

***ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI  
CONTABILI DI BRESCIA***

***Incontro di aggiornamento***

***Brescia, 05.07.2018***

***PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO***

***CONCERNENTE LA***

***CONTABILITA' ECONOMICO-  
PATRIMONIALE DEGLI ENTI IN  
CONTABILITA' FINANZIARIA***

***ALLEGATO 4/3 AL D. LGS. 118/2011***

***Dott. Alberto Papa***

# DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

**D.Lgs. 118/2011 coordinato con il decreto  
correttivo approvato dal Consiglio dei Ministri  
del 31.01.2014**

**Allegato n.1: Principi contabili generali**

**Allegato n.4/1: Principio contabile applicato  
concernente la programmazione di bilancio**

**Allegato n.4/2: Principio contabile applicato  
concernente la contabilità finanziaria**

**Allegato n.4/3: Principio contabile applicato  
concernente la contabilità economico  
patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria**

**Allegato n.4/4: Principio contabile applicato  
concernente il bilancio consolidato**

# DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

## IL QUADRO NORMATIVO ART. 151 T.U.E.L.:

4. Il sistema contabile degli enti locali garantisce la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, attraverso l'adozione: a) della contabilità finanziaria, che ha natura autorizzatoria e consente la rendicontazione della gestione finanziaria; b) della contabilità economico-patrimoniale ai fini conoscitivi, per la rilevazione degli effetti economici e patrimoniali dei fatti gestionali e per consentire la rendicontazione economico e patrimoniale.
5. I risultati della gestione finanziaria, economico e patrimoniale sono dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio, il conto economico e lo stato patrimoniale.

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

DALLE TENDENZE EVOLUTIVE IN ATTO EMERGE  
CON CHIAREZZA LA VOLONTA' DI PROGRESSIVO  
SUPERAMENTO DELLA CONTABILITA' FINANZIARIA,  
ANCHE SE QS., ALMENO PER 7-8 ANNI, RIMARRA' IL  
SISTEMA CONTABILE PRINCIPALE PER GLI EE.LL.

- è una sorta di camicia di forza – nata per controllo della spesa –  
questi vincoli si sono poi rafforzati con il c.d. patto di stabilità –  
questo però non ha impedito il formarsi di passività pregresse, anzi,  
il rispetto formale del patto ha determinato il formarsi di debiti non  
sanati (*il patto, nella vecchia versione, voleva il miglioramento del  
saldo di cassa nella parte investimenti, ottenuto spesso con rinvio  
dei pagamenti ai fornitori*); si è poi giunti a rendere possibile per  
legge lo smaltimento dei disavanzi latenti in 30 anni! Raggio Calabria  
ha crediti “malati” in bilancio pari al 169% delle entrate correnti;  
Milano il 59% - Forlì il 2,1%

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA

Accanto alla definizione secondo cui la competenza finanziaria costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle **obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive** (accertamenti e impegni), e al carattere autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione, è previsto che tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate sono registrate nelle scritture contabili **imputandole** all'esercizio in cui **l'obbligazione viene a scadenza.**

Per quanto riguarda l'entrata, non è più possibile accertare somme che scadono in esercizi futuri. Parallelamente, non possono essere riferite a un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio l'obbligazione giuridica.

# La contabilità finanziaria potenziata

Fino al  
31.12.2014

- Fino all'anno 2014 gli accertamenti e gli impegni vengono **REGISTRATI** e **IMPUTATI** nel momento in cui l'obbligazione giuridica si perfeziona.

Dal  
1.1.2015

- **REGISTRO** quando l'obbligazione giuridica si perfeziona
- **IMPUTO** quando l'obbligazione giuridica viene a scadenza

Finalità	Autorizzatoria
Profilo di osservazione	Entrate e spese
Metodo contabile	Partita semplice
Tipologia delle rilevazioni	Preventive e consuntive
Criterio di iscrizione in bilancio	Competenza finanziaria

Segue l'evoluzione delle entrate e delle spese dal loro sorgere fino alla loro estinzione.

# DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA

## C.D. POTENZIATA

	ENTRATE		SPESE	
<i>anno N</i>	Alienazione	500	Spesa esigibile	100
			FPV	400
	ENTRATE		SPESE	
<i>anno N+1</i>	FPV	400	Spesa esigibile	150
			FPV	250
	ENTRATE		SPESE	
<i>anno N+2</i>	FPV	250	Spesa esigibile	250
			FPV	0

FPV = saldo finanziario, costituito da :

RISORSE GIA' ACCERTATE  
destinate a finanziare

OBBLIGAZ. PASSIVE già impegnate  
ma ESIGIBILI in esercizi successivi

*Il FPV serve in pratica a dare copertura finanziaria alla spesa di anni successivi*

**DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA  
COMPETENZA FINANZIARIA  
C.D. POTENZIATA**

- Dunque, il rendiconto degli enti locali riacquista la fondamentale funzione conoscitiva che caratterizza i documenti contabili:**
- gli accertamenti, gli impegni ed i residui rappresentano solo crediti e debiti dell'ente "scaduti";**
  - le spese decise e non ancora attuate ed eseguite sono oggetto di prenotazione e non sono rappresentate nel consuntivo.**

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA C.D. POTENZIATA

Di fatto, la contabilità finanziaria, con questo nuovo principio, non anticipa più la registrazione dei fatti gestionali, ma li contabilizza in un periodo molto più prossimo alla fase finale del processo, ossia alla movimentazione di cassa.

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA C.D. POTENZIATA

Con il nuovo principio della competenza finanziaria, infatti, le modalità di contabilizzazione cambiano radicalmente, soprattutto in riferimento alla gestione delle spese per investimento: l'impegno dell'opera che si è programmato di realizzare non è registrato nell'anno in cui sono stati reperiti i mezzi finanziari ma, al contrario, in base alla maturazione degli stati di avanzamento lavori negli anni successivi.

FPV = saldo finanziario alimentato con Entrate già accertate che vanno a coprire obbligazioni passive già assunte, ma **esigibili** negli es. successivi

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA C.D. POTENZIATA

Il nuovo principio si preoccupa in ogni caso di prevedere, al momento della progettazione dell'opera, di aver predisposto la copertura finanziaria per tutto l'investimento, pur senza registrare nello stesso anno l'impegno di spesa.

**DEFINIZIONE E  
PRINCIPIO DELLA  
COMPETENZA  
ECONOMICA**

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

### SCENDIAMO UN PO' PIU' NEI «PARTICOLARI NORMATIVI»:

Il nuovo sistema contabile  
Art. 2 comma 1 del D. Lgs. 118/2011 come  
modificato ed integrato dal D. Lgs. 126/2014

*“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.”*

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

### CONTABILITÀ ECONOMICA

Tra le novità della riforma, c'è dunque **l'affiancamento** della contabilità economico-aziendale a quella finanziaria, caratteristica attuale dei bilanci degli enti locali.

L'obiettivo è quello di arrivare a consolidare il bilancio degli enti con quelli delle società e degli organismi controllati e partecipati, in modo da rappresentare l'azione amministrativa complessiva.

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Nell'ambito di tale sistema integrato, dunque, la contabilità economico-patrimoniale **affianca** la contabilità finanziaria (che costituisce ancora il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione dei risultati della gestione finanziaria) per rilevare i **costi/oneri e i ricavi/proventi** derivanti dalle **transazioni** poste in essere da una amministrazione pubblica.

