



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali

Documento n. 10

L'Organo di revisione: controlli sul conto economico.

Novembre 2011



Il presente documento è stato predisposto dal gruppo di lavoro “Principi di revisione e comportamento dell’organo di revisione enti locali” della Commissione di Studio dell’Area Enti Pubblici.

Consigliere Delegato: Giosuè BOLDRINI

Consiglieri Co-Delegati : Andrea BONECHI e Marcello DANISI

Coordinatore del gruppo di lavoro: Antonino BORGHİ

Componenti del gruppo di lavoro:

BARBERIS Davide
CELESTINO Luigi
DI RUSSO Davide
FARNETI Giuseppe
MUNAFO' Giuseppe
NICOLETTI Giosué
PICCARRETA Saverio
POZZOLI Stefano
SACCANI Maria Cristina
SAGGESE Michele
SPINNATO Lorenzo
TEMPESTI Monica
TONVERONACHI Nicola

Ricercatore CNDCEC:

OLIVERIO Mara

Un ringraziamento particolare ai colleghi Borghi Antonino, Celestino Luigi, Munafò Giuseppe e Oliverio Mara per l’attività di coordinamento e di redazione.

Il presente documento riflette i principi emanati fino alla data di pubblicazione dello stesso. Le edizioni aggiornate saranno pubblicate esclusivamente sul sito web del Consiglio Nazionale ([.cndcec.](http://.cndcec)) nella sezione studi e ricerche “principi di revisione ee.II.”.



L'ORGANO DI REVISIONE: controlli sul conto economico.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 229 del Tuel, DPR 194/96, Pcel n. 3

QUADRO DI SINTESI

1. Il conto economico rappresenta e dimostra sotto l'aspetto quantitativo le operazioni di gestione, mediante una aggregazione delle componenti positive e negative che hanno contribuito a determinare il risultato economico dell'esercizio.
2. La struttura del conto economico indicata nel modello n. 17 approvato con D.P.R. n. 194/96, è molto simile a quella prevista dall'art. 2425 del Codice civile per le imprese, prevedendo una suddivisione dei ricavi e dei costi per natura ed una forma di rappresentazione a scalare.
3. Il modello esprime per differenza risultati parziali assai significativi quali:
 - il risultato della gestione, costituito dalla differenza tra i proventi ed i costi della gestione e permette di rilevare il risultato dell'attività tipica degli enti ed il grado dell'efficienza produttiva e dell'efficacia dell'azione amministrativa;
 - il risultato della gestione operativa, costituito dal risultato della gestione sommato algebricamente al risultato delle gestioni affidate o svolte tramite soggetti esterni controllati dall'ente. Considera il risultato complessivo delle attività interne ed esterne esercitate dall'ente.
4. Lo schema dopo il risultato della gestione operativa evidenzia i risultati:
 - della gestione finanziaria, costituito dalla differenza tra proventi ed oneri finanziari ed evidenzia in generale un saldo negativo che esprime i riflessi dell'indebitamento a breve ed a lungo termine sulla gestione economica dell'esercizio;
 - della gestione straordinaria, costituito dalla differenza fra proventi ed oneri di natura straordinaria o non prevedibile o derivante da rettifica di valutazioni precedenti, nonché delle plusvalenze o minusvalenze derivanti dalla cessione o dismissione d'immobilizzazioni iscritte nel conto del patrimonio o le acquisizioni gratuite.
5. Un saldo, non evidenziato nello schema, ma di elevato contenuto informativo è quello rappresentato dalla gestione ordinaria (classi A,B,C e D), che esprime l'equilibrio economico dell'ente.
6. Il punto 74 del Pcel n.3 precisa infatti che *"Il risultato economico dell'esercizio ed in particolare il risultato depurato dei componenti straordinari (classe E), se negativo, attesta uno squilibrio economico che rende necessario provvedimenti per raggiungere nell'arco temporale più breve il pareggio"*.



