



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

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

Documento n. 11

**L'Organo di revisione: controlli sulla gestione e
rilevazioni patrimoniali.**

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 BORGHI

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 sulla gestione e rilevazioni patrimoniali.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Artt. 151,229,230,239 del Tuel, DPR 194/96, Pcel n. 3, raccomandazione per la redazione del prospetto di conciliazione nel rendiconto degli ee.ll. dell'Osservatorio

QUADRO DI SINTESI

1. L'art. 151, comma 5, del Tuel dispone che i risultati della gestione devono essere rilevati mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio e il conto del patrimonio. Quest'ultimo è un documento che, unitamente al conto del bilancio e al conto economico, formano il rendiconto della gestione (art. 227 del Tuel).
2. I comuni con popolazione fino a 3.000 abitanti, per effetto del comma 164 dell'art.1 della legge 12/12/2005, n.266, non sono più tenuti a presentare in sede di rendiconto il conto economico (art. 229 del Tuel). Tali enti devono, pertanto, presentare solo il conto del bilancio ed il conto del patrimonio.
3. Tutti gli enti sono tenuti a predisporre il conto del patrimonio utilizzando il modello contabile n. 20, approvato con il DPR 31 gennaio 1996, n. 194.
4. Nel conto del patrimonio devono essere rilevati il complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi di pertinenza dell'ente, suscettibili di valutazione (art. 230 del Tuel) ove la classificazione dei valori attivi si fonda su una logica di destinazione mentre quella del passivo rispetta la natura delle fonti di finanziamento.
5. L'Organo di revisione deve predisporre ai sensi dell'art.239, comma 1, lettera d) del d.lgs.267/2000, una relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto. La relazione deve contenere:
 - l'attestazione della corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione;
 - rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione.
6. All'Organo di revisione è assegnato il termine per la resa della relazione previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrenti dalla data di ricevimento della proposta di rendiconto approvata dall'organo esecutivo, completa di tutti gli allegati. La relazione dell'Organo di revisione costituisce allegato obbligatorio alla proposta di rendiconto e deve essere messa a disposizione



- dei componenti dell'organo consiliare entro un termine non inferiore a 20 giorni, stabilito dal regolamento di contabilità, prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto.
7. Il rendiconto deve essere deliberato dall'organo consiliare entro il 30 aprile dell'anno successivo tenuto motivatamente conto della relazione dell'Organo di revisione.
 8. La mancata approvazione del rendiconto da parte dell'organo consiliare nei termini determina, sino all'adempimento, la condizione di ente locale strutturalmente deficitario, assoggettato ai controlli centrali in materia di copertura del costo di alcuni servizi. L'inadempienza nella presentazione del certificato del rendiconto, comporta la sospensione della seconda rata del contributo ordinario (ora confluito nel fondo sperimentale di riequilibrio) dell'anno nella quale avviene.
 9. I controlli dell'Organo di revisione e le procedure sono diversi in relazione al sistema contabile adottato dell'ente. L'art.232 del Tuel, demanda all'autonoma regolamentazione dell'ente l'utilizzo del sistema contabile ritenuto più idoneo al fine di predisporre il rendiconto della gestione.
 10. I sistemi contabili utilizzati dagli enti locali si possono così riassumere:
 - a) *sistema contabile semplificato*: che prevede la tenuta della sola contabilità finanziaria con utilizzo del conto del bilancio per costruire a fine esercizio, attraverso la riconciliazione dei valori (con apposito prospetto), il conto economico ed il conto del patrimonio;
 - b) *doppio sistema contabile*: tenuta della contabilità finanziaria e di una contabilità economica parallela che rilevano in modo concomitante ogni accadimento gestionale ove, in tal caso, il prospetto di conciliazione, se la contabilità parallela è tenuta nel rispetto della competenza economica, espone risultati già determinati;
 - c) *sistema contabile integrato*: prevede la rilevazione integrata degli aspetti finanziari, economici e patrimoniali con possibilità di ottenere in modo automatico i tre rendiconti e il prospetto di conciliazione nonché una contabilità analitica.
 11. Nella considerazione che la maggioranza degli enti utilizza il sistema contabile semplificato, ai fini del controllo del risultato occorre che siano attivate durante l'esercizio rilevazioni extra contabili, in quanto non sempre è possibile reperire tutti gli elementi necessari per la compilazione del prospetto di conciliazione dopo la chiusura. Tenendo conto, infatti, della molteplicità delle operazioni contabilizzate che necessitano di una rettifica/integrazione, occorre predisporre nel corso della gestione documenti (carte di lavoro) che diano la possibilità di rilevare a fine esercizio e anche nel corso dello stesso gli elementi necessari alle rettifiche ed alle integrazioni.
 12. Il punto 32 del principio contabile n. 3 afferma *".....la necessità di dotarsi di una contabilità generale, ai fini dell'informativa esterna e di una contabilità analitica a fondamento economico, ai fini della gestione dell'ente. L'ente che non adotta un sistema organico di scritture in partita doppia, durante la gestione deve annotare extra-contabilmente, in appositi prospetti, tutte le operazioni di rettifica ed integrazione"*.
 13. Per il conto del patrimonio la rilevazione delle variazioni delle immobilizzazioni e dei debiti conseguenti assume tempi e modalità diverse in relazione al sistema contabile utilizzato. Le note 2) e 3) in calce al prospetto di conciliazione, parte spesa, dispongono la rilevazione nel conto del patrimonio dei beni acquistati o prodotti, solo al momento del pagamento (competenza e residui) e la rilevazione nel conto d'ordine «spese da realizzare» ed «impegni per opere da realizzare» delle somme rimaste da pagare.
 14. Il metodo adottato pur rappresentando un'evidente semplificazione e non influenzando il netto patrimoniale, contrasta con i principi contabili aziendalistici che determinano il momento di iscrizione delle immobilizzazioni al trasferimento del titolo di proprietà; tale metodo non consente inoltre di



rilevare nell'attivo del conto del patrimonio dell'esercizio il valore dei beni già acquistati ed utilizzati e non ancora pagati.

15. Al contrario, l'iscrizione del bene nell'inventario deve essere comunque fatta al momento della consegna dello stesso o della sua ultimazione (se produzione interna), con il conseguente affidamento al consegnatario.
16. L'accentuarsi del processo di ritardo dei pagamenti da parte degli enti locali comporta la posticipare della rilevazione contabile di fattori produttivi acquisiti ed utilizzati.