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

**La contabilità finanziaria, a differenza della contabilità economico-patrimoniale rileva solamente gli **effetti finanziari** degli eventi di gestione:**

- **non percepisce variazioni economiche che non generano contestualmente movimenti di cassa (ad es. ammortamenti, variazioni delle rimanenze).**

**Di conseguenza **non consente di misurare correttamente la consistenza del patrimonio dell'Ente, inteso come complesso di beni mobili ed immobili, diritti di credito e debiti.****

- **non consente inoltre alcuna valutazione in ordine all'efficienza, efficacia e all'economicità dell'attività svolta.**

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

### *Modalità attuative*

Gli enti locali devono garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario ed economico-patrimoniale adottando il piano dei conti integrato di cui all'articolo 4 del D. Lgs. 118/2011.

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

*L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale,  
da affiancare a quella finanziaria,  
non rappresenta una novità per gli ee.ll.*

- Viene però disciplinata la **modalità di attuazione** del “sistema contabile integrato”, in grado cioè di **rilevare, contestualmente alla registrazione delle operazioni**, gli aspetti finanziari (autorizzatori) e quelli economico-patrimoniali

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

**Importanza della “matrice di correlazione”:  
struttura integrata nella quale le transazioni  
sono registrate **nei tre livelli** evitando  
riconciliazioni successive**

**(se non per le scritture di rettifica e  
assestamento di fine esercizio)**

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

### *Le novità*

*Si esclude, quindi, la possibilità di trarre le  
risultanze economico-patrimoniali della  
gestione  
mediante la riclassificazione e la  
conciliazione*

*ex  
post*

*dei risultati finanziari  
(prospetto di  
conciliazione)*

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

# Il Piano dei conti integrato

La previsione di un piano dei conti integrato  
*(capace cioè di conciliare in se gli aspetti  
finanziari, economici e patrimoniali della  
gestione degli enti in contabilità finanziaria)*  
comune a tutta la P.A.

*(un unico sistema di conti applicabile a tutti gli enti  
in contabilità finanziaria)*

è finalizzata alla riduzione ad un solo schema  
classificatorio delle entrate e delle spese poste  
in essere da tutti gli enti, permettendo così di  
superare le difficoltà in sede di consolidamento  
e di analisi dei dati di finanza pubblica.

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

### *Obiettivi*

*(punto 1 principio contabile della comp. eco-patrim.)*

- *permettere l'elaborazione del bilancio consolidato di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende e società;*
- *predisporre la base informativa necessaria per la determinazione analitica dei costi;*
- *consentire la verifica nel corso dell'esercizio della situazione patrimoniale ed economica dell'ente e del processo di provvista e di impiego delle risorse*

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Si ha così il superamento del SIOPE  
(Sistema informativo sulle operazioni  
degli  
enti pubblici),  
la cui applicazione era  
limitata alla sola rilevazione dei  
flussi di  
cassa  
attraverso una *codifica uniforme*  
per tipologia di enti

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Ma il Piano dei conti integrato, da solo, non è sufficiente per garantire l'unificazione:

servono anche criteri comuni di contabilizzazione:

1. **COME?** Regole generali ed applicative (Principi contabili)
2. **COSA?** Apprezzamento di tutte le transazioni, non solo quelle finanziarie (Sistema di contabilità "integrata")

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

il nuovo Piano dei conti integrato,  
permette la  
**contestuale registrazione ed  
imputazione**  
delle transazioni nell'ottica  
sia della competenza finanziaria che  
economico-patrimoniale.  
Schematizzando:

# DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

## PIANO DEI CONTI INTEGRATO



## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

### *Definizione (punto 17 principi generali o postulati)*

- <<La competenza economica rappresenta il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle diverse operazioni ed attività amministrative che la singola amministrazione pubblica svolge durante ogni esercizio e mediante le quali si evidenziano “utilità economiche” cedute e/o acquisite anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari.>>

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

### *Nel primo caso (processo di scambio: COSTI/RICAVI)*

- la competenza economica dei **costi** e dei **ricavi** è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) “...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).”

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

### *Nel secondo caso (processo di erogazione: proventi/oneri) – Proventi –*

Come regola generale, devono essere imputati all'esercizio nel quale si verificano le seguenti due condizioni:

1. il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
2. l'erogazione è già avvenuta, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà o i servizi sono stati resi.

Le risorse finanziarie rese disponibili per le **attività istituzionali** dell'amministrazione, come i diversi proventi o trasferimenti correnti di natura tributaria o non, si imputano all'esercizio nel quale si è verificata la manifestazione finanziaria e se tali risorse sono risultate impiegate per la copertura dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate (tributi in autoliquidazione: si imputano per cassa).

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

*Nel secondo caso (processo di erogazione) - Proventi*

### **ECCEZIONE**

***i trasferimenti (ATTIVI, cioè ottenuti dall'Ente) a destinazione vincolata (correnti e in c/capitale) sono imputati in funzione della copertura degli oneri a cui sono destinati.***

*Quindi trasferimenti  
attivi a destinazione vincolata:*

- correnti sono imputati economicamente all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati;*
- in conto capitale, vincolati alla realizzazione di immobilizzazioni, sono imputati, per un importo proporzionale all'onere finanziato, negli esercizi nei quali si ripartisce il costo/onere dell'immobilizzazione (es. quota di ammortamento).*

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

***Esempio: se il trasferimento attivo 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.***

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

*Altre rilevazioni (integrazione, rettifica e completamento), non rilevate in contabilità finanziaria*

- 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;

## DEFIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

### *Altre rilevazioni (integrazione, rettifica e completamento)*

- c) le **perdite su crediti e gli accantonamenti** al fondo svalutazione crediti;
- d) le **rimanenze** iniziali e finali di materie prime, semilavorati, prodotti in corso su ordinazione, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni e prodotti finiti;
- e) le quote di costo/onere o di ricavo/provento corrispondenti ai **ratei e risconti attivi e passivi** di competenza economica dell'esercizio;

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

### ***Altre rilevazioni (integrazione, rettifica e completamento)***

f) 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)**

*Non si dimentichi, invece, che la scelta normativa in ambito privatistico di eliminazione della sezione straordinaria del Bilancio risponde principalmente all'esigenza di garantire una maggiore omogeneità dei bilanci, in quanto, di frequente, la distinzione tra gestione ordinaria e straordinaria era lasciata alle valutazioni del redattore del bilancio, e di allineare la normativa con quella dei principi contabili internazionali.*

## DEFINIZIONE E PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

*Norma di chiusura (rinvio)  
Punto 8 del principio contabile*

per quanto non specificatamente previsto nel documento, valgono gli articoli dal n. 2423 al n. 2435 bis (disciplina del bilancio di esercizio) del codice civile e i principi contabili emanati dall'OIC.

## LA MISURAZIONE DEI COMPONENTI DEL RISULTATO ECONOMICO

*Ma quale momento della contabilità finanziaria  
bisogna prendere in considerazione ai fini  
della misurazione DEL RISULTATO  
ECONOMICO?*



*Quale fase dell'entrata e della spesa rileva ai  
fini della registrazione economico-patrimoniale?*

*Li vediamo a pag. 52 ... ora però facciamo un  
ripasso delle dinamiche FINANZIARIE*

# MEMO: IL SISTEMA INFORMATIVO

A R E E

## Le fasi delle entrate

## Le fasi delle spese

1) *previsione*

1) *previsione*

Area della previsione

2) *accertamento*

2) *impegno*

Area della competenza finanziaria –  
diritti/obblighi

3) *riscossione*

4) *ordinazione*

(fase interna)

Area della cassa

4) *versamento* (fase eventuale)

5) *pagamento*

Delta =  
economie o  
diseconomie;  
(disecon. di spesa  
non sono  
ammesse)

Delta =  
residui

# **IL SISTEMA INFORMATIVO**

## **- il ciclo finanziario dell'ENTRATA -**

- 1- Previsione)**
- 2- Accertamento (fase di diritto – avvio del ciclo finanziario):**  
momento in cui si acquista il diritto a riscuotere una certa somma. L'accertamento, in quanto diritto a riscuotere, genera, un **credito** (flusso monetario in entrata);
- 3. Riscossione (fase di fatto – conclusione del ciclo finanziario):**  
atto materiale della riscossione degli importi accertati  
Non e' possibile riscuotere somme non accertate
- 4. Versamento, (quando vi fosse un eventuale incaricato alla riscossione)**

*Articolo 178 TUEL: Fasi dell'entrata.*

*1. Le fasi di gestione delle entrate sono l'accertamento, la riscossione ed il versamento.*

# IL SISTEMA INFORMATIVO - il ciclo finanziario della SPESA -

## 1- Previsione

## 2- Impegno

(fase di diritto – avvio del processo finanziario):  
atto unilaterale che, di norma, si assume a seguito  
di una **obbligazione giuridicamente perfezionata**.