7. Il risultato economico dell'esercizio se positivo (utile) rappresenta l'incremento subito dal patrimonio netto dell'ente, se negativo (perdita) il decremento dello stesso, per effetto della gestione nell'esercizio.
8. Il conto economico comprende come disposto dall'art.229 del Tuel:
 - proventi ed oneri, misurati da accertamenti ed impegni di parte corrente del bilancio, rettificati al fine di far partecipare al risultato della gestione solo i valori di competenza economica dell'esercizio;
 - le sopravvenienze e le insussistenze;
 - gli elementi economici non rilevati nel conto del bilancio che hanno inciso sui valori patrimoniali modificandoli.

IL SISTEMA CONTABILE

9. L'art. 232 del Tuel circa la libera adozione del sistema contabile non deve indurre in errore, poiché si tratta in realtà di una scelta che concerne il procedimento contabile, atteso che il sistema è perfettamente delineato ed è quello del patrimonio e del risultato economico. Inoltre è perfettamente delineata la regolamentazione del passaggio dalla competenza finanziaria a quella economica, tramite il prospetto di conciliazione.
10. La libertà concessa agli enti nella scelta del procedimento contabile fa sì che essi predispongano il prospetto di conciliazione:
 - o periodicamente, almeno al termine dell'esercizio, come unico strumento attraverso il quale determinare il conto economico ed il conto del patrimonio;
 - o al termine dell'esercizio, quale obbligo contabile al fine di dare la dimostrazione dei risultati economici e patrimoniali nel rispetto delle norme di legge (finalizzate alla produzione di un'informazione comune a tutti gli enti), avendo comunque già calcolato i medesimi risultati in forza di una contabilità generale che nel corso dell'esercizio si affianca a quella finanziaria (nell'ambito però del medesimo sistema informatico ed informativo).

In questa seconda eventualità l'Organo di revisione avendo preliminarmente tramite controlli a campione verificato la metodologia, la sua applicazione e la capacità ad esprimere i corretti risultati economico-patrimoniali, potrà utilizzare la contabilità generale quale analitica fonte di informazioni che si aggiunge alle tradizionali conoscenze.
11. Anche nell'eventualità di tenuta della contabilità generale, non viene meno l'obbligo di redigere il prospetto di conciliazione ed anzi si porrà per l'Organo di revisione il problema di verificare la congruenza fra i valori della contabilità generale e quelli del prospetto. Il punto 145 del principio contabile n.3, afferma che "il prospetto di conciliazione è documento obbligatorio per tutti gli enti e deve essere allegato al conto economico". L'attuale modello contabile n.18 del prospetto di conciliazione deve essere utilizzato come guida anche se non permette una completa esposizione delle operazioni di rettifica e di integrazione.
12. Con esclusione dei comuni con popolazione inferiore a 3.000 abitanti, esiste l'obbligo della redazione del prospetto e conseguentemente del conto economico e l'Organo di revisione dovrà pronunciarsi sulla loro correttezza. Se le irregolarità riscontrate sono numerose e tali da rendere non attendibile i documenti dovrà esprimere parere negativo nella propria relazione al rendiconto. Parere negativo dovrà essere espresso in mancanza del prospetto. L'Organo di revisione dovrà annotare



analiticamente tutte le osservazioni critiche, quantificarle, individuarne altresì l'influenza sul risultato economico e su quello patrimoniale ed indicando le proposte per evitare che gli annotati limiti si producano anche in futuro.

CRITERI APPLICATIVI

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE E LE CORRELAZIONI CON IL RENDICONTO

13. Il passaggio dalla competenza finanziaria (o giuridica) a quella economica si realizza attraverso la predisposizione del prospetto di conciliazione. Al riguardo il comma 9 dell'art. 229 del Tuel così si esprime: «Al conto economico è accluso un prospetto di conciliazione che, partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio, con l'aggiunta di elementi economici, raggiunge il risultato finale economico. I valori della gestione non corrente vanno riferiti al patrimonio».

