



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma**



La Contabilità Economico-Patrimoniale nel settore Pubblico

A cura di Carlo Tixon – componente della commissione sistemi contabili
e di revisione enti pubblici ordine dottori commercialisti ed esperti contabili Roma

Ottobre 2020





INDICE

PRESENTAZIONE	1
INTRODUZIONE	3
1. I SISTEMI CONTABILI.....	6
1.1 Fonti normative.....	6
1.2 I principi contabili degli enti pubblici nazionali e schemi di bilancio.....	11
1.3 I principi contabili degli enti locali e schemi di bilancio	23
1.4 I principi contabili delle camere di commercio e schemi di bilancio	39
1.5 I principi contabili delle Università pubbliche e schemi di bilancio.....	48
1.6 I principi contabili Internazionali per il settore pubblico: gli IPSAS	51
1.7 I principi contabili Europei per il settore pubblico EPSAS.....	54
2. I SISTEMI DI REVISIONE.....	58
2.1 La revisione contabile- evoluzione normativa	58
2.2 La revisione contabile negli Enti Pubblici	62
2.3 La revisione contabile negli Enti Locali.....	63
2.4 I principi di revisione internazionali	64
3. CONSIDERAZIONI FINALI	66
4. IL SISTEMA PARETO	74
5. LEGENDA DEGLI ACRONIMI E DEI PRINCIPALI TERMINI UTILIZZATI	75





PRESENTAZIONE

Mi fa molto piacere introdurre e presentare questo libro. L'autore è una persona che ho avuto modo di apprezzare per le sue qualità professionali nei molti anni in cui le nostre strade si sono incrociate. Il tema è certamente per addetti ai lavori ma anche chi non fa parte di questi ultimi potrà apprezzare la chiarezza e la precisione con cui l'autore conduce nei processi che hanno interessato la contabilità pubblica.

La consolidata esperienza maturata dall'autore nell'ambito del settore pubblico e privato gli ha permesso, infatti, di approfondire il processo di cambiamento dei sistemi contabili e di revisione pubblici con una puntuale ricognizione delle fonti normative nel quadro della legislazione italiana ed europea e delle disposizioni regolamentari degli enti pubblici. In particolare vorrei qui ripercorrere alcuni punti del volume che contribuiscono a delineare i passaggi chiave di questo complesso e articolato percorso.

Il primo tentativo di introduzione della contabilità economica nel settore pubblico risale al secolo scorso con la legge Cavour del 1853. Ma la sperimentazione ebbe breve durata, e infatti solo pochi anni dopo fu ripristinata la contabilità finanziaria ritenuta più rispondente al contesto storico dell'epoca.

Soltanto molti anni più tardi, verso la fine del 1999, nel settore pubblico ebbe inizio una vera e propria rivoluzione culturale. Vennero infatti introdotte nel nostro ordinamento giuridico alcune significative innovazioni per orientare la gestione delle aziende di erogazione verso il modello aziendalistico.

Tuttavia anche in questo caso il processo di cambiamento avviato dal legislatore si rilevò non privo di difficoltà. Solo pochi enti pubblici modificarono, infatti, i propri regolamenti contabili avvalendosi della facoltà di individuare l'assetto contabile più rispondente alle proprie esigenze funzionali riconosciuta dal decreto legislativo n.419/1999,.

La scarsa adesione da parte degli enti è da attribuirsi soprattutto all'ulteriore appesantimento degli adempimenti burocratici da svolgere derivante al mutato quadro normativo. La legge obbliga infatti gli enti pubblici che avevano optato per la contabilità economica, a riclassificare i propri dati in contabilità finanziaria sulla base di un piano dei conti integrato con una conseguente duplicazione degli adempimenti contabili e dei documenti di bilancio. E questo, evidentemente, appare in palese contrasto con la volontà di semplificazione della Commissione europea attraverso l'adozione nel settore pubblico della sola contabilità economico- patrimoniale basata sui principi contabili internazionali IPSAS/EPAS .