CRITERI APPLICATIVI

CONTROLLI DI CARATTERE GENERALE

17. Per il conto del patrimonio deve essere utilizzato il modello contabile n. 20, approvato con il DPR 31 gennaio 1996, n. 194 e non sono ammesse modifiche ed integrazioni. Il conto del patrimonio mette a confronto due stati patrimoniali: la consistenza del patrimonio all'inizio dell'esercizio e lo stato patrimoniale a fine esercizio, con distinta evidenziazione delle variazioni intervenute dal conto finanziario rispetto a quelle derivanti da cause extrafinanziarie.
18. La consistenza del patrimonio all'inizio dell'esercizio deve corrispondere alla consistenza finale dell'esercizio precedente come risulta deliberata dal consiglio in sede di approvazione del rendiconto. Nel primo esercizio di applicazione delle norme sul conto del patrimonio, la consistenza iniziale dello stesso deve corrispondere a quanto indicato nell'atto di ricostruzione dello stato patrimoniale ex art. 116 D.Lgs n. 77/1995, ovvero alla data del 18 maggio 1995.
19. Le scritture inventariali costituiscono la fonte descrittiva e contabile valutativa per la compilazione del conto del patrimonio. Ciascun valore incluso nel conto del patrimonio dovrà essere supportato ai fini informativi, di conciliazione e controllo, da analitiche scritture descrittive ed estimative. L'inventario deve essere costantemente aggiornato e chiuso al termine d'ogni esercizio, conciliando il dato fisico con quello contabile, costituendo documento di dettaglio delle attività e passività dell'ente.
20. Il patrimonio è scindibile in patrimonio finanziario e patrimonio permanente. Per il patrimonio finanziario, ovvero per i crediti, le disponibilità liquide, i debiti, le opere da realizzare e gli impegni per opere da realizzare, il conto del bilancio e i suoi allegati, costituiscono, di fatto, l'inventario come precisato dal punto 141 del Pcel n.3. Per il patrimonio permanente, ovvero per le immobilizzazioni, le rimanenze, le attività finanziarie, i ratei e risconti, i conferimenti, i debiti di finanziamento, i beni di terzi in uso, crediti inesigibili ecc., è necessario invece disporre di apposite scritture inventariali. Per i beni mobili non inventariabili le rilevazioni dovranno avvenire secondo le indicazioni del regolamento interno.
21. La Corte dei conti con deliberazione n. 32/1986 e 650/88 Sezione enti locali ha in merito ritenuto che per quanto attiene alla funzione ricognitiva il patrimonio permanente si ricollega al riepilogo degli inventari, mentre gli aspetti riguardanti il patrimonio finanziario sono collegati al conto annuale di bilancio.
22. I cespiti completamente ammortizzati ma ancora funzionanti devono comunque restare esposti negli inventari e nel conto del patrimonio con evidenziazione del costo originario e degli ammortamenti accumulati.



23. I beni fuori uso devono invece essere stralciati dal conto del patrimonio e dagli inventari sulla base delle indicazioni fornite entro il termine di chiusura dell'esercizio dai responsabili dei servizi.
24. Gli inventari devono essere costantemente aggiornati e chiusi al termine di ogni esercizio finanziario.
25. Le variazioni inventariali non rilevate nel sistema contabile, dovranno essere comunicate dagli agenti responsabili all'ufficio competente per le conseguenti annotazioni.
26. E' possibile tenere inventari sezionali o settoriali; le risultanze complessive vanno a costituire l'inventario generale i cui valori devono essere conciliati con quelli espressi nel conto del patrimonio.
27. Agli inventari sono allegati i titoli, gli atti, le carte e tutti i documenti di rilevazione delle attività e passività permanenti.
28. I beni di modesto valore possono, dal regolamento di contabilità, essere considerati beni di consumo da impegnarsi al titolo I della spesa e quindi non inventariabili.
29. Il valore delle immobilizzazioni da iscrivere nel conto del patrimonio è al netto del relativo fondo di ammortamento ed al lordo dell'IVA indeducibile. E' comunque opportuno, per maggiore informazione, iscrivere distintamente nella colonna "Importi parziali" il costo storico e il relativo fondo di ammortamento in diminuzione.
30. Le immobilizzazioni incluse nell'area A) dell'attivo del conto del patrimonio, esclusi i terreni, i diritti reali e le immobilizzazioni in corso, devono essere sistematicamente ammortizzate dall'esercizio in cui sono utilizzate o avrebbero potuto essere utilizzate.
31. Le immobilizzazioni completamente ammortizzate, ma ancora utilizzate, devono essere stralciate contabilmente solo al momento della loro alienazione, dismissione o dichiarazione di "fuori uso".
32. L'incremento o decremento del netto patrimoniale deve corrispondere al risultato economico dell'esercizio. L'eventuale differenza può derivare unicamente da rettifiche alla consistenza iniziale per errori o incompleta ricostruzione del patrimonio, evidenziate nell'apposito prospetto (prospetto rettifiche).
33. Rispetto alla procedura più consona prevista dal PC OIC 29, secondo la quale la correzione dell'errore avviene mediante l'imputazione a conto economico, il punto 161 del principio contabile n.3, dà una soluzione all'ipotesi, abbastanza ricorrente, di rilevazione di errori nella consistenza iniziale o di incompleta ricostruzione iniziale del patrimonio mediante variazione del PN e, più precisamente:
Il rendiconto approvato per l'esercizio precedente è da considerarsi vincolante, per cui i valori di apertura del conto del patrimonio (consistenza iniziale), devono corrispondere sistematicamente ai valori di chiusura (consistenza finale) dell'anno precedente. In caso di rilevazione di errori nella ricostruzione iniziale, la rettifica della posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione al rendiconto della gestione, il cui saldo costituisce una rettifica del patrimonio netto.
In tale ipotesi il patrimonio netto finale risulterà pari a:
 - patrimonio netto iniziale
 - +/- risultato economico dell'esercizio
 - +/- saldo delle rettifichePertanto le rettifiche per errori, adeguatamente motivate, devono essere evidenziate in apposito prospetto contenuto nella relazione sulla gestione, il cui saldo costituisce una "variazione per altre cause" del patrimonio netto.
34. Il registro dei beni ammortizzabili o schede equivalenti, pur non essendo previsto dall'ordinamento come registro obbligatorio, è indispensabile per la corretta applicazione della procedura di



ammortamento, per conoscere il valore del bene in ogni momento e per determinare all'atto della dismissione la plusvalenza o la minusvalenza economica (vedi punto 89 del principio contabile n.3).

35. Nel registro o nelle schede devono essere indicati per ciascun bene l'anno di acquisizione, il costo storico, il coefficiente di ammortamento, la quota annuale di ammortamento, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del precedente esercizio, il valore residuo e l'eventuale eliminazione del bene.
36. L'art.231 del Tuel, richiede che nella relazione al rendiconto della gestione siano evidenziati i criteri di valutazione del patrimonio e delle componenti economiche. I criteri di valutazione possono essere indicati nel regolamento di contabilità dell'ente ed in tal caso la relazione sulla gestione farà riferimento agli stessi, salvo eventuali modifiche o integrazioni. Nella relazione al rendiconto della gestione l'ente deve indicare se abbia seguito o meno gli "indirizzi dei postulati e dei principi contabili" (punto 13 del documento finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali).
37. Una notevole difficoltà in generale e 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.).
38. Per tali attività l'Iva sugli acquisti può essere:
 - a) detraibile;
 - b) parzialmente detraibile per pro-rata;
 - c) indetraibile per opzione;
 - d) oggettivamente indetraibile.

Mentre le ipotesi sub c) e d) non costituiscono un problema in quanto la spesa corrisponde al costo, per le ipotesi sub a) e b) occorre 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.