L'impegno, in quanto obbligo giuridico a pagare, presuppone il formarsi di  
una **obbligazione**

(ad esempio, stipula di un contratto): determinazione della **somma** da pagare;  
individuazione del **soggetto creditore**; indicazione della **ragione del debito**;  
costituzione del **vincolo sullo stanziamento di bilancio** );

3- Liquidazione - Con la **liquidazione** si determina la **somma**  
**certa e liquida** da corrispondere al debitore  
nei limiti dell'ammontare dell'impegno assunto

La determinazione della somma da pagare deve essere comprovata da  
appositi atti e documenti

(ad esempio, dalla emissione di fattura da parte del fornitore)

## 4- Ordinazione

## 5- Pagamento

(fase di fatto – conclusione del ciclo finanziario):  
esborso delle somme in precedenza impegnate  
Non e' possibile pagare somme non impegnate

Articolo 182 TUEL: Fasi della spesa

1. Le fasi di gestione della spesa sono l'impegno, la liquidazione,  
l'ordinazione ed il pagamento

# Residui

Le diverse dinamiche  
della gestione di **competenza**  
e di **cassa**  
generano  
variazioni positive (**residui attivi**)  
o negative (**residui passivi**)

# Residui attivi

**Tutte le entrate accertate, ma non riscosse,**  
entro il termine di un esercizio finanziario  
(crediti ancora da riscuotere a fine esercizio – elementi  
attivi del patrimonio aziendale)

*Ad esempio:*

Entrate accertate nell'esercizio t: € 600

di cui: Entrate incassate nell'esercizio t: € 540

Residui attivi formati nell'esercizio t: € 60

Diverso è il caso delle entrate iscritte nel bilancio  
(previsione definitiva) ma non accertate a fine esercizio  
(**minori accertamenti**)

# Residui passivi

**Tutte le spese impegnate, ma non pagate,** entro il termine dell'esercizio (debiti ancora da pagare – elemento passivo del patrimonio aziendale)

*Ad esempio:*

*Spese impegnate nell'esercizio t: € 500*

*di cui: pagate nell'esercizio t: € 450*

*Residui passivi formati nell'esercizio t: € 50*

Diverso è il caso delle spese iscritte in bilancio che, al termine dell'esercizio, per quanto previste, non sono ancora state impegnate (**economie di spesa**)

# Saldo del bilancio di competenza

(detto anche  
**RISULTATO DI GESTIONE**)

Il **confronto algebrico** tra gli accertamenti e gli impegni pone in evidenza il seguente **risultato** (o saldo):

- **avanzo finanziario di competenza previsto**,  
per: accertamenti previsti  $>$  impegni previsti
- **disavanzo finanziario di competenza previsto**,  
per: accertamenti previsti  $<$  impegni previsti
- **pareggio finanziario di competenza previsto**,  
per: accertamenti previsti  $=$  impegni previsti

# Risultato di amministrazione

- Il “risultato finanziario di amministrazione” è invece dato dalla seguente somma algebrica:  
**fondo di cassa** (denaro che si trova in cassa alla fine dell’esercizio di cui vogliamo determinare il risultato di amministrazione)  
**+ residui attivi**  
**– residui passivi**
- (di tutti, non solo di quelli formati durante l’esercizio considerato)

*Articolo 186 TUEL: Risultato contabile di amministrazione. 1. Il risultato contabile di amministrazione è ..... pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. **Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio***

**PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE**

		GESTIONE		
		Residui	Competenza	TOTALE
Fondo cassa al 1° Gennaio				1.059.468,54
RISCOSSIONI	(+)	2.523.482,10	6.608.030,16	9.131.512,26
PAGAMENTI	(-)	1.847.708,53	7.247.829,57	9.095.538,10
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			1.095.442,70
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)			0,00
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			1.095.442,70
RESIDUI ATTIVI	(+)	1.650.837,23	2.832.144,78	4.482.982,01
<i>di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze</i>		0,00	0,00	0,00
RESIDUI PASSIVI	(-)	226.306,04	2.261.218,95	2.487.524,99
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI	(-)			471.270,20
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)			570.737,50
<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2016(A) (2)</b>	<b>(=)</b>			<b>2.048.892,02</b>

Composizione del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre 2016

<b>Parte accantonata</b>				
Fondo svalutazione crediti al 31/12/2016				264.185,69
			<b>Totale parte accantonata (B)</b>	<b>264.185,69</b>
<b>Parte vincolata</b>				
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili				35.058,79
Vincoli derivanti da trasferimenti				0,00
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui				0,00
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente				145.521,70
Altri vincoli da specificare				17.500,00
			<b>Totale parte vincolata (C)</b>	<b>198.080,49</b>

# Risultato di amministrazione

Esprime la **situazione finanziaria** a fine esercizio dell'Az.Pubbl.Locale, la quale può documentare:

- un **avanzo di amministrazione**,  
per:  $\text{fondo di cassa} + \text{residui attivi} > \text{residui passivi}$
- un **disavanzo di amministrazione**,  
per:  $\text{fondo di cassa} + \text{residui attivi} < \text{residui passivi}$
- un **pareggio di amministrazione**,  
per:  $\text{fondo di cassa} + \text{residui attivi} = \text{residui passivi}$

# In formule

*Entrate accertate ed incassate nell'esercizio + Residui attivi incassati nell'esercizio*

= Incassi di competenza e residui

*Uscite impegnate e pagate nell'esercizio + Residui passivi pagati nell'esercizio*

= Pagamenti di competenza e residui

*Incassi di competenza e residui – Pagamenti di competenza e residui*

---

= **Risultato di cassa dell'esercizio** (flusso monetario netto)

---

*Fondo di cassa iniziale + Risultato di cassa dell'esercizio*

= **Fondo finale di cassa** (stock di cassa finale)

---

*Fondo finale di cassa + totale dei residui attivi – totale dei residui passivi*

= **Risultato di amministrazione**

# Il risultato di amministrazione

**N.B. – N.B. - Il risultato di amministrazione e' una grandezza finanziaria stock, determinata dalla somma algebrica di altre grandezze stock.**

Il suo ammontare, pertanto, rappresenta la “situazione finanziaria” ad un dato momento della vita dell’azienda, e non l’effetto che le entrate e le uscite relative ad un esercizio hanno prodotto sulla situazione finanziaria aziendale

# Il risultato di amministrazione

L'avanzo di amministrazione, dunque, **non indica un risultato gestionale**: non fornisce informazioni su quanto i ricavi delle attività sono  $>$  dei costi. Solamente, l'avanzo (disavanzo) di amministrazione indica la presenza di una liquidità di cassa positiva (negativa), senza esplicitare quali sono i ricavi/costi che hanno generato tale liquidità.