Il prospetto di conciliazione

14. L'art. 229 del Tuel dal quarto al settimo comma indica il procedimento per la formazione del conto economico, assumendo come base di partenza gli accertamenti e gli impegni finanziari (commi 4 e 6). Tali poste finanziarie desunte dal conto del bilancio devono essere rettificate al fine di costituire la dimensione finanziaria di componenti economici positivi o negativi.
15. Oltre alla rettifica dei valori finanziari la norma dispone pure le necessarie integrazioni (commi 3, 5 e 7) per rilevare i componenti economici positivi e negativi che nell'esercizio non hanno dato luogo a rilevazioni finanziarie (rimanenze, ammortamenti, insussistenze, sopravvenienze, plusvalenze ecc.).
16. Il comma 9 dispone che il risultato finale economico è raggiunto partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio con l'aggiunta di elementi economici.
17. La funzione del prospetto è sia quella di guida per la rettifica ed integrazione degli elementi finanziari al fine di ricondurli a valori economici e patrimoniali, sia quello di spiegare i passaggi fra i diversi valori assunti.
18. Il prospetto di conciliazione indica i collegamenti e le differenze fra i risultati finanziari e quelli economico-patrimoniali, permettendo di rilevare in modo trasparente non solo l'entità delle autorizzazioni e degli accertamenti/impegni finanziari, ma anche la reale consistenza economica delle risorse (ricavi e proventi) ed il loro utilizzo misurandone il consumo (costi ed oneri). Il punto 142 del Pcel n.3 afferma che “ la rappresentazione dei risultati della gestione viene effettuata, in sede di rendicontazione, sia sotto il profilo finanziario che sotto quello economico-patrimoniale. Trattandosi di risultati riguardanti un unico insieme di fatti gestionali, viene richiesta una dimostrazione delle relazioni esistenti tra i diversi aspetti rappresentati, riepilogata appunto nel “prospetto di conciliazione”.
19. Il prospetto costituisce quindi allegato al conto economico.
20. Al fine della rilevazione dei componenti economici positivi, occorre verificare se:
 - gli accertamenti finanziari di competenza sono stati rettificati ed integrati, come indicato dall'articolo 229 del Tuel , rilevando i seguenti elementi:
 - i risconti passivi e i ratei attivi;
 - le variazioni in aumento o in diminuzione delle rimanenze;



- i costi capitalizzati costituiti dai costi sostenuti per la produzione in economia di valori da porre, dal punto di vista economico, a carico di diversi esercizi;
- le quote di ricavi già inserite nei risconti passivi di anni precedenti;
- le quote di ricavi pluriennali pari agli accertamenti degli introiti vincolati;
- l'imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime di impresa.
- gli impegni finanziari di competenza, sono stati rettificati ed integrati con la rilevazione dei seguenti elementi:

- a) i costi di esercizi futuri;
- b) i risconti attivi ed i ratei passivi;
- c) le variazioni in aumento o in diminuzione delle rimanenze;
- d) le quote di costo già inserite nei risconti attivi di anni precedenti;
- e) le quote di ammortamento economico di beni a valenza pluriennale e di costi capitalizzati;
- f) l'imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime di impresa.

21. Il dettaglio delle rettifiche ed integrazioni di cui sopra deve risultare da specifiche carte di lavoro sulle quali l'Organo di revisione è tenuto ad effettuare controlli con la tecnica del campionamento.
22. A corredo del prospetto, per ogni valore da esso considerato, dovrà essere predisposta una scheda o carta di lavoro che spieghi, con riferimento alle diverse operazioni richiamate, come si è pervenuti al valore esposto. Tali schede o carte di lavoro dovranno inoltre precisare gli elementi atti al riscontro delle operazioni medesime nella contabilità finanziaria e quelli che servono per il calcolo dei valori da inserire nel prospetto.
23. La mancanza degli allegati rende nullo il prospetto ed impone all'Organo di revisione di non attestare la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione.

I presupposti per la redazione del prospetto

24. La contabilità finanziaria, come riformata a suo tempo dal D.Lgs. n. 77/95, nei concetti d'accertamento e d'impegno è finalizzata anche alla predisposizione del conto economico e del conto del patrimonio.
25. Dovendo assumere i risultati della contabilità finanziaria (accertamenti ed impegni), per ricondurli a valori economico-patrimoniali occorre però che gli stessi siano correttamente determinati.