39. 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 quota di ricavo o di costo.
40. 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".
41. 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".
42. I documenti necessari per il controllo sul conto del patrimonio sono i seguenti:
 - conto del bilancio;
 - conto economico (esclusi i comuni con popolazione inferiore a 3.000 abitanti)
 - prospetto di conciliazione;
 - inventari del patrimonio permanente;



- registro o schede dei beni ammortizzabili;
- relazione al rendiconto della gestione ex art.231 del Tuel;
- carte di lavoro (per gli enti che adottano il sistema contabile semplificato).

CONTROLLI SPECIFICI

ATTIVO

Immobilizzazioni immateriali (AI)

Contenuto

43. Le immobilizzazioni immateriali hanno la caratteristica dell'intangibilità e comprendono tutti i costi sostenuti o i valori di acquisizione diversi da quelli relativi ai beni materiali che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio e che possono essere economicamente sospesi in quanto correlabili a proventi (o utilità) futuri.
44. Il presupposto per l'iscrizione nell'attivo di tali costi è rappresentato dalla possibilità di dimostrare il rapporto causa-effetto tra il costo e i benefici futuri attesi dallo stesso.
45. Nel caso in cui a fine esercizio si riscontri una riduzione durevole di valore delle condizioni di utilizzo futuro, deve essere rilevata nel conto economico tra gli oneri straordinari alla voce "insussistenza dell'attivo".
46. Sono classificabili nella voce i costi per:
- software applicativo;
 - spese straordinarie su beni di terzi;
 - costi di ricerca (studi di fattibilità, ecc);
 - spese finanziarie, oneri per emissione di prestiti obbligazionari;
 - altri costi che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio (Prg, spese per elezioni amministrative, ecc.).

Fonti di rilevazione (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato)

47. Le variazioni in aumento sono rilevate:
- 1) dal conto del bilancio titolo II, somme pagate competenza + residui - interventi da 1) a 6);
 - 2) da commessa o carta di lavoro per incremento derivante da lavori interni. In tal caso l'importo deve corrispondere a quanto indicato nel prospetto di conciliazione e nel conto economico voce A7;
 - 3) da specifici atti se l'acquisizione deriva da donazioni, acquisti gratuiti, permute;
 - 4) da giroconto dalla voce "immobilizzazioni in corso".
48. Le variazioni in diminuzione derivano e sono rilevate da:
- 1) quota di ammortamento annuale. L'attribuzione del costo fra più esercizi fino a un massimo di cinque anni è rimessa alla discrezione dell'ente motivata nella relazione al rendiconto. Sui coefficienti di ammortamento da applicare a ogni singola immobilizzazione è opportuno acquisire il parere dell'Organo di revisione;
 - 2) insussistenza derivante da perdita per eventi dannosi, furti, dismissione, rettifiche, ecc.;



- 3) accertamento per cessione rilevato al titolo IV dell'entrata, al netto della plusvalenza o minusvalenza economica;
 - 4) permuta, conferimento, ecc.
49. Le variazioni devono essere riportate nel registro beni ammortizzabili o nelle schede equivalenti distinte per singola immobilizzazione.
50. Il valore iscritto nella colonna "Consistenza finale" deve trovare corrispondenza nel dettaglio delle immobilizzazioni immateriali iscritte nell'inventario.

Sviluppo della voce

- 51. Nel dettaglio la voce deve essere distinta tra costo, o valore di iscrizione, e relativo fondo di ammortamento in detrazione.
- 52. Il costo e il fondo d'ammortamento devono essere azzerati al termine del periodo d'utilità dell'immobilizzazione.

Conciliazione delle variazioni

- 53. (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato).

Prospetto di conciliazione:

- 54. - entrata - titolo IV alienazioni, al netto di plusvalenza o minusvalenza economica ed eventuale Iva a debito;
- entrata - incremento immobilizzazioni per lavori interni;
- entrata - sopravvenienze attive per donazioni, acquisti gratuiti, ecc.;
- spesa - somme pagate al titolo II, interventi da 1 a 6 al netto di Iva a credito;
- spesa - quota di ammortamento annuale;
- spesa - insussistenze dell'attivo.

Conto del bilancio:

- 55. somme pagate in competenza ed a residuo, interventi da 1 a 6 e riferite ad acquisizione di immobilizzazioni immateriali al netto dell'eventuale Iva a credito.

Conto del patrimonio:

- 56. - giroconto da immobilizzazioni in corso;
- giroconto dal conto d'ordine opere da realizzare, (importo pari agli incrementi per somme pagate in conto competenza ed in conto residui).

Immobilizzazioni materiali (AII)

Contenuto



57. Le immobilizzazioni materiali sono costituite da tutti i beni tangibili e di uso durevole di proprietà dell'ente.

58. Il gruppo comprende beni e diritti. I beni sono distinti per destinazione in:

- beni demaniali (artt. 822 e 824 del Codice civile) come: strade, piazze, edifici monumentali, giardini pubblici, acquedotti, fontane, cimiteri, mercati ecc.
- beni patrimoniali indisponibili (commi 2 e 3 dell'art. 826 del Codice civile, di interesse storico, artistico sedi di uffici, edifici scolastici, teatri musei ecc.)
- beni patrimoniali disponibili (destinati a produrre reddito o utilità).

59. Nei sottoconti contrassegnati dai numeri arabi 10 e 11 deve essere rilevato il valore dei beni annotati negli inventari come "Universalità". Nel sottoconto 13 "Immobilizzazioni in corso" devono essere rilevate le immobilizzazioni che alla chiusura dell'esercizio non sono ancora ultimate o atte ad essere utilizzate.

60. Il costo di acquisizione in relazione alle diverse modalità, è così rilevabile:

a) beni acquistati od ottenuti con contributi in conto capitale o trasferimenti specifici.

Rilevazione del costo al lordo del contributo, con rilevazione contestuale nel passivo del contributo ed utilizzo del metodo del costo netto o del ricavo differito (vedi di seguito paragrafo conferimenti);

b) beni acquistati da terzi.

Il valore di iscrizione è determinato dal prezzo pagato al netto di sconti e maggiorato degli oneri accessori di diretta imputazione. I costi accessori possono essere:

- costi di installazione;
- costi di avviamento e collaudo;
- costi di trasporto;
- spese notarili e provvigioni per gli immobili;
- Iva non detraibile;

e in generale tutti i costi strettamente inerenti l'immobilizzazione fino a quando la stessa è pronta all'uso.

c) beni prodotti internamente.

Il valore comprende tutti i costi sostenuti fino a quando l'immobilizzazione potrà essere utilizzata. Il valore di iscrizione, salvo diversa disciplina del regolamento di contabilità, è il costo di produzione (o costo industriale) che comprende i costi direttamente imputabili al prodotto (materie, lavoro, spese di progettazione, ecc.) ed una quota delle spese generali ragionevolmente addebitabili al prodotto fino al momento della sua utilizzazione.

Occorre effettuare un calcolo analitico dei costi col criterio della "commessa".

Se l'ente svolge attività di produzione interna in modo continuativo il costo di produzione comprende i costi diretti (materiali, manodopera, progettazione, forniture esterne) e una quota di spese generali.

Se l'attività è occasionale si possono escludere le spese generali.

Se il bene realizzato in economia è disponibile sul mercato la valutazione è effettuata al minore tra il costo ed il prezzo di mercato.

d) donazione e beni acquisiti gratuitamente .

