintegrazione. Pertanto, la copertura di tutti i costi connessi al consumo delle risorse pubbliche impiegate per soddisfare i bisogni collettivi, in ogni singolo anno e comunque in un numero di anni pari a quello di una generazione, deve essere garantita dai proventi/ricavi di competenza del medesimo arco di tempo e non deve essere rinviata a carico dei futuri contribuenti. È appena il caso di sottolineare che non è indifferente, nel giudicare i risultati economico-patrimoniali, riferirsi ad un solo periodo amministrativo piuttosto che ad un arco di tempo pluriennale pari a quello di una generazione. I vantaggi e gli svantaggi di ciascuna opzione sono facilmente intuibili tanto che, probabilmente, è indispensabile integrare le due prospettive di breve e medio-lungo periodo; infatti, da un lato, occorre riconoscere la necessità di "fare i conti" ad

intervalli di tempo sufficientemente brevi per acquisire informazioni utili ad apprezzare i risultati effettivi da confrontare con quelli attesi al fine di adottare decisioni tendenti all'efficace ed efficiente impiego delle risorse disponibili, ma, dall'altro, è noto che gli effetti dell'operare pubblico, spesso, abbisognano di archi di tempo anche lunghi per potersi manifestare compiutamente.

### 5.12 La riapertura delle scritture

È del tutto intuitivo che la riapertura dei conti segue un procedimento inverso rispetto alla chiusura e non può che riguardare i conti accesi agli elementi attivi, passivi e al patrimonio netto. Il patrimonio è il futuro dell'ente locale, così come di qualsivoglia organismo socio-economico. Le scritture sono quindi

Diversi	a	Stato patrimoniale Iniziale		XXX
Mezzi di trasporto terrestri			X	
Terreni demaniali			X	
Crediti da compartecipazione tributi			X	
.....			....	

e

Stato patrimoniale iniziale	a	Diversi		XXX
	a	Patrimonio netto	X	
	a	Mutui e finanziamenti a m/l termine	X	
	a	Debiti verso il personale dipendente	X	
	a	.....	....	

Per solito, al momento della riapertura delle scritture, si epilogoano le rimanenze iniziali di magazzino al conto variazione delle rimanenze, i risconti attivi e passivi ai conti accesi ai costi e ricavi interessati e si chiudono i conti ratei attivi e passivi. Il conto Fornitori per fatture da ricevere è stornato al momento dell'effettivo ricevimento delle fatture dai fornitori.

Riprendendo l'esempio dei risconti passivi su "Consulenze" si avrà:

Risconto passivo	
Dare	Avere
3.000	3.000*

Consulenze	
Dare	Avere
	3.000

\* valore alla riapertura delle scritture

## **iFEL Fondazione ANCI**

**Istituto per la Finanza  
e l'Economia Locale**

Piazza San Lorenzo in Lucina 26

00186 Roma

Tel. 06.688161

Fax 06.68816268

e-mail: [info@fondazioneifel.it](mailto:info@fondazioneifel.it)

[www.fondazioneifel.it](http://www.fondazioneifel.it)



ISBN 978-88-6650-108-4



9 788866 501084