Occorre in particolare che:

- a) sia rispettato quanto disposto dagli artt. 179 e 189 del Tuel, relativamente agli accertamenti ed ai residui attivi;
- b) sia rispettato quanto disposto dagli artt. 183 e 190 relativamente agli impegni ed ai residui passivi;
- c) i fatti gestionali siano rigorosamente classificati nello schema di bilancio;
- d) che la spesa per beni strumentali da iscrivere nel conto del patrimonio sia impegnata nel titolo II (nel titolo I manca l'intervento nel quale classificarla);
- e) che sia rispettata la correlazione fra spese ed entrate a destinazione vincolata.

26. L'accertamento e l'impegno costituiscono la fase giuridica mentre le altre (liquidazione, riscossione, pagamento ecc.) sono fasi adempimentali.
27. L'ordinamento, prevedendo per l'accertamento (art. 179), la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, l'individuazione del debitore, la quantificazione della somma da incassare e vietando all'art. 189 la conservazione di somme che non rispondono a tali requisiti, riconduce lo stesso alla definizione di un diritto credito e come tale espressivo di ricavi e proventi da ricondurre unicamente alla competenza temporale economica.



28. La competenza temporale economica dei ricavi e proventi è così riferita:

- per la cessione di beni mobili alla data di consegna o spedizione o se diversa dalla data successiva in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà;
- per la cessione di beni immobili alla data di stipulazione dell'atto notarile, salvo che sia diversa e successiva la data in cui si verifica l'effetto traslativo;
- per la prestazione di servizi, alla data d'ultimazione;
- per le prestazioni da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione;
- per i dividendi da partecipazione in società nell'anno di riparto;
- i contributi in conto esercizio ed in conto capitale nell'anno d'assegnazione (rettificati per correlarli ai costi);
- per i proventi tributari alla data stabilita dalla specifica normativa.

29. Più complessa è la conciliazione degli impegni alla definizione di costo/debito.

30. Secondo i principi generali il momento giuridico di sostenimento dei costi e di nascita del relativo debito si ha quando è divenuta certa l'esistenza e quando è determinabile in modo obiettivo l'ammontare e deve sussistere una correlazione dei costi con l'esercizio in cui si sono prodotti i corrispondenti ricavi (o utilità), mentre il momento temporale è riconducibile alle fattispecie sopra evidenziate per i ricavi.

31. L'art. 183 del Tuel, pur disponendo al primo comma che l'impegno presuppone:

- l'esistenza di un'obbligazione giuridica perfezionata,
- la determinazione del soggetto creditore,
- la determinazione della somma da pagare,
- l'indicazione della ragione del credito,

allarga al terzo e quinto comma la definizione d'impegno comprendendo anche:

- le obbligazioni di spesa verso terzi,
- le prenotazioni d'impegno per procedure di gara bandite prima della fine dell'esercizio,
- per le spese in conto capitale con il reperimento di specifiche fonti di finanziamento (comma 5).

32. In numerosi casi quindi l'impegno pur regolarmente costituito, non ha ottenuto al termine dell'esercizio la reale acquisizione del fattore produttivo (debiti in corso di formazione), quali ad esempio:

- l'impegno in un esercizio e l'ordine nell'esercizio successivo;
- l'ordine in un esercizio e l'arrivo del bene o la prestazione del servizio nell'esercizio successivo;
- l'impegno per procedura di gara avviata;
- l'impegno contabile derivante da entrate a destinazione vincolata;
- l'impegno contabile per spese in conto capitale al reperimento di specifiche fonti di finanziamento.

33. L'equivalenza entrate correnti e spese correnti riferite al conto economico ed altre entrate e spese riferite al conto del patrimonio, deve essere intesa come riferimento generale tenendo conto delle eccezioni quali:

- proventi per concessioni di edificare destinate al finanziamento di spesa corrente;
- spese sostenute per produzione in economia di valori ad utilizzo pluriennale;
- ricavi pluriennali;
- costi esercizi futuri



e tenendo presente che sono necessarie integrazioni economico-patrimoniali agli elementi finanziari per rilevare:

- a) le variazioni nelle rimanenze
- b) le sopravvenienze
- c) le plusvalenze e le minusvalenze
- d) le insussistenze patrimoniali
- e) la quota d'ammortamento dei beni
- f) la svalutazione dei crediti.
- g) La corretta rilevazione finanziaria degli aspetti gestionali è comunque indispensabile e propedeutica per le successive fasi di rettifica ed integrazione dei valori.