La valutazione deve essere fatta al valore di mercato, se esiste, del momento in cui il bene è ricevuto o al presumibile prezzo che si sarebbe dovuto pagare per acquistare il bene a titolo oneroso. La rilevazione deve essere fatta tra le immobilizzazioni materiali nell'apposita voce e come contropartita nel conto



economico nel gruppo E - proventi straordinari- sopravvenienze attive. Il valore di mercato è determinato dal Funzionario competente. L'ammortamento dovrà essere calcolato con i criteri normali.

e) permuta.

La valutazione deve essere fatta sulla base del valore di mercato del bene ricevuto.

Costi incrementativi

61. Il comma 4 dell' art. 230 del Tuel dispone che la valutazione dei beni del demanio e del patrimonio deve comprendere le manutenzioni straordinarie.
62. Si tratta di valutare i costi degli interventi:
 - eseguiti su beni di proprietà dell'ente;
 - su beni in uso, ma di proprietà di terzi;
 - attuati dall'ente con mezzi propri (in economia), o fatti eseguire da imprese esterne (appalto) o eseguiti parte internamente e parte esternamente.
63. Detti costi impropriamente definiti spese di manutenzione straordinaria sono capitalizzabili solo se apportano migliorie, modifiche, ristrutturazioni o rinnovamenti a cespiti esistenti o per l'acquisizione di nuovi cespiti sempreché concretizzino un significativo e tangibile incremento di capacità, di produttività o di sicurezza, ovvero prolunghino la vita utile dei cespiti.
64. In alcuni casi la discriminante fra costi dell'esercizio e costi a natura pluriennale può rivelarsi difficoltosa ed è bene avvalersi del parere dell'Organo di revisione. Un utile riferimento per la distinzione tra interventi di manutenzione ordinaria e di manutenzione straordinaria è dato dall'art.3 del D.P.R. n.380/2001.
65. Per la valutazione dei costi capitalizzabili prodotti in parte o in tutto internamente, valgono gli stessi criteri indicati al precedente punto 46 c).
66. E' opportuno che l'utilizzo dei fattori produttivi per la produzione interna di costi capitalizzabili sia disposto con delibera o determinazione indicante la convenienza economica rispetto all'acquisto oltre che ad indicare l'ammontare presumibile del costo di produzione. All'ultimazione del lavoro o della produzione del bene, è necessario che il responsabile del servizio adotti un atto ricognitorio per la determinazione consuntiva del costo di produzione da iscrivere a incremento dell'attivo patrimoniale.
67. I costi incrementativi di beni propri non assumendo autonoma rilevanza, devono essere contabilmente imputati a incremento del valore del bene cui ineriscono. Essi sono ammortizzati cumulativamente con il bene principale, seguendo la procedura del bene cui sono divenute parte integrante.

Oneri finanziari

68. -Gli oneri finanziari sostenuti per prestiti finalizzati all'acquisizione di un cespite possono essere capitalizzati nel costo dell'immobilizzazione fino all'esercizio anteriore a quello in cui ne è o può essere iniziata l'utilizzazione.

Immobilizzazioni in corso

69. - Fino al momento dell'utilizzazione i costi per le immobilizzazioni, compresi gli acconti, devono essere rilevati in questa voce di transito distinta in:
 - immobilizzazioni in corso per beni demaniali;



- immobilizzazioni in corso per altri beni.

70. Quando l'immobilizzazione sarà ultimata e pronta all'uso il relativo valore dovrà essere girocontato alla specifica voce delle immobilizzazioni materiali e, se trattasi di bene strumentale, dovrà essere avviata la procedura di ammortamento.

71. La voce è movimentata, per chi utilizza il sistema contabile semplificato, in aumento per i costi rilevati dalle somme pagate al titolo II della spesa, interventi da 1 a 6 e in diminuzione dei costi girati alle voci di immobilizzazioni secondo l'articolazione prevista nel modello contabile.

Fonti di rilevazione (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato)

72. Le variazioni in aumento sono rilevate:

- dal conto del bilancio titolo II, somme pagate in conto competenza ed in conto residui, interventi da 1 a 6;
- da commessa o carta di lavoro per incremento derivante da lavori interni. In tal caso l'importo deve corrispondere a quanto indicato nel prospetto di conciliazione e nel conto economico alla voce A7;
- da specifici atti se l'acquisizione deriva da donazioni, acquisti gratuiti, permute;
- da giroconto dalla voce "Immobilizzazioni in corso";

73. Le variazioni in diminuzione derivano e sono rilevate da:

- quota di ammortamento annuale, applicando sul costo storico i coefficienti elencati nell'art. 229, comma 7, del Tuel o quelli previsti da specifiche disposizioni;
- insussistenza derivante da perdita per eventi dannosi, furti, dismissione e rettifiche;
- accertamento per cessione, rilevato al titolo IV dell'entrata al netto della plusvalenza o minusvalenza economica e Iva a debito;
- permuta, conferimento ecc.

74. Le variazioni devono essere riportate nel registro beni ammortizzabili distinte per singola immobilizzazione.

75. Il valore iscritto nella colonna "Consistenza finale" deve trovare corrispondenza nel dettaglio delle immobilizzazioni materiali iscritte nell'inventario.

Sviluppo della voce e conciliazioni

76. - nel dettaglio la voce deve essere distinta tra costo o valore di iscrizione e relativo fondo di ammortamento in detrazione, che devono essere azzerati al termine del periodo di utilità dell'immobilizzazione. Nel costo devono essere compresi gli oneri accessori (trasporto, installazione, collaudo, notarili, Iva indetraibile ecc.).

Conciliazione delle variazioni

77. (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato).

Prospetto di conciliazione:

78. entrata - titolo IV alienazioni, al netto di plusvalenza, minusvalenza economica ed eventuale Iva a debito;



- entrata - incremento immobilizzazioni per lavori interni;
- entrata - sopravvenienze attive per donazioni, acquisti gratuiti ecc.;
- spesa - somme pagate al titolo II, interventi da 1 a 6 al netto dell'eventuale Iva a credito;
- spesa - quota di ammortamento annuale;
- spesa - insussistenze dell'attivo.

Conto del bilancio:

79. somme pagate a residuo, interventi da I a 6 e riferite ad acquisizione di immobilizzazioni materiali al netto dell'eventuale Iva a credito.

Conto del patrimonio:

80. - giroconto da altre immobilizzazioni materiali;
- giroconto da immobilizzazioni in corso;
- giroconto dal conto d'ordine per opere da realizzare (importo pari agli incrementi per somme pagate in conto competenza ed in conto residui).

Immobilizzazioni finanziarie (AIII)

Contenuto

81. Sono rappresentate dagli investimenti finanziari destinate a permanere durevolmente nel patrimonio dell'ente. Comprende le partecipazioni, i crediti per finanziamenti a medio e lungo termine, quali gli investimenti in titoli.
82. Il modello evidenzia cinque suddivisioni del gruppo distinte in:
- partecipazioni in imprese;
 - crediti verso imprese;
 - titoli;
 - crediti di dubbia esigibilità;
 - crediti per depositi cauzionali.