***Quante volte invece capita di sentire che il risultato di amministrazione venga impropriamente visto come l'“equivalente pubblicitario dell'utile civilistico”!!!!***

# Il risultato di amministrazione

**«FATTURATO E' VANITA'  
UTILE E' REALTA'  
CASSA E' VERITA'»**

Un risultato di amministrazione positivo puo' "coesistere"  
con un peggioramento della situazione finanziaria?

***LA CORRETTA INTEPRETAZIONE DI UNA POSSIBILE  
CIRCOSTANZA:***

***AVANZO, ANCHE SIGNIFICATIVO, MA FONDO CASSA  
RIDOTTO OD ADDIRITTURA NEGATIVO***

***Le due grandezze devono essere vicine (interessante mettere  
a confronto il fondo cassa al 31.12 e l'avanzo- nei comuni "sani i valori sono  
prossimi).... Se cio' non accade significa: lentezza di  
riscossione oppure .. Residui attivi non genuini ....***

## LA MISURAZIONE DEI COMPONENTI DEL RISULTATO ECONOMICO

*Fatto il “ripasso” delle dinamiche finanziarie,  
occupiamoci del risultato economico:*

*Ancorché non univoca, il principio contabile  
fissa una regola generale:*

Entrata finanziaria - ACCERTAMENTO

Spesa finanziaria - LIQUIDAZIONE

# LA MISURAZIONE DEI COMPONENTI DEL RISULTATO ECONOMICO

I ricavi sono rilevati unitamente  
**all'accertamento**  
delle entrate dei primi tre titoli di bilancio e dei  
contributi agli investimenti e dei trasferimenti in conto  
capitale

I costi sono rilevati al momento  
**della liquidazione**  
delle spese del primo titolo di bilancio, salvo che per i  
trasferimenti correnti, in c/capitale e i contributi agli  
investimenti, per i quali si fa riferimento **all'impegno**

# LA MISURAZIONE DEI COMPONENTI DEL RISULTATO ECONOMICO

## *Eccezioni per le ENTRATE*

- *nelle fattispecie sotto indicate, l'accertamento determina solo la **rilevazione di crediti e non di ricavi** trattandosi di operazioni **misuratrici di permutazioni patrimoniali**:*

*titolo 5 “Entrate da riduzione di attività finanziaria”,*

- *titolo 6 “Accensione di prestiti”,*

- *titolo 7 “Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere”*

- *titolo 9 “Entrate per conto terzi e partite di giro”,*

**+**

- *le entrate e le spese relative al credito IVA*

- *l'incremento dei depositi bancari che è rilevata in corrispondenza ai pagamenti per “Versamenti da depositi bancari”.*

# LA MISURAZIONE DEI COMPONENTI DEL RISULTATO ECONOMICO

Accertamento di entrata

Ricavi/proventi

Titolo 1  
Titolo 2  
Titolo 3  
Titolo 4

L'accertamento di entrata dà luogo a

- Modificazioni patrimoniali
- Permutazioni patrimoniali

Crediti

Titolo 5  
Titolo 6  
Titolo 7  
Titolo 9

# LA MISURAZIONE DEI COMPONENTI DEL RISULTATO ECONOMICO

## PER LE SPESE:

Come detto, la rilevazione di costi ed oneri avviene all'atto della **liquidazione**, definita ai sensi del co.1, art. 184 tuel, sarebbe a dire nel momento in cui:

*“in base ai documenti ed ai titoli atti a comprovare il diritto acquisito del creditore, **si determina la somma certa e liquida da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto**”*

# LA MISURAZIONE DEI COMPONENTI DEL RISULTATO ECONOMICO

## *Eccezioni per le SPESE*

- titolo 3 “Spese per incremento attività finanziarie”,
  - titolo 4 “Rimborso Prestiti”,
- titolo 5 “Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere”
  - titolo 7 “Uscite per conto terzi e partite di giro”
    - +
    - le spese relative al debito IVA i costi derivanti dai trasferimenti e contributi (correnti, agli investimenti e in c/capitale);
    - la riduzione di depositi bancari che è rilevata in corrispondenza agli incassi per “Prelievi da depositi bancari”

In corrispondenza dell'**IMPEGNO**, che determina solo la rilevazione di debiti

## I COMPONENTI DEL CONTO ECONOMICO

### Articolo 229 TUEL: Conto economico.

- 1. Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione di competenza economica dell'esercizio considerato, rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale, nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, e rileva il risultato economico dell'esercizio.**
- 2. Il conto economico è redatto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.**

# L'AVVIO DELLA CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE ARMONIZZATA

## **QUANDO?**

### **ART. 227 TUEL:**

*“Nelle more dell'adozione della contabilità economico-patrimoniale, gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti che si avvalgono della facoltà, prevista dall'art. 232, non predispongono il conto economico, lo stato patrimoniale e il bilancio consolidato”.*

### **ART. 232 TUEL:**

*“Gli EE.LL. con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non tenere la contabilità economico-patrimoniale fino all'esercizio 2017”.*

**La nuova contabilità economico patrimoniale  
e' entrata a regime, per gli enti non  
sperimentatori, a partire dal  
1 gennaio 2016.**

**Per gli enti con popolazione inferiore a 5.000  
abitanti il termine è differito al  
1 gennaio 2018**

# L'AVVIO DELLA CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE ARMONIZZATA

## **QUANDO?**

### **C'è un disallineamento:**

- da un lato l'art. 232, comma 2, del Tuel: *“gli Enti Locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti (che sono il 70% del totale n.d.r.) possono non tenere la contabilità economico patrimoniale fino all'esercizio 2017”* (letto dall'Anci come *“quindi obbligatorio dall'anno successivo, 2018”*) e
- dall'altro, il Principio contabile applicato del bilancio consolidato che, inequivocabilmente, dispone l'obbligo della redazione del consolidato (il cui presupposto necessario è la tenuta della contabilità economico-patrimoniale) già dal 2018 con riferimento all'esercizio 2017 (Dlgs. n. 118/11, Allegato n. 4/4, punto 1).

Con la **Faq n. 30 pubblicata dalla Commissione Arconet** (Commissione per l'armonizzazione degli Enti Territoriali) l'11 aprile 2018 sul sito della Ragioneria generale dello Stato sono stati forniti gli attesi chiarimenti in merito alla decorrenza degli adempimenti legati alla contabilità economico-patrimoniale per i Comuni fino a 5.000 abitanti, sostenendo che tale obbligo decorre dall'1.1.2018.