34. I residui attivi e passivi inclusi nel conto del bilancio presentano comunque un disallineamento temporale rispetto alla rilevazione economica e patrimoniale e dovrebbero essere così distinti ai fini della conciliazione:

- residui attivi che rappresentano crediti
- residui passivi che rappresentano debiti
- residui passivi che rappresentano debiti in corso di formazione
- residui passivi che rappresentano impegni contabili.

35. La logica seguita nel prospetto di conciliazione è di tipo partiduplistico, ne consegue che:

- gli accertamenti e gli impegni riportati nel prospetto di conciliazione devono coincidere con quelli riportati nel conto del bilancio;
- deve essere assicurata la seguente coincidenza:
 - entrate correnti = parte a conto economico e restante parte al conto del patrimonio;
 - spese correnti = parte a conto economico, parte al conto del patrimonio e restante parte ai conti d'ordine.
- il totale delle singole rettifiche o integrazioni deve coincidere con i prospetti (carte di lavoro) allegati al prospetto di conciliazione;
- i valori rettificati ed integrati devono essere correttamente riportati nel conto economico e nel conto del patrimonio.

36. I documenti necessari per il controllo sono:

- prospetto di conciliazione;
- dettaglio delle rettifiche per Iva attività commerciali;
- dettaglio delle altre rettifiche agli accertamenti ed agli impegni;
- dettaglio delle integrazioni ai valori finanziari.

CONTROLLO SULLE PRINCIPALI OPERAZIONI DI RETTIFICA

Costi esercizi futuri

37. I costi d'esercizi futuri derivano da impegni finanziari per i quali, anche se correttamente compresi nel conto del bilancio, non si è concretizzata alla chiusura dell'esercizio l'acquisizione del fattore produttivo in tutto o in parte. Essi differiscono dai risconti attivi in quanto questi ultimi hanno già avuto manifestazione monetaria nell'esercizio.



38. Per l'impegno di spesa di parte corrente, o per la parte dello stesso che è stato mantenuto a fine esercizio rispettando le disposizioni dell'art. 183 del Tuel e che non ha dato luogo all'acquisizione di beni o di servizi o di altri fattori produttivi è necessaria una rettifica del dato finanziario rilevando tale rettifica nella voce «Costi esercizi futuri».
39. Tale voce seppur indicata come rettifica degli impegni alla lett. a) del comma 6 dell'art. 229 del Tuel, non è indicata nei modelli contabili del prospetto di conciliazione e del conto del patrimonio approvati con D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194. La rilevazione deve essere effettuata nella colonna 6S, del prospetto di conciliazione che, per omogeneità con gli impegni del titolo II della spesa che non hanno alcun contenuto economico-patrimoniale, deve confluire in apposita voce dei conti d'ordine.
40. L'importo rettificato nella colonna 6S del prospetto di conciliazione parte spesa, non deve essere rilevato tra i debiti nelle voci da CII a CVII del passivo patrimoniale.
41. Gli impegni che fanno scaturire costi d'esercizi futuri presentano le seguenti caratteristiche:
- impegni per procedura in corso a fine esercizio;
 - fornitura di beni ordinata e non consegnata al 31 dicembre;
 - prestazione di servizi ordinata e non ultimata o parzialmente ultimata a fine esercizio;
 - impegno contabile derivante da entrate a specifica destinazione;
 - impegno contabile per spese in conto capitale finanziato con specifiche fonti;
 - altri impegni per fattori produttivi che maturano la competenza economica in esercizi successivi.
42. I residui passivi devono pertanto essere classificabili nelle seguenti tipologie:
- a. debiti, intesi come somme rimaste da pagare per obbligazioni verso terzi relativi a costi ed oneri di competenza economica dell'esercizio;
 - b. debiti in corso di formazione (o costi esercizi futuri) intesi come somme relative ad impegni finanziari assunti nell'esercizio relativi a costi ed oneri di competenza economica di esercizi futuri;
 - c. impegni ex art. 183, comma 5 del Tuel intesi come impegni per i quali al termine dell'esercizio non è stata avviata alcuna procedura.