Il regolamento di contabilità deve stabilire i criteri di valutazione delle partecipazioni (metodo del costo o quello del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio della partecipata).

Fonti di rilevazione *(i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato)*

83. Partecipazioni:
- dal conto del bilancio, somme pagate (competenza + residui) nel titolo II, intervento 8;
 - dal conto del bilancio, accertamenti titolo IV entrata al netto della plusvalenza o minusvalenza economica da alienazione;
 - dal valore della quota di patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio della partecipata;
 - dal valore di conferimento di beni, rilevando la plusvalenza o minusvalenza rispetto al valore contabile dei beni conferiti.
84. Crediti:



- dal conto del bilancio, somme pagate (competenza + residui) nel titolo II, interventi 9 e 10;
- dal conto del bilancio accertamenti titolo IV cat. 6a.

85. Titoli:

- dal conto del bilancio, somme pagate (competenza + residui) nel titolo II, intervento 9;
- dal conto del bilancio accertamenti titolo IV entrata, al netto della minusvalenza o plusvalenza economica da alienazione.

86. Depositi cauzionali:

- consistenza finale dal conto del bilancio residui attivi del titolo VI "Servizi per conto terzi";
- variazioni in aumento da conto finanziario dai nuovi residui attivi di competenza del titolo VI "Servizi per conto terzi", capitolo "Depositi cauzionali";
- variazioni in diminuzione da conto finanziario per somme rimosse in conto residui anni precedenti nell'apposito capitolo del titolo VI "Servizi per conto terzi".

87. Nei crediti di dubbia esigibilità, ai sensi del punto 49 del principio contabile n.3 devono essere iscritti i crediti dichiarati inesigibili e stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione *al netto del relativo fondo svalutazione crediti. La verifica di esigibilità del credito riguarda le condizioni di insolvibilità del debitore, condizioni che devono essere illustrate e motivate nella relazione del rendiconto.*

88. Il principio contabile richiede, pertanto, uno stretto collegamento tra residui attivi e crediti iscritti nel conto del patrimonio.

89. Per chi utilizza il sistema contabile semplificato i crediti inesigibili o di dubbia esigibilità devono essere eliminati dal conto del bilancio ed iscritti a valore zero nel conto del patrimonio. Nel conto economico i proventi possono essere rilevati:

- a) al lordo dei crediti stralciati iscritti nell'area E come fondo svalutazione crediti;
- b) al netto dei crediti stralciati.

90. I crediti stralciati dal conto del bilancio devono essere riportati in apposito inventario fino al compimento dei termini di prescrizione civilistica. L'ente deve comunque proseguire tutte le azioni per il recupero coattivo, tenuto conto del rapporto tra costi e benefici attesi.

Rimanenze (BI)

Contenuto

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

92. Le rimanenze sono distinte in:

- materie prime, sussidiarie e di consumo;
- merci;
- prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;
- lavori in corso di ordinazione;
- prodotti finiti.



Fonti di rilevazione (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato)

93. Esse devono essere rilevate con inventario fisico delle giacenze esistenti al termine dell'esercizio nel magazzino generale o nei vari magazzini, conciliate con la contabilità di magazzino se tenuta.
94. Il dettaglio delle rimanenze finali deve essere elencato nell'inventario, oppure costituirne allegato integrante. Il criterio di valutazione all'interno delle opzioni previste dall'art. 2426 Codice civile deve essere previsto nel regolamento di contabilità.

Conciliazioni

95. Nel prospetto di conciliazione e nel conto economico le rimanenze sono rilevate come differenza fra il valore all'inizio dell'esercizio e valore al termine dello stesso e distinte nei gruppi:

- a) rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, lavori in corso di ordinazione, semilavorati e finiti;
- b) rimanenze di materie prime, materiale di consumo e merci.

Le variazioni del gruppo a) sono rilevate:

- nel prospetto di conciliazione nella tabella entrate;
- nel conto economico nella voce A8 "Proventi della gestione".

Le variazioni del gruppo b) sono rilevate:

- nel prospetto di conciliazione nella tabella spese;
- nel conto economico nella voce B11 "Costi della gestione".

Nel conto del patrimonio si ha:

a) nella colonna "Consistenza iniziale" devono essere rilevate le rimanenze finali del periodo precedente, per un valore corrispondente:

- a quello indicato nel conto dell'anno precedente colonna "Consistenza finale";
- negli inventari;

- a quello assunto per il prospetto di conciliazione e il conto economico.

b) nelle colonne "Variazioni per altre cause" deve essere rilevata la variazione delle rimanenze per un importo corrispondente a quanto indicato nel conto economico voci A8 e B11 e nel prospetto di conciliazione;

c) nella colonna "Consistenza finale" risulta rilevato il risultato algebrico dello sviluppo orizzontale che deve corrispondere al valore indicato negli inventari ed assunto per il prospetto di conciliazione e il conto economico.

Crediti (BII)

Contenuto

96. Sono rilevati i crediti compresi nei residui attivi del conto del bilancio con esclusione di:

- crediti verso imprese a medio e lungo termine inclusi nelle immobilizzazioni finanziarie;
- crediti compresi nei residui attivi e inclusi nelle immobilizzazioni finanziarie perché ritenuti di dubbia esigibilità;
- crediti per depositi cauzionali inclusi nelle immobilizzazione finanziarie;



- crediti per acquisto titoli da rivendere a breve, da rilevarsi tra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni.

97. I crediti devono essere esposti al valore di realizzo e sono distinti nelle seguenti cinque voci per grado di liquidità:

- verso contribuenti;
- verso enti del settore pubblico allargato;
- verso debitori diversi;
- per Iva;
- per depositi.

Fonti di rilevazione (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato)

98. Crediti verso contribuenti: dal conto del bilancio, residui attivi del titolo I.

99. Crediti verso enti del settore pubblico allargato: dal conto del bilancio residui attivi del titolo II e del titolo IV, categorie 2, 3 e 4.

100. Crediti verso debitori diversi: dai residui attivi del titolo III, dalle altre categorie del titolo IV e del titolo VI (esclusi i depositi cauzionali).

101. Crediti per Iva: dalle rettifiche degli impegni finanziari di competenza, conciliando l'importo con quello risultante dalla dichiarazione annuale Iva e delle fatture ricevute e emesse (o imputabili all'esercizio) e non pagate.

102. Crediti per depositi: dai residui attivi del titolo V.

Conciliazioni

103. Si avrà:

- a) i nuovi residui attivi formati dalla gestione di competenza costituiscono variazione in aumento da conto finanziario;
- b) le somme riscosse in conto residui attivi di anni precedenti costituiscono variazioni in diminuzione da conto finanziario;
- c) i maggiori residui attivi determinati con l'atto di riaccertamento costituiscono variazione in aumento da conto finanziario;
- d) i minori residui attivi determinati con l'atto di riaccertamento costituiscono variazione in diminuzione da conto finanziario.

104. I crediti per depositi devono corrispondere al saldo al 31/12 del conto di deposito presso il Tesoriere, Istituto di credito o Cassa depositi e prestiti.