# L'AVVIO DELLA CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE ARMONIZZATA

*Attività propedeutiche per l'avvio (per i Comuni >5.000 abit.)*

- 1. Riclassificazione delle voci dello Stato Patrimoniale al 31 dicembre 2015;**
- 2. Applicazione dei criteri di valutazione dell'attivo e del passivo previsti dal principio applicato della contabilità economico-patrimoniale, all'inventario e allo stato patrimoniale riclassificato;**
- 3. Definizione delle scritture di apertura dei conti riclassificati, secondo la nuova articolazione dello stato patrimoniale**

# L'AVVIO DELLA CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE ARMONIZZATA

## 1. Riclassificazione

**E' un'attività di ricognizione straordinaria finalizzata alla rideterminazione del valore del patrimonio con la quale si procede alla riclassificazione delle voci dello stato patrimoniale chiuso il 31.12.2015 nel rispetto del DPR 194/1996, secondo l'articolazione prevista dallo stato patrimoniale allegato al nuovo decreto legislativo 118/2011, collegando le singole voci dell'inventario secondo il piano dei conti patrimoniale**

CONTO ECONOMICO		2016	2015	r
	<b>A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE</b>			a
1	Proventi da tributi	4.571.062,80	-	
2	Proventi da fondi perequativi	866.026,64	-	
3	<b>Proventi da trasferimenti e contributi</b>	<b>320.652,39</b>	-	
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>	320.652,39	-	
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	<b>1.451.057,78</b>	-	
a	<i>Proventi derivanti dalla gestione dei beni</i>	413.971,20	-	
b	<i>Ricavi della vendita di beni</i>	2.205,00	-	
c	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>	1.034.881,58	-	
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	754.399,98	780.986,32	
	<b>TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)</b>	<b>7.963.199,59</b>	<b>780.986,32</b>	
	<b>B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE</b>			

<b>B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE</b>				
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	110.154,91	-	B
10	Prestazioni di servizi	4.205.012,78	-	B
11	Utilizzo beni di terzi	57.695,63	-	B
12	Trasferimenti e contributi	<b>327.565,78</b>	-	
a	<i>Trasferimenti correnti</i>	318.178,41	-	
b	<i>Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubb.</i>	-	-	
c	<i>Contributi agli investimenti ad altri soggetti</i>	9.387,37	-	
13	Personale	2.505.290,29	-	B
14	Ammortamenti e svalutazioni	<b>1.158.677,52</b>	-	B1
a	Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali	38.476,97	-	B1
b	Ammortamenti di immobilizzazioni materiali	1.120.200,55	-	B1
c	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	-	-	B1
d	Svalutazione dei crediti	-	-	B1
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	-	-	B1
16	Accantonamenti per rischi	5.000,00	-	B1
17	Altri accantonamenti	8.000,00	-	B1
18	Oneri diversi di gestione	145.708,71	-	B1
<b>TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)</b>		<b>8.523.105,62</b>	-	
DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE ( A-B)		- <b>559.906,03</b>	<b>780.986,32</b>	

**C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI****Proventi finanziari**

19	Proventi da partecipazioni	30.022,00	-	C1
a	<i>da società controllate</i>	-	-	
b	<i>da società partecipate</i>	-	-	
c	<i>da altri soggetti</i>	30.022,00	-	
20	Altri proventi finanziari	2.238,06	-	C1
	<b>Totale proventi finanziari</b>	<b>32.260,06</b>	<b>-</b>	
	<b><u>Oneri finanziari</u></b>			
21	Interessi ed altri oneri finanziari	268.464,29	-	C1
a	<i>Interessi passivi</i>	268.464,29	-	
b	<i>Altri oneri finanziari</i>	-	-	
	<b>Totale oneri finanziari</b>	<b>268.464,29</b>	<b>-</b>	

**TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)****- 236.204,23****-**

	TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)	- 236.204,23	-	-	-
	D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE				
22	Rivalutazioni	-	-	D18	D18
23	Svalutazioni	29.325,08	-	D19	D19
	<b>TOTALE RETTIFICHE (D)</b>	<b>-29.325,08</b>	<b>0,00</b>		
	<b>E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI</b>				
24	Proventi straordinari	<b>155.002,95</b>	-	E20	E20
a	<i>Proventi da permessi di costruire</i>	-	-		
b	<i>Proventi da trasferimenti in conto capitale</i>	32.650,47	-		
c	<i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i>	97.891,55	-		E20b
d	<i>Plusvalenze patrimoniali</i>	-	-		E20c
e	<i>Altri proventi straordinari</i>	24.460,93	-		
	<b>Totale proventi straordinari</b>	<b>155.002,95</b>	<b>-</b>		
25	Oneri straordinari	<b>543.872,58</b>	-	E21	E21
a	<i>Trasferimenti in conto capitale</i>	-	-		
b	<i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>	464.506,01	-		E21b
c	<i>Minusvalenze patrimoniali</i>	0,57	-		E21a
d	<i>Altri oneri straordinari</i>	79.366,00	-		E21d
	<b>Totale oneri straordinari</b>	<b>543.872,58</b>	<b>-</b>		
	<b>TOTALE PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI (E)</b>	<b>- 388.869,63</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
	<b>RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)</b>	<b>- 1.214.304,98</b>	<b>780.986,32</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
26	Imposte (*)	129.998,35	-	E22	E22
27	<b>RISULTATO DELL'ESERCIZIO</b>	<b>- 1.344.303,33</b>	<b>780.986,32</b>	<b>E23</b>	<b>E23</b>

(\*) Per gli enti in contabilità finanziaria la voce si riferisce all'IRAP.

# I COMPONENTI DEL CONTO ECONOMICO

**ALIQUOTE DI AMMORTAMENTO:  
sono aliquote minime ...**

<i>Tipologia beni</i>	<i>Coefficiente annuo</i>	<i>Tipologia beni</i>	<i>Coefficiente annuo</i>
<i>Mezzi di trasporto stradali leggeri</i>	20%	<i>Equipaggiamento e vestiario</i>	20%
<i>Mezzi di trasporto stradali pesanti</i>	10%		
<i>Automezzi ad uso specifico</i>	10%	<i>Materiale bibliografico</i>	5%
<i>Mezzi di trasporto aerei</i>	5%	<i>Mobili e arredi per ufficio</i>	10%
<i>Mezzi di trasporto marittimi</i>	5%	<i>Mobili e arredi per alloggi e pertinenze</i>	10%
<i>Macchinari per ufficio</i>	20%	<i>Mobili e arredi per locali ad uso specifico</i>	10%
<i>Impianti e attrezzature</i>	5%	<i>Strumenti musicali</i>	20%
<i>Hardware</i>	25%	<i>Opere dell'ingegno – Software prodotto</i>	20%
<i>Fabbricati civili ad uso abitativo commerciale istituzionale</i>	2%		

***Fabbricati demaniali: 2%, altri beni dem. 3%;  
beni immateriali 3%***

# GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

## Articolo 230 TUEL:

**Lo stato patrimoniale e conti patrimoniali speciali**

**1. Lo stato patrimoniale rappresenta i risultati della gestione patrimoniale e la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio ed è predisposto nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.**

**2. Il patrimonio degli enti locali è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente. Attraverso la rappresentazione contabile del patrimonio è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale.**

## GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

- 3. Gli enti locali includono nello stato patrimoniale i beni del demanio, con specifica distinzione, ferme restando le caratteristiche proprie, in relazione alle disposizioni del codice civile.**
- 4. Gli enti locali valutano i beni del demanio e del patrimonio, comprensivi delle relative manutenzioni straordinarie, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 4/3 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.**
- 5. Lo stato patrimoniale comprende anche i crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione. Al rendiconto della gestione è allegato l'elenco di tali crediti distintamente rispetto a quello dei residui attivi.**

**STATO PATRIMONIALE - ATTIVO**

Allegato n.10 - Rendiconto della gestione

	STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)	2016	2015	riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
	<b>A) CREDITI vs.LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE</b>	0,00	0,00	A	A
	<b>TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
	<b>B) IMMOBILIZZAZIONI</b>				
I	<u>Immobilizzazioni immateriali</u>			BI	BI
1	Costi di impianto e di ampliamento	0,00	0,00	BI1	BI1
2	Costi di ricerca sviluppo e pubblicità	70.806,46	104.652,31	BI2	BI2
3	Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno	0,00	0,00	BI3	BI3
4	Concessioni, licenze, marchi e diritti simile	0,00	0,00	BI4	BI4
5	Avviamento	0,00	0,00	BI5	BI5
6	Immobilizzazioni in corso ed acconti	0,00	0,00	BI6	BI6
9	Altre	0,00	0,00	BI7	BI7
	<b>Totale immobilizzazioni immateriali</b>	<b>70.806,46</b>	<b>104.652,31</b>		
	<u>Immobilizzazioni materiali (3)</u>				
II 1	Beni demaniali	9.971.382,69	10.320.061,82		
1.1	Terreni	59.256,26	59.256,26		
1.2	Fabbricati	118.302,50	122.363,35		
1.3	Infrastrutture	9.793.823,93	10.138.442,21		
1.9	Altri beni demaniali	0,00	0,00		
III 2	Altre immobilizzazioni materiali (3)	15.660.209,48	16.283.634,93		
2.1	Terreni	86.685,55	86.685,55	BII1	BII1
a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	0,00	0,00		