Rettifiche per Iva

43. Una notevole difficoltà, in particolare per chi utilizza il sistema contabile semplificato, è rappresentata dalla contabilizzazione dell'Iva per le attività commerciali (servizi produttivi, servizi pubblici a domanda ecc.). Per tali attività l'Iva sugli acquisti può essere:
- a) detraibile;
 - b) parzialmente detraibile per pro-rata;
 - c) indetraibile per opzione;
 - d) oggettivamente indetraibile.

Per le ipotesi sub c) e d) l'IVA costituisce componente di costo, per le ipotesi sub a) e b) è necessario attivare un collegamento tra rilevazioni finanziarie e fiscali al fine di depurare le spese e le entrate rispettivamente dell'Iva a credito e di quella a debito nei confronti dell'erario che non costituisce componente di costo o di ricavo dell'esercizio. Se si considera inoltre l'esigibilità differita al momento del pagamento dell'Iva esposta sulle fatture di acquisto, il problema sembra risolvibile solo evidenziando negli atti di accertamento e di impegno la componente fiscale non costituente ricavo o costo.



44. Gli accertamenti di entrata devono essere rettificati per l'importo dell'Iva che rappresenta un debito verso l'erario rilevando la variazione nella colonna 6E "Altre rettifiche del risultato finanziario" del prospetto di conciliazione e l'importo della stessa nel passivo del conto del patrimonio voce CIII "Debiti per Iva", inclusi gli accertamenti per rivalsa IVA contabilizzati al titolo III dell'entrata inerenti le operazioni attive contabilizzate al titolo IV.
45. Gli impegni di spesa (del titolo I e del titolo II) devono parimenti essere rettificati dell'Iva che costituisce un credito verso l'erario rilevando:
- per il titolo I una variazione nella colonna 6S del prospetto di conciliazione e l'importo della stessa nell'attivo del conto del patrimonio alla voce BII4 "Crediti per Iva";
 - per il titolo II il corrispettivo pagato nell'attivo del conto del patrimonio alla corrispondente voce delle "Immobilizzazioni" e l'Iva pagata alla voce BII4 "Crediti per Iva".
46. Occorre inoltre verificare:
- a) se i ratei, i risconti ed i costi esercizi futuri sono rilevati al netto dell'IVA che non costituisce ricavo o costo per l'ente;
 - b) le plusvalenze e le minusvalenze da alienazione sono rilevate al netto dell'IVA a debito dell'ente;
 - c) l'incremento delle immobilizzazioni è rilevato al netto dell'IVA a credito dell'ente.

Controlli sulla classificazione e rilevazione nel conto economico

47. Le voci di conto economico verranno trattate secondo la classificazione alfanumerica del modello Ministeriale

48. A) Proventi della gestione

In generale, nei proventi della gestione devono essere rilevati quelli di competenza economica dell'esercizio.

A1) proventi tributari

Comprende i proventi di natura tributaria di competenza economica dell'esercizio. I proventi tributari riferiti ad esercizi precedenti devono essere rilevati nella voce E23 quali componenti straordinari della gestione.

L'importo rilevato nella voce A1 e nella voce E23 deve corrispondere agli accertamenti del titolo I del conto del bilancio.

A2) proventi da trasferimenti

Comprende i proventi relative alle risorse finanziarie correnti concesse da enti pubblici e di competenza nell'esercizio.

I proventi riferiti ad esercizi precedenti, in assenza di residui attivi, devono essere rilevati nella voce E23 quali componenti straordinari della gestione.

Nel caso di trasferimenti vincolati per legge o finalizzati dall'ente erogatore occorre assicurare la correlazione fra costi e ricavi, iscrivendo tra i risconti passivi la parte del trasferimento non utilizzata nell'esercizio e quindi non rilevata tra i costi della gestione.

L'importo rilevato al titolo II del conto del bilancio trova conciliazione con:

- l'importo rilevato in tale voce
- l'importo rilevato nella voce E23
- l'importo iscritto nei risconti passivi

A3) proventi da servizi pubblici



Comprende i proventi dei servizi istituzionali, a domanda e produttivi di competenza economica dell'esercizio.