Crediti e debiti per Iva

105. Il credito o debito per Iva da rilevare nel conto del patrimonio normalmente non corrisponde a quanto risulta dalla dichiarazione annuale del tributo in quanto per l'ente la deduzione dell'Iva scatta sempre al momento del pagamento (stante l'istituto dell'IVA ad esigibilità differita ai sensi dell'art.6 del DPR n.633/72).



106. Il valore da iscrivere nel conto del patrimonio per chi utilizza il sistema contabile semplificato è diverso da quello risultante dalla dichiarazione annuale per le rettifiche rilevabili nel prospetto di conciliazione e per le fatture ricevute e non pagate. Per tali enti il credito o debito Iva risulta dal seguente prospetto;

credito o debito Iva anno precedente	
Utilizzo credito in compensazione	
Credito Iva dell'anno da rettifica spese prospetto di conciliazione	
Debito Iva dell'anno da rettifica entrate prospetto di conciliazione	
Versamenti Iva eseguiti nell'anno	
Rettifiche (detraibilità IVA, ecc.)	
Credito o debito Iva a fine anno da indicare nel conto del patrimonio	

Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni (BIII)

Contenuto

107. Devono essere rilevati nella voce i titoli acquistati per essere riceduti a breve, il cui importo, pari al costo di acquisto, è rilevato tra i residui attivi del conto del bilancio.

Fonti di rilevazione

108. Conto del bilancio - titolo IV entrata - accertamento sorto in corrispondenza dell'acquisto pagato al titolo II della spesa.

Disponibilità liquide (BIV)

Contenuto

109. Vanno rilevate nel gruppo le disponibilità di denaro riscuotibili a breve termine e depositate o presso il tesoriere o presso istituti bancari. Il gruppo è distinto in fondo di cassa e depositi bancari.

110. Le somme depositate in conti corrente postali alla chiusura dell'esercizio devono essere rilevate nella contabilità finanziaria come residui attivi e nel conto del patrimonio alla corrispondente voce del gruppo BII "Crediti".

Fonti di rilevazione

111. Fondo di cassa: dal fondo di cassa risultante dal conto del tesoriere al 31 dicembre;

112. Depositi bancari: dal saldo dei conti intestati all'ente per depositi diversi da quelli rilevati nella voce BII5a comprensivo degli interessi maturati.

Ratei e risconti attivi (C)

Contenuto



113. Il gruppo è distinto in CI "Ratei attivi" e CII "Risconti attivi". I valori derivano dalle integrazioni agli accertamenti e dalle rettifiche agli impegni, effettuate per ricondurli alla competenza economica.
114. I costi di esercizi futuri devono essere rilevati nei conti d'ordine, analogamente ai residui passivi del titolo II, con specifica menzione nella relazione illustrativa al rendiconto.
115. I ratei attivi aggiungono ricavi, i risconti attivi riducono costi o oneri, i costi di esercizi futuri riducono impegni non costituenti costi o oneri.

Fonti di rilevazione e conciliazioni (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato)

116. Ratei attivi:

- consistenza iniziale:
dal prospetto di conciliazione - entrate - colonna 4E "Ratei attivi";
- consistenza finale:
dal prospetto di conciliazione - entrate - colonna 5E "Ratei attivi";

117. Risconti attivi:

- consistenza iniziale:
dal prospetto di conciliazione - spesa - colonna 2S "Risconti attivi";
 - consistenza finale:
dal prospetto di conciliazione - spesa - colonna 3S "Risconti attivi".
- Costi esercizi futuri:
- consistenza iniziale:
dal prospetto di conciliazione - spesa - colonna 2S "Risconti attivi";
 - consistenza finale:
dal prospetto di conciliazione - spesa - colonna 3S "Risconti attivi";
oppure: spesa - colonna 6S "Altre rettifiche del risultato finanziario".

Costi esercizi futuri

Contenuto

118. Chi utilizza il sistema contabile semplificato deve rettificare gli impegni rilevati nel conto del bilancio per la parte relativa ai costi di esercizi futuri.
119. I costi di 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.
120. Gli impegni che fanno scaturire costi di esercizi futuri presentano le seguenti caratteristiche:
- impegni per procedure in corso al 31 dicembre;
 - 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;
 - altri impegni per fattori produttivi che maturano la competenza economica in esercizi successivi.



Fonti di rilevazione e conciliazioni

121. Per l'impegno di spesa di parte corrente, o la parte dello stesso, che viene 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 rilevandola nella voce "Costi esercizi futuri". 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 DPR 31 gennaio 1996, n. 194 .
122. La soluzione indicata dall'Osservatorio nelle raccomandazioni sul prospetto di conciliazione è quella della rilevazione nella colonna 6S del prospetto di conciliazione e poi in apposita voce dei conti d'ordine, per omogeneità con gli impegni del titolo II della spesa che non hanno alcun contenuto economico patrimoniale.
- 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**.

PASSIVO

Patrimonio netto (A)

Contenuto

123. Il gruppo è distinto nelle seguenti voci:
- Al netto patrimoniale;
 - All netto da beni demaniali.
- Il totale del gruppo è pari alla differenza fra il totale dell'attivo (aree A+B+C) e le passività patrimoniali (aree B+C+D).
124. La suddivisione del netto nelle due voci non può essere effettuata (cfr. anche punto 132 del principio contabile n. 3) in quanto è operativamente impossibile suddividere i valori iscritti nelle aree dell'attivo e quelle del passivo in:
- attività per beni demaniali;
 - passività per beni demaniali.
125. Le variazioni da conto finanziario e quelle per altre cause devono essere rilevate per somma algebrica degli importi esposti nelle corrispondenti colonne delle attività e passività patrimoniali.
126. Ai fini conoscitivi può essere opportuno distinguere le variazioni del patrimonio permanente e quelle del patrimonio finanziario.
127. La variazione del patrimonio netto deve corrispondere al risultato economico dell'esercizio, salvo l'eccezione del paragrafo che segue.

Rettifica e correzione di dati di uno o più esercizi precedenti

128. Il rendiconto approvato per l'esercizio precedente è da considerarsi vincolante, per cui i valori di apertura del conto del patrimonio (consistenza iniziale), devono corrispondere sistematicamente ai valori di chiusura (consistenza finale) dell'anno precedente.



129. In caso di rilevazione di errori o incompleta ricostruzione iniziale, la rettifica della posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione al rendiconto della gestione, il cui saldo costituisce una rettifica del patrimonio netto (vedi punto 161 del principio contabile n.3 ed il punto n.33 del presente capitolo).

In tale ipotesi il patrimonio netto finale risulterà pari a:

patrimonio netto iniziale

+/- risultato economico dell'esercizio

+/- saldo delle rettifiche.

Conferimenti (B)

Contenuto

130. Il gruppo è distinto in due voci:

- BI conferimenti da trasferimenti in conto capitale;
- BII conferimenti da concessioni da edificare.

Nella prima voce vanno rilevati gli accertamenti relativi ai trasferimenti in conto capitale iscritti al titolo IV dell'entrata, categorie 2, 3, 4 e 5 e nella seconda i proventi derivanti dal rilascio delle concessioni edilizie iscritti al titolo IV dell'entrata nella categoria 5, al netto della quota destinata al finanziamento di spese del titolo I.