	2.9	Diritti reali di godimento	0,00	0,00		
	2.99	Altri beni materiali	0,00	0,00		
	3	Immobilizzazioni in corso ed acconti	1.976.250,44	1.933.976,60	BII5	BII5
		<b>Totale immobilizzazioni materiali</b>	<b>27.607.842,61</b>	<b>28.537.673,35</b>		
IV		<u>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</u>				
	1	Partecipazioni in	4.473.516,98	4.208.398,00	BIII1	BIII1
	a	<i>imprese controllate</i>	313.166,00	294.250,00	BIII1a	BIII1a
	b	<i>imprese partecipate</i>	4.160.350,98	3.914.148,00	BIII1b	BIII1b
	c	<i>altri soggetti</i>	0,00	0,00		
	2	Crediti verso	0,00	0,00	BIII2	BIII2
	a	altre amministrazioni pubbliche	0,00	0,00		
	b	<i>imprese controllate</i>	0,00	0,00	BIII2a	BIII2a
	c	<i>imprese partecipate</i>	0,00	0,00	BIII2b	BIII2b
	d	<i>altri soggetti</i>	0,00	0,00	BIII2c BIII2d	BIII2d
	3	Altri titoli	0,00	0,00	BIII3	
		<b>Totale immobilizzazioni finanziarie</b>	<b>4.473.516,98</b>	<b>4.208.398,00</b>		
		<b>TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)</b>	<b>32.152.166,05</b>	<b>32.850.723,66</b>	-	-
I		<b>C) ATTIVO CIRCOLANTE</b>				
		<u>Rimanenze</u>	0,00	0,00	CI	CI
		<b>Totale rimanenze</b>	0,00	0,00		
II		<u>Crediti (2)</u>				
	1	Crediti di natura tributaria	2.440.932,81	2.200.271,20		
	a	<i>Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità</i>	0,00	0,00		

	b	Altri crediti da tributi	2.301.602,33	2.108.758,40		
	c	Crediti da Fondi perequativi	139.330,48	91.512,80		
	2	Crediti per trasferimenti e contributi	113.642,19	109.381,55		
	a	verso amministrazioni pubbliche	102.457,05	109.381,55		
	b	imprese controllate	0,00	0,00	CII2	CII2
	c	imprese partecipate	0,00	0,00	CII3	CII3
	d	verso altri soggetti	11.185,14	0,00		
	3	Verso clienti ed utenti	1.507.484,45	1.803.115,93	CII1	CII1
	4	Altri Crediti	190.573,86	298.230,22	CII5	CII5
	a	verso l'erario	33.837,00	117.950,00		
	b	per attività svolta per c/terzi	0,00	0,00		
	c	altri	156.736,86	180.280,22		
		<b>Totale crediti</b>	<b>4.252.633,32</b>	<b>4.410.998,90</b>		
III		<u>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</u>				
	1	Partecipazioni	0,00	0,00	CIII1,2,3,4,5	CIII1,2,3
	2	Altri titoli: appoggio iva investimenti	0,00	0,00	CIII6	CIII5
		<b>Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
IV		<u>Disponibilità liquide</u>				
	1	Conto di tesoreria	1.095.442,70	1.059.468,54		
	a	Istituto tesoriere	1.095.442,70	1.059.468,54		CIV1a
	b	presso Banca d'Italia	0,00	0,00		
	2	Altri depositi bancari e postali	0,00	0,00	CIV1	CIV1b e CIV1c
	3	Denaro e valori in cassa	0,00	0,00	CIV2 e CIV3	CIV2 e CIV3
	4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente	0,00	0,00		
		<b>Totale disponibilità liquide</b>	<b>1.095.442,70</b>	<b>1.059.468,54</b>		
		<b>TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)</b>	<b>5.348.076,02</b>	<b>5.470.467,44</b>		
		<b>D) RATEI E RISCOINTI</b>				
	1	Ratei attivi	0,00	0,00	D	D

STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		2016	2015	riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
<b>A) PATRIMONIO NETTO</b>					
I	Fondo di dotazione	19.187.941,69	19.187.941,69	AI	AI
II	Riserve	9.523.189,55	9.479.230,97		
a	<i>da risultato economico di esercizi precedenti</i>	-350.441,70	155.019,10	AIV, AV, AVI, AVII,	AIV, AV, AVI, AVII, AVIII
b	<i>da capitale</i>	759.214,99	455.545,36	AII, AIII	AII, AIII
c	<i>da permessi di costruire</i>	9.114.416,26	8.868.666,51		
III	Risultato economico dell'esercizio	-1.344.303,33	-505.460,80	AIX	AIX
<b>TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)</b>		<b>27.366.827,91</b>	<b>28.161.711,86</b>		
<b>B) FONDI PER RISCHI ED ONERI</b>					
1	Per trattamento di quiescenza	0,00	0,00	B1	B1
2	Per imposte	0,00	0,00	B2	B2
3	Altri	13.000,00	0,00	B3	B3
<b>TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)</b>		<b>13.000,00</b>	<b>0,00</b>		
<b>C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO</b>		0,00	0,00	C	C
<b>TOTALE T.F.R. (C)</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
<b><u>D) DEBITI (1)</u></b>					
1	Debiti da finanziamento	5.789.059,25	6.088.336,53		
a	<i>prestiti obbligazionari</i>	0,00	0,00	D1e D2	D1
b	<i>v/ altre amministrazioni pubbliche</i>	93.901,50	102.438,00		
c	<i>verso banche e tesoriere</i>	25.893,14	49.667,18	D4	D3 e D4
d	<i>verso altri finanziatori</i>	5.669.264,61	5.936.231,35	D5	
2	Debiti verso fornitori	1.367.623,36	1.327.883,46	D7	D6
3	Acconti	0,00	0,00	D6	D5
4	Debiti per trasferimenti e contributi	246.578,92	149.970,31		
a	<i>enti finanziati dal servizio sanitario nazionale</i>	0,00	0,00		
b	<i>altre amministrazioni pubbliche</i>	104.248,00	31.487,20		
c	<i>imprese controllate</i>	0,00	0,00	D9	D8
d	<i>imprese partecipate</i>	0,00	0,00	D10	D9
e	<i>altri soggetti</i>	142.330,92	118.483,11		
5	Altri debiti	714.316,59	590.452,91	D12,D13,D14	D11,D12,D13
a	<i>tributari</i>	303.550,85	196.391,00		
b	<i>verso istituti di previdenza e sicurezza sociale</i>	100.796,48	106.688,43		
c	<i>per attività svolta per c/terzi (2)</i>	0,00	0,00		
d	<i>altri</i>	309.969,26	287.373,48		