L'importo rilevato al titolo III, categoria 1 del conto del bilancio trova conciliazione con:

- l'importo rilevato in tale voce
- l'importo rilevato come Iva a debito
- l'importo rilevato nella voce E23
- l'importo rilevato nei ratei attivi
- l'importo rilevato come risconti passivi.

A4) proventi della gestione patrimoniale

Comprende i proventi relativi alla gestione dei beni patrimoniali dell'ente nel rispetto della competenza economica.

I canoni relativi alle concessioni pluriennali devono essere riscontati per la parte di competenza economica di esercizi successivi.

L'importo rilevato al titolo III, categoria 2 del conto del bilancio trova conciliazione con:

- l'importo rilevato in tale voce
- l'importo rilevato come Iva a debito
- l'importo rilevato nella voce E23
- l'importo rilevato nei ratei attivi
- l'importo rilevato come risconti passivi.

A5) proventi diversi

Comprende gli altri proventi rilevati nel titolo III categoria 5 integrati con:

- la quota annuale di ricavi pluriennali per l'importo corrispondente alla diminuzione dei risconti passivi;
- l'utilizzo dei conferimenti per l'importo corrispondente alla quota di ammortamento del bene con essi finanziato (metodo dei ricavi differiti).

A6) proventi da concessioni di edificare

Comprende la quota di accertamenti del contributo per permesso di costruire destinato al finanziamento di spese correnti.

A7) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni

Comprende l'utilizzo dei fattori produttivi per la produzione interna dei costi capitalizzabili. L'importo rilevato deve risultare dalla specifica carta di lavoro predisposta con il criterio della commessa.

A8) Variazione nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione

Comprende la variazione tra valore delle rimanenze finali e quelle iniziali relative a prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti.

L'importo delle rimanenze deve risultare dall'apposito inventario.

49. B) Costi della gestione

In generale nei costi della gestione devono essere rilevati quelli di competenza economica dell'esercizio. Non devono, pertanto, essere compresi i costi riferiti ad esercizi precedenti da rilevare nella voce E28, nei costi di esercizi futuri da rilevare nei conti d'ordine del conto del patrimonio.

B 9) Personale

Comprende gli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 1) integrati e rettificati nel rispetto del principio della competenza economica.



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

B10) Acquisti di materie prime e/o beni di consumo.

Comprende gli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 2) rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

Sono iscritti in tale voce i costi per l'acquisto di materie prime, merci e beni di consumo necessari al funzionamento dell'attività ordinaria dell'ente, in base al principio della competenza economica.

B11) Variazioni delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo

Comprende la variazione delle rimanenze finali rispetto a quelle iniziali di materie prime, merci e beni di consumo acquistate e non utilizzate alla chiusura dell'esercizio.

L'importo delle rimanenze deve risultare dall'apposito inventario.

B12) Prestazioni di servizi

Comprende gli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 3) rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

Rientrano in tale voce i costi relativi all'acquisizione di servizi connessi alla gestione operativa.

B13) Utilizzo di beni di terzi

Comprende gli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 4) rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

Rientrano in tale voce i costi per l'utilizzo di beni di terzi materiali ed immateriali, quali a titolo esemplificativo: canoni di locazione ed oneri accessori, canoni per l'utilizzo di software, concessioni, canoni per la locazione finanziaria ecc.

B14) Trasferimenti

Comprende, in generale, gli impegni relativi all'intervento 5) del Titolo I della spesa.

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

B15) Imposte e tasse

Comprende gli impegni relativi all'intervento 6) del Titolo I della spesa rettificati ed integrati.

Rientrano, rispettando il principio della competenza economica, le imposte e tasse (IRAP compresa) corrisposte dall'ente durante l'esercizio.

B16) Quote di ammortamento dell'esercizio.

Vanno inclusi tutti gli ammortamenti risultanti dal registro dei beni ammortizzabili o schede equivalenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscrivibili nel conto del patrimonio. Trova allocazione in tale voce anche la quota di costo relativa ai costi pluriennali che, nel rispetto del principio della competenza, sono ripartiti su più esercizi.

50. C) Proventi ed oneri da aziende speciali e partecipate

C1) Utili



Comprende i proventi di utili e dividendi deliberati nell'esercizio dagli organismi partecipati dall'ente ed in generale gli accertamenti di cui alla categoria 4) del Titolo III dell'entrata integrati e rettificati in ragione del principio di competenza.