131. I conferimenti da trasferimenti in conto capitale, devono essere distinti in due tipologie:

- a) in conto capitale;
- b) in conto impianti.

Mentre i primi sono destinati a incrementare genericamente i mezzi patrimoniali dell'ente (capitalizzazione), senza vincoli al reinvestimento, e vanno a costituire un incremento del netto patrimoniale, i secondi sono contributi ottenuti e destinati all'acquisizione mediante contratto di compravendita, costruzione su appalto o in economia, leasing ecc. di immobilizzazioni materiali o immateriali, e vengono definiti dalla civilisticamente e fiscalmente quali "contributi in conto impianti".

132. Secondo i punti 111, 133 e 134 del principio contabile n.3 i contributi in conto impianti sono considerati ricavi anticipati che vanno riscontati in relazione alla durata degli investimenti cui i contributi si riferiscono. Di conseguenza i contributi per l'acquisto o la costruzione di beni strumentali vengono ripartiti per anno seguendo l'arco temporale del loro ammortamento e sono imputati a ciascun esercizio in proporzione alla quota di ammortamento.

133. I principi suddetti lasciano la possibilità di utilizzare per la contabilizzazione dei contributi in conto impianti due metodi:

- a) il metodo dei ricavi differiti;
- b) il metodo del costo netto.

Con il primo metodo il bene acquistato o costruito viene iscritto nell'attivo al lordo del contributo e il contributo concorre a formare il risultato economico in proporzione alla quota di ammortamento del bene, mentre la parte eccedente viene riscontata nel passivo.

Con il metodo del costo netto il bene acquisito o costruito viene rilevato nell'attivo del costo del patrimonio al netto del contributo e l'ammortamento viene effettuato sul costo netto.

Confrontando i due metodi il risultato economico che si ottiene è lo stesso.



Fonti di rilevazione (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato)

134. Le rilevazioni possono avvenire secondo uno dei seguenti metodi:

- metodo "ricavi differiti":

Colonne "Variazioni in aumento da conto finanziario":

dal conto del bilancio - accertamenti del titolo IV per trasferimenti di capitale categorie da 2 a 5 al netto, per i proventi derivanti dal rilascio del permesso di costruire, della parte destinata a finanziare il titolo I della spesa e rilevata nel conto economico alla voce A6.

Colonne "Variazione in diminuzione da altre cause":

dal conto economico e prospetto di conciliazione - quote di ammortamento (o porzioni di quote di ammortamento) dell'esercizio per la parte riferita ai beni finanziati con contributi in conto impianti come rilevate nel conto economico alla voce A5.

- metodo "costo netto":

Colonne "Variazioni in aumento da conto finanziario":

dal conto del bilancio - accertamenti del titolo IV per trasferimenti di capitale categorie da 2 a 5 al netto, per i proventi derivanti dal rilascio del permesso di costruire, della parte destinata a finanziare il titolo I della spesa e rilevata nel conto economico alla voce A6.

Colonne "Variazione in diminuzione da altre cause":

per l'importo dei conferimenti utilizzati per il pagamento delle immobilizzazioni iscritte nell'attivo patrimoniale.

Debiti di finanziamento (CI)

Contenuto

135. La voce è distinta per:

- a) finanziamenti a breve termine;
- b) mutui passivi;
- c) prestiti obbligazionari;
- d) debiti pluriennali;

ed è destinata alla rilevazione del residuo debito al valore nominale dei finanziamenti assunti per anticipazioni a breve e per quelli a medio-lungo termine.

Fonti di rilevazione

136. La consistenza iniziale deve corrispondere al residuo debito all'1/1, risultante dai piani di ammortamento dei prestiti unitamente all'eventuale saldo del conto delle anticipazioni.

137. La variazione in aumento da conto finanziario deriva dagli accertamenti del titolo V categorie da 1 a 5; la variazione in diminuzione da conto finanziario deriva dagli impegni del titolo III.



Debiti diversi (da CII a CVII)

Contenuto

138. Il gruppo contiene i debiti finanziari distinti per tipologia nel modello contabile del conto del patrimonio come segue:

- CII debiti di funzionamento;
- CIII debiti per Iva;
- CIV debiti per anticipazione di cassa;
- CV debiti per somme anticipate da terzi;
- CVI debiti verso:
 - 1) imprese controllate,
 - 2) imprese collegate,
 - 3) altri (aziende speciali, consorzi, istituzioni);
- CVII altri debiti.

139. Nelle varie voci devono essere rilevati i residui passivi risultanti dal conto del bilancio distinti:

- CII debiti di funzionamento: i residui passivi del titolo I della spesa, che costituiscono alla chiusura dell'esercizio, debiti per l'ente, al netto di quelli indicati alle successive voci;
- CIII debiti per Iva: l'importo risultante dalla rettifica degli accertamenti finanziari di competenza conciliato con quanto risulta dalla dichiarazione annuale Iva;
- CIV debiti per anticipazione di cassa: il residuo passivo del titolo III della spesa per la restituzione dell'anticipazione ottenuta;
- CV debiti per somme anticipate da terzi: i residui passivi del titolo IV della spesa;
- CVI debiti verso imprese ecc: i residui passivi del titolo I relativi a debiti verso imprese controllate, collegate, aziende speciali, consorzi e istituzioni;
- CVII altri debiti: risultanti dai residui passivi diversi da quelli precedenti.

140. I residui passivi del titolo II (come indicato dalla nota n. 3 in calce alla tabella "spesa" del prospetto di conciliazione), vanno esclusi dai debiti e inseriti nei conti d'ordine (vedi n. 153 del presente capitolo).

Fonti di rilevazione e conciliazioni (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato)

141. La rilevazione dei debiti di funzionamento deve essere effettuata partendo dai residui passivi del conto del bilancio, distinguendo i residui passivi che costituiscono debiti da quelle che costituiscono debiti in corso di formazione alla chiusura dell'esercizio. Solo i primi vanno rilevati tra i debiti di funzionamento.

142. I debiti per Iva devono essere invece rilevati dalle relative rettifiche effettuate nel prospetto di conciliazione.

143. I residui passivi relativi a debiti in corso di formazione (costi esercizi futuri), devono essere rilevati nei conti d'ordine (vedi conti d'ordine e costi esercizi futuri).

144. Le variazioni in aumento da conto finanziario derivano dai nuovi residui passivi prodotti dalla gestione di competenza.

145. Le variazioni in diminuzione da conto finanziario derivano da:



- residui passivi pagati;
 - residui passivi eliminati con l'atto di riaccertamento dei residui.
146. Con l'inclusione dei costi esercizi futuri nei conti d'ordine, i debiti rilevati in questo gruppo corrispondono ai debiti effettivi e la conciliazione con i residui del titolo I spesa è la seguente:
residui passivi del titolo I = debiti diversi da CII a CVII (passivo patrimoniale) + impegni finanziari per costi esercizi futuri (conti d'ordine).
147. Secondo il punto 55 del principio contabile n.3 i residui passivi sono classificabili nelle seguenti tipologie:
- a. debiti: per le somme rimaste da pagare per obbligazioni verso terzi relativi a costi ed oneri di competenza economica dell'esercizio;
 - b. debiti in corso di formazione (o costi esercizi futuri): per somme relative ad impegni finanziari assunti nell'esercizio relativi a costi ed oneri di competenza economica di esercizi futuri;
 - c. impegni ex art. 183, comma 5 del Tuel: per impegni per i quali al termine dell'esercizio non è stata avviata alcuna procedura (impegni impropri vedi art.59 segg. Pcel n. 2)
148. Per chi utilizza il sistema contabile semplificato solo i residui di cui alla lettera a) sono rilevati come debiti nel conto del patrimonio, mentre i residui di cui alle lettere b) e c) devono essere rilevati nei conti d'ordine.