4	Debiti per trasferimenti e contributi	<b>246.578,92</b>	<b>149.970,31</b>	
a	<i>enti finanziati dal servizio sanitario nazionale</i>	0,00	0,00	
b	<i>altre amministrazioni pubbliche</i>	104.248,00	31.487,20	
c	<i>imprese controllate</i>	0,00	0,00	D9
d	<i>imprese partecipate</i>	0,00	0,00	D10
e	<i>altri soggetti</i>	142.330,92	118.483,11	
5	Altri debiti	<b>714.316,59</b>	<b>590.452,91</b>	D12,D13,D14
a	<i>tributari</i>	303.550,85	196.391,00	
b	<i>verso istituti di previdenza e sicurezza sociale</i>	100.796,48	106.688,43	
c	<i>per attività svolta per c/terzi (2)</i>	0,00	0,00	
d	<i>altri</i>	309.969,26	287.373,48	
	<b>TOTALE DEBITI ( D)</b>	<b>8.117.578,12</b>	<b>8.156.643,21</b>	
	<b><u>E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI</u></b>			
	Ratei passivi	0,00	0,00	E
	Risconti passivi	<b>2.002.836,03</b>	<b>2.002.836,03</b>	E
1	Contributi agli investimenti	<b>2.002.836,03</b>	<b>2.002.836,03</b>	
a	da altre amministrazioni pubbliche	243.022,12	243.022,12	
b	da altri soggetti	1.759.813,91	1.759.813,91	
2	Concessioni pluriennali	0,00	0,00	
3	Altri risconti passivi	0,00	0,00	
	<b>TOTALE RATEI E RISCONTI (E)</b>	<b>2.002.836,03</b>	<b>2.002.836,03</b>	
	<b>TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)</b>	<b>37.500.242,06</b>	<b>38.321.191,10</b>	-

# GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

*Criteria di valutazione di alcune poste:*

## ATTIVO

- ▣ **Patrimonio immobiliare e terreni:** costo di acquisto o catastale se non disponibile (con ricalcolo del fondo ammortamento)
- ▣ **Beni mobili e patrimonio librario:** ricognizione inventariale (non devono essere ricompresi i valori completamente ammortizzati)
- ▣ **Immobilizzazioni Finanziarie:** patrimonio netto/valore di acquisizione (considerare eventuali perdite durevoli di valore)

# GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

*Criteri di valutazione di alcune poste:*

## ATTIVO

**PARTECIPATE, ATTEZIONE:** Commissione Arconet, 16.5.2018: il Metodo del P. Netto è “prioritario”; se non risulta possibile acquisire il bilancio (o progetto di bilancio) delle partecipate, essa viene iscritta al costo; possibile anche l’iscrizione al P.Netto risultante dal bilancio della partecipata dell’esercizio n-1)

▣ **Crediti:** verificare l’effettiva sussistenza a seguito del riaccertamento straordinario. Valutazione al netto del FSC

# GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

## PASSIVO

▮ **Debiti di funzionamento: verificare effettiva sussistenza a seguito di riaccertamento straordinario**

▮ **Debiti finanziari: finanziamenti contratti e incassati non ancora rimborsati (compresi quelli imputati su esercizi futuri)**

### • Patrimonio Netto

▮ **Fondo di dotazione: differenza tra attivo e passivo (scomparsa la voce “netto da beni demaniali”), al netto del valore attribuito alle riserve**

▮ **Alle riserve è attribuito un valore pari a quello risultante ai corrispondenti valori dello SP dell'anno precedente a meno di differenze risultanti dall'applicazione dei nuovi principi (p.e. rivalutazione degli elementi dell'attivo)**

▮

# GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

## OSSERVAZIONI:

- Per i permessi di costruire non è previsto il «ricavo pluriennale» o risconto passivo come per i contributi agli investimenti.
  - Questo comporta che ogni anno il risultato dell'esercizio non coinciderà mai con la differenza tra patrimonio finale e patrimonio iniziale.

*E' come se gli enti facessero un aumento di capitale sociale tutti gli anni per la quota di oneri che finanzia la spesa di investimento.*

- I principi non chiariscono, poi, se quando l'opera finanziata va in ammortamento, occorre procedere allo storno della riserva (tipo metodo del costo netto).

### .FONDI RISCHI ED ONERI

- Si tratta di una novità assoluta



# GLI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI E PASSIVI

## OSSERVAZIONI:

### .FONDI RISCHI ED ONERI

- Si tratta di una novità assoluta – prudenza non è mai troppa:

Corte dei conti, sez. regionale di controllo per la Regione Lombardia, 7/6/2018 n. 193:

Questo Collegio prende atto che, allo stato, poiché la società sta pagando le rate di mutuo, non ci sono specifici rilievi da formulare in ordine alla contabilizzazione della relativa garanzia fidejussoria nel bilancio dell'ente locale. In questo senso, i nuovi principi contabili (all. 4.2) stabiliscono che *«il trattamento delle garanzie fornite dall'ente sulle passività emesse da terzi è il seguente: - al momento della concessione della garanzia, in contabilità finanziaria non si effettua alcuna contabilizzazione ...»*

Dunque, il principio della **prudenza non esclude che l'ente locale che abbia concesso una garanzia possa iscrivere nel proprio bilancio**, tra i "Fondi di riserva e altri accantonamenti" delle spese correnti, uno stanziamento di importo pari alla rata di ammortamento annuale del mutuo. Nel caso di specie, il principio della prudenza **impone** al Comune di Paratico di tenere conto che la società è in liquidazione e che qualora si dovessero riscontrare difficoltà a collocare sul mercato i beni facenti parte del patrimonio societario, l'amministrazione comunale sarebbe direttamente esposta nei confronti degli istituti di credito ....

## Vincoli di strategia finanziaria

La gestione del debito di un ente locale deve essere necessariamente analizzata all'interno di una strategia di equilibri di bilancio che tenga conto:

- 1) delle difficoltà di incremento delle entrate
- 2) della conseguente necessità di contrazione della spesa corrente

## Vincoli di equilibrio economico patrimoniale

La gestione del debito di un ente locale deve essere necessariamente analizzata all'interno di equilibri patrimoniali

Le agenzie di rating assegnano un ruolo importante alla valutazione del rapporto:

**$X = \frac{\text{stock debito di finanziamento}}{E (Tit 1+2+3)}$**

**$E (Tit 1+2+3)$**

Individuando 3 fasce

$x < 100/150\%$

$X = 100/150\%$

$X > 100/150\%$

## Vincoli di equilibrio economico patrimoniale

Se  $X = 100/150\%$



Mantenere livelli costanti di indebitamento

Se  $x > 100/150\%$



Ridurre il livello di d'indebitamento

Se  $x < 100/150\%$



E' possibile aumentare il livello di d'indebitamento

**“SIAMO IN VIAGGIO”: ULTERIORE  
EVOLUZIONE VERSO UN MODELLO BASATO  
SOLO SULLA CONTABILITA' ECONOMICO-  
PATRIMONIALE**

**Il CNDC ha commissionato ricerca, presentata lo scorso  
ottobre alla Camera**

**SVOLTA EPOCALE, a fronte di EE.LL. permeati  
dalla cultura della contabilità finanziaria**

**L'U.E., CON DIRETTIVA 85/2011 ha introdotto l'obbligo  
per tutti i paesi di ADOTTARE SISTEMI DI CONTABILITA'  
BASATI SU UN SET COMUNE DI PRINCIPI in modo da  
garantire l'armonizzazione dei bilanci – sono gli EPSAS  
(European Public Sector Accounting Standards), che  
delineano un sistema contabile basato sull'uso della  
PARTITA DOPPIA quasi del tutto sovrapponibile a quello  
privatistico**

**DAL 2025 TUTTE LE P.A. DOVRANNO RIFERIRSI  
ESCLUSIVAMENTE A QUESTO TIPO DI SISTEMA  
CONTABILE**

# **LEASING PUBBLICO**

# PREMESSA

Il contratto di leasing può essere utilizzato per :