C2) Interessi su capitale di dotazione

Comprende gli accertamenti a tale titolo rilevati alla categoria 3) del Titolo III dell'entrata, integrati e rettificati nel rispetto della competenza economica.

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

C3) Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate

Comprende gli impegni a tale titolo relativi all'intervento 5) del Titolo I della spesa.

Deve trattarsi di contributi in conto esercizio in quanto i trasferimenti per ripiano perdite devono essere classificati nella voce E28.

51. D. Proventi ed oneri finanziari

D1) Interessi attivi

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

D2) Interessi passivi

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

Gli interessi passivi devono essere distinti in: interessi su mutui e prestiti, interessi su obbligazioni; interessi su anticipazioni; interessi per altre cause. Questi ultimi corrispondono a interessi passivi per ritardato pagamento, interessi passivi in operazioni di titoli, ecc.

52. E. Proventi ed oneri straordinari

E1) Insussistenze del passivo.

Comprende gli importi relativi alla riduzione di debiti esposti nel passivo del patrimonio il cui costo originario è transitato nel conto economico in esercizi precedenti. La principale fonte di conoscenza è l'atto di riaccertamento dei residui passivi.

Occorre tenere presente che le variazioni dei residui passivi di anni precedenti iscritti nei conti d'ordine, non fanno emergere insussistenza del passivo, ma bensì una variazione in meno nei conti d'ordine.

E2) sopravvenienze attive

Sono indicati in tale voce i proventi, di competenza economica di esercizi precedenti, che determinano incrementi dell'attivo. Trovano allocazione in questa voce il gettito arretrato di tributi ed altri proventi, i maggiori crediti derivanti dal riaccertamento dei residui attivi e le altre variazioni positive del patrimonio non derivanti dal conto del bilancio, quali ad esempio, donazioni acquisizioni gratuite, rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi. E' opportuno che nella relazione illustrativa al rendiconto si dia evidenza del dettaglio di tale voce.

E3) Plusvalenze patrimoniali

Devono corrispondere alla differenza positiva tra il corrispettivo ed indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione ed il valore non ammortizzato dei beni e derivano da:

- (a) cessione o conferimento a terzi di immobilizzazioni;
- (b) permuta di immobilizzazioni;



(c) risarcimento in forma assicurativa o meno per perdita di immobilizzazione.

E4) Insussistenze dell'attivo

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

E5) Minusvalenze patrimoniali

Devono corrispondere alla differenza negativa tra il corrispettivo ed indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione ed il valore non ammortizzato dei beni.

E6) Accantonamento per svalutazione crediti

Solo se i proventi della gestione sono rilevati al lordo dei crediti di dubbia esigibilità, occorre rilevare in questa voce l'accantonamento per svalutazione il cui ammontare deve corrispondere a quello dell'avanzo vincolato a tale fattispecie.

L'accantonamento deve essere fatto anche nel caso di ulteriore svalutazione di residui attivi di anni precedenti mantenuti nel conto del bilancio.

Se i proventi della gestione ed i residui attivi sono rilevati al netto dei crediti di dubbia esigibilità nessuno accantonamento deve essere fatto e rilevato in quanto sia nel conto del bilancio che nel conto del patrimonio sono valutati solo crediti esigibili.

E7) Oneri straordinari

Comprende gli importi impegnati all'intervento 8) del titolo I della spesa e tutti i costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio ivi inclusi i trasferimenti per ripiano di disavanzo o di perdite.

Comprende pure i trasferimenti in conto capitale concessi a terzi e finanziati con mezzi propri.

53. **Risultato economico dell'esercizio** - La variazione del patrimonio netto deve corrispondere al risultato economico.
54. A tale regola generale fa eccezione la rilevazioni di errori nella ricostruzione iniziale, in tal caso la rettifica della posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione al rendiconto della gestione, il cui saldo costituisce una rettifica del patrimonio netto. In tale ipotesi il patrimonio netto finale risulterà pari a: patrimonio netto iniziale +/- risultato economico dell'esercizio +/- saldo delle rettifiche (punto n. 161 Pcel n.3).