Ratei e risconti passivi (D)

Contenuto

149. Il gruppo contiene le seguenti voci:

- DI ratei passivi;
- DII risconti passivi.

I valori derivano dalle integrazioni agli impegni e dalle rettifiche agli accertamenti, effettuate per ricondurli alla competenza economica. I ratei passivi aggiungono costi e oneri; i risconti passivi riducono i proventi.

Fonti di rilevazione e conciliazioni

150. Ratei passivi:

- consistenza iniziale:
dal prospetto di conciliazione - spese - colonna 4S "Ratei passivi";
- consistenza finale:
dal prospetto di conciliazione - spese - colonna 5S "Ratei passivi".

151. Risconti passivi:

- consistenza iniziale:
dal prospetto di conciliazione - entrate - colonna 2E "Risconti passivi";
- consistenza finale:
dal prospetto di conciliazione - entrate - colonna 3E "Risconti passivi".



CONTI D'ORDINE

Contenuto e rilevazione

152. I conti d'ordine sono iscritti in calce sia all'attivo sia al passivo del conto del patrimonio.

153. La nota 3 in calce al prospetto di conciliazione, tabella "spesa", precisa che le somme rimaste da pagare al titolo II spesa devono essere iscritte in aumento nel conto "Opere da realizzare" e "Impegni per opere da realizzare". Al riguardo si osserva che i residui passivi del titolo II degli interventi:

- 7 - trasferimento di capitali;
- 8 - partecipazioni azionarie;
- 9 - conferimento di capitali;
- 10 - concessione di crediti ed anticipazioni;

non riguardano opere da realizzare e quindi i conti d'ordine per opere da realizzare hanno riguardo ai soli interventi da 1 a 6.

Ampliamento dei conti d'ordine

154. La natura informativa dei conti d'ordine porta a ritenere del tutto esemplificativa l'elencazione contenuta nel modello contabile e a consigliare la seguente diversa suddivisione dei conti stessi:

a) per il titolo II della spesa, correlare i conti d'ordine agli interventi di provenienza dei residui passivi e utilizzare i seguenti conti:

- passivo:

"Impegni finanziari in conto capitale" (iscrivendo un importo pari ai residui passivi del titolo II);

- attivo:

"opere da realizzare",
"beni da acquistare",
"trasferimenti da effettuare",
"conferimenti da effettuare";

b) per il titolo I della spesa, inserire nei conti d'ordine gli impegni di parte corrente di contenuto solo finanziario (costi esercizi futuri), e utilizzare i seguenti conti:

- passivo:

"impegni finanziari per costi esercizi futuri" (iscrivendo un importo pari alla rettifica degli impegni apportata nella colonna 6/s del prospetto di conciliazione);

- attivo:

"costi esercizi futuri della gestione corrente".

155. nel caso di utilizzo del metodo del costo netto per i soli fini informativi, è opportuna la rilevazione nei conti d'ordine del valore di acquisizione delle immobilizzazioni diminuito per effetto dell'utilizzo dei conferimenti.

Passività potenziali



156. I punti 65 e 66 del principio contabile n.3 prevedono che l'ente identifichi e valuti eventuali passività potenziali al fine di predisporre adeguati accantonamenti che permettano la copertura dei futuri debiti o di dare adeguata informazione.

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

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

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

Se, invece, la passività deriva da un obbligazione:

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

deve essere data adeguata informazione nella relazione al rendiconto della gestione.

158. Le passività potenziali unitamente alle attività potenziali devono essere indicate nella relazione illustrativa distinte in eventi probabili, possibili e remoti. La verifica della concreta possibilità del mantenimento degli equilibri nei bilanci successivi richiede un attento esame da parte dell'Organo di revisione delle passività potenziali.

- Le passività potenziali

159. Sono passività potenziali le situazioni caratterizzate da uno stato d'incertezza, le quali a seconda del verificarsi in futuro di uno o più eventi, potranno concretizzarsi in una perdita per l'ente confermando il sorgere di una passività o la perdita di un'attività in tutto o in parte.

Al fine di salvaguardare gli equilibri prospettici spetta all'Organo di revisione evidenziare nella relazione le passività probabili e possibili latenti alla chiusura dell'esercizio.

L'evidenziazione nella relazione assolve alla duplice funzione di informare il Consiglio e di segnalare la necessità di porre un vincolo all'utilizzo dell'avanzo d'amministrazione disponibile al fine di non compromettere in caso di loro accadimento, gli equilibri di bilancio.

160. La tipologia di passività potenziali degli enti locali può essere così sintetizzata:

- passività derivanti da soccombenze nel contenzioso civile (per espropri, lavori pubblici, lavoro dipendente, ecc.) e tributario (per avvisi di accertamento o liquidazione contestati);
- passività derivanti da manutenzioni cicliche o da manutenzioni conservative rinviate;
- recuperi ambientali derivanti da inquinamenti con rifiuti solidi, liquidi, ecc.;
- copertura di perdite o necessità di ricapitalizzazione d'aziende speciali, consorzi, istituzioni o società partecipate;
- perdite derivanti da operazioni in strumenti finanziari derivati;
- inesigibilità totale o parziale di residui attivi conservati nel conto del bilancio.



161. Sullo stato del contenzioso è opportuno acquisire ai fini della classificazione della passività una relazione (dell'ufficio legale o del responsabile del tributo o del procedimento), sul probabile esito della vertenza.
162. A seguito dell'esame delle summenzionate relazioni, l'Organo di revisione potrà consigliare transazioni o conciliazioni giudiziarie sulla base delle probabilità della soccombenza e dei costi connessi alla difesa delle pretese.
- Le attività potenziali
163. Ai fini della verifica degli equilibri prospettici occorre considerare e valutare anche le attività che al verificarsi d'eventi o decisioni possono determinare risorse aggiuntive per controbilanciare le passività potenziali.
164. La tipologia delle attività potenziali può essere così sintetizzata:
- prelevamento utili da società partecipate;
 - conversione del diritto di superficie in diritto di proprietà;
 - alienazione beni patrimoniali cedibili;
 - cessione di partecipazioni non strategiche.
 - esiti favorevoli del contenzioso;
 - proventi da diritti concessori (loculi, spazi, aree ecc.), superiori al costo;
 - potenziamento attività di controllo delle dichiarazioni tributarie.
165. Non essendo possibile rilevare nei modelli contabili di rendiconto fondi per rischi ed oneri, la differenza fra passività ed attività potenziali probabili, oltre ad essere evidenziata nella relazione dell'Organo di revisione, deve trovare copertura nell'ambito dell'apposizione di un vincolo sull'avanzo d'amministrazione disponibile.