- la realizzazione
- l'acquisizione
- il completamento  
di opere pubbliche

# PREMESSA

IN ASTRATTO, I METODI DI CONTABILIZZAZIONE:

**PATRIMONIALE** – *di derivazione “romanistica”*

Prevalenza **dell'aspetto operativo e formale** = godimento del bene = rilevazione dei canoni quali costi d'esercizio, sia per la quota capitale che interessi; solo col conseguimento del diritto di proprietà si ha il presupposto giuridico per l'iscrizione del bene nell'attivo patrimoniale

**FINANZIARIO** - *di derivazione “anglosassone”*

Equiparazione del leasing ad una operazione di investimento diretto, con assunzione di debito (si dà rilievo alla **sostanza** economica)

# PREMESSA

## METODI DI CONTABILIZZAZIONE:

### **PATRIMONIALE**

**CONTO DEL PATRIMONIO:** iscrizione del bene nell'attivo al momento del riscatto, per il px pagato

**CONTO DEL BILANCIO:** canoni periodici iscritti nelle spese correnti (comprensivi dell'IVA, della quota capitale ed interessi in modo indistinto come <utilizzo per beni di terzi> - intervento 4 del titolo I); px di riscatto iscritto fra le spese in conto capitale

**CONTO ECONOMICO:** canoni periodici iscritti fra i costi per godimento beni di terzi; ammortamento annuale del px di riscatto

# PREMESSA

## METODI DI CONTABILIZZAZIONE:

### FINANZIARIO

**CONTO DEL PATRIMONIO:** iscrizione del bene nell'attivo, indicazione nel passivo del debito verso il concedente (per la parte riferibile alle quote capitale)

**CONTO DEL BILANCIO:** canoni periodici iscritti nelle spese correnti solo per la quota interessi; la quota capitale è iscritta tra le spese per rimborso prestiti (tit. IV); al tit. V dell'entrata iscrizione dell'accensione di prestito e al tit. II della spesa il costo d'investimento del bene

**CONTO ECONOMICO:** iscrizione della quota interessi fra i costi, così come l'ammortamento annuale del bene

# E' spesa corrente o spesa d'investimento nel bilancio finanziario degli enti pubblici?

- La legge nulla dice(va) in proposito, limitandosi a consentire espressamente la legittimità di tale forma contrattuale nel settore pubblico (facendo sì che il leasing non sia più un contratto atipico in senso stretto):

**L. 296/2006, art. 1, comma 907: (Possibilità di utilizzo per i committenti del contratto di locazione finanziaria in opere pubbliche, senza limiti) –:**

*<Per la realizzazione, l'acquisizione ed il completamento di opere pubbliche o di pubblica utilità i committenti tenuti all'applicazione del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, possono avvalersi anche del contratto di locazione finanziaria.>*

**La regolamentazione “a regime” è contenuta nell’art. 187 del codice degli appalti**

# E' spesa corrente o spesa d'investimento?

- **Nel silenzio normativo, non vi sarebbero impedimenti né obblighi circa l'utilizzo del metodo finanziario o di quello patrimoniale**
- Con vari interventi interpretativi (Relazioni annuali del 1984 e 1986, sez. Enti Locali) la Corte dei Conti, stante la mancanza di ogni riferimento sotto il profilo normativo, ha ritenuto che:
  - ◆ **I canoni** fossero riconducibili alla **spesa corrente, sia per la quota interessi che per la quota capitale**;
  - ◆ **Il corrispettivo per l'esercizio del diritto di riscatto** costituisse **spesa in conto capitale**

# E' spesa corrente o spesa d'investimento?

- **PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI PER IL SETTORE PUBBLICO (IPSAS13)** consigliano l'uso del metodo FINANZIARIO per la contabilizzazione dei canoni, poiché verrebbe messa in luce la **sostanza del contratto**

# LEGGE 350/2003, ART. 3: LE FORME DI INVESTIMENTO E DI INDEBITAMENTO AMMESSE AL FINE DEL RISPETTO DELL'ART. 119 COST.: NON E' FORMALMENTE INDICATO IL LEASING!

18. Ai fini di cui all'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, costituiscono investimenti:
- a) l'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione e la manutenzione straordinaria di beni immobili, costituiti da fabbricati sia residenziali che non residenziali;
  - b) la costruzione, la demolizione, la ristrutturazione, il recupero e la manutenzione straordinaria di opere e impianti;
  - c) l'acquisto di impianti, macchinari, attrezzature tecnico-scientifiche, mezzi di trasporto e altri beni mobili ad utilizzo pluriennale;
  - d) gli oneri per beni immateriali ad utilizzo pluriennale;
  - e) l'acquisizione di aree, espropri e servitù onerose;
  - f) le partecipazioni azionarie e i conferimenti di capitale, nei limiti della facoltà di partecipazione concessa ai singoli enti mutuatari dai rispettivi ordinamenti;
  - g) i trasferimenti in conto capitale destinati specificamente alla realizzazione degli investimenti a cura di un altro ente od organismo appartenente al settore delle pubbliche amministrazioni;
  - h) i trasferimenti in conto capitale in favore di soggetti concessionari di lavori pubblici o di proprietari o gestori di impianti, di reti o di dotazioni funzionali all'erogazione di servizi pubblici o di soggetti che erogano servizi pubblici, le cui concessioni o contratti di servizio prevedono la retrocessione degli investimenti agli enti committenti alla loro scadenza, anche anticipata. In tale fattispecie rientra l'intervento finanziario a favore del concessionario di cui al comma 2 dell'articolo 19 della legge 11 febbraio 1994, n. 109;
  - i) gli interventi contenuti in programmi generali relativi a piani urbanistici attuativi, esecutivi, dichiarati di preminente interesse regionale aventi finalità pubblica volti al recupero e alla valorizzazione del territorio.

NOTA:

*In colore  
bianco: gli  
interventi  
per i quali è  
utilizzabile  
il leasing  
secondo  
C.Conti  
Lombardia,  
delibera  
87/2008  
(CFR.  
POST)*

## ■ Il leasing finanziario e i principi contabili

Nell'articolo 75 del D.lgs. 118/2011, introdotto con il D.lgs. 126/2014, il leasing finanziario è stato inserito tout court tra le fonti di indebitamento, tanto che il punto 3.25 del principio contabile allegato 4/2 si è adeguato alla nuova formulazione delle disposizioni in materia di indebitamento, precisando come ai fini dell'armonizzazione dei sistemi contabili, il leasing finanziario ed i contratti assimilati (che nell'uso sono conosciuti con altra definizione, quali il leasing immobiliare, leasing in costruendo, sale and lease-back, ecc.), sono contratti di finanziamento e le relative operazioni sono registrate con le medesime scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da debito.

## La questione di massima è stata risolta dalla Corte dei conti, sezione delle Autonomie con la deliberazione n. 15/2017

- Con l'articolo 75 del D.lgs. 118/2011 si è introdotta una presunzione legale circa la qualificazione del leasing finanziario come fonte di indebitamento. Tale presunzione, in primo tempo assoluta, con il D.lgs. 50/2016, come modificato dal D.lgs. 56/2017, deve ritenersi avere carattere relativo (iuris tantum).
- Qualora, pertanto, l'operatore economico assuma concretamente i rischi prevalenti dell'operazione di costruzione dell'opera pubblica, fermo restando il rispetto dell'equilibrio economico finanziario dell'operazione, allora anche il leasing in costruendo sarà considerata un'operazione neutra per l'ente locale in tema di indebitamento.