In questo quadro, nonostante le difficoltà, le Camere di commercio hanno accettato sin dall'inizio la sfida del cambiamento con il passaggio della contabilità finanziaria al sistema unico della contabilità economico patrimoniale - supportata da quella analitica per centri di costi e di responsabilità e dal network sui sistemi di programmazione e valutazione -. E questo ha loro permesso di conseguire



sensibili miglioramenti organizzativi in termini di efficienza, efficacia ed economicità nella gestione delle risorse assegnate, che sono stati riconosciuti anche dallo stesso Consiglio quando fu stato chiamato a dare il suo parere in materia di riordino del sistema camerale.

Tuttavia è senza dubbio ora necessario fare un ulteriore passo avanti per superare i limiti derivanti dall'attuale assetto normativo e regolamentare che, come messo in luce dall'autore, risulta troppo complesso, disomogeneo e di difficile interpretazione - sia per gli organi di amministrazione che di controllo -

E per questo condivido in pieno l'auspicio di Tixon a che, nell'ambito degli obiettivi assunti dal Governo per la semplificazione delle procedure, si pervenga in tempi brevi all'adeguamento dei sistemi contabili e di revisione uniformandoli alle indicazioni europee.

Carlo Sangalli
Presidente Unioncamere



INTRODUZIONE

Il volume raccoglie le esperienze maturate nei vari anni di attività lavorativa con funzione di controllo presso l'Ispettorato Generale di Finanza della Ragioneria Generale dello Stato in qualità di dirigente del servizio controllo enti ed organismi pubblici e di amministrazione attiva presso la Croce Rossa Italiana con incarico di Capo Dipartimento dell'amministrazione, contabilità e bilancio, nonché di componente di commissioni di studio per l'elaborazione dei regolamenti di amministrazione e contabilità di enti pubblici (MEF, Camere di commercio, Coni, Isvap, Aran, CNR, Istituto di fisica della materia, Consiglio di borsa), di revisore legale dei conti di enti pubblici e società partecipate, di membro della commissione dei sistemi contabili e di revisione negli enti pubblici, istituita dall'Ordine dei dottori commercialisti ed esperti contabili di Roma, composta da revisori legali dei conti, commercialisti ed esperti della materia.

Il tema dell'introduzione della contabilità economica nel settore pubblico in sostituzione di quella finanziaria ha rappresentato un tema molto dibattuto affrontato sin dal secolo scorso dal Cavour con la legge 23 marzo 1853, n. 1483- che in quel tempo venne ritenuta la sintesi dei migliori ordinamenti europei adottati in Gran Bretagna, Francia e Belgio- con la quale fu affidato uno studio al Ragioniere generale dell'epoca dr. Giuseppe Cerbone che sperimentò il metodo della partita doppia applicato alla contabilità di Stato attraverso il quale il Cerbone ritenne di poter fornire con un unico documento contabile la rappresentazione dell'amministrazione contabile dello Stato sotto il profilo economico, finanziario e patrimoniale. L'adozione della contabilità economica nel settore pubblico determinò molto scetticismo nell'opinione pubblica che non comprendeva la necessità del cambiamento anche se alcuni studiosi della materia evidenziarono che la finalità della contabilità economico-patrimoniale non era quella di rilevare l'utile o la perdita dell'esercizio come avviene nelle aziende private, considerato che nel settore pubblico il conseguimento di un risultato economico positivo è indice di una non corretta programmazione delle risorse assegnate, ma di valutare attraverso l'adozione della contabilità analitica per centri di costi e di responsabilità i livelli di efficienza e di economicità dei servizi della pubblica amministrazione.

Pertanto, il tentativo di Giuseppe Cerbone di sperimentare la contabilità economica fu abbandonato dopo qualche anno e si ritornò alla contabilità finanziaria ritenuta in quel contesto storico più rispondente ad assicurare la funzione del controllo della gestione finanziaria delle risorse pubbliche nelle fasi dell'accertamento impegno e rendicontazione trascurando l'aspetto patrimoniale che veniva rappresentato nello stato dei capitali dai residui attivi e passivi e dalle disponibilità finanziarie determinando, quindi, una netta linea di separazione tra i sistemi contabili pubblici e quelli delle aziende private.

Di contro, nell'anno 1999 si registra una linea di convergenza del settore pubblico verso quello privato con l'introduzione nel nostro ordinamento giuridico di innovazioni normative particolarmente significative nell'ambito pubblico che segnano l'inizio, di una vera e propria rivoluzione culturale ¹⁾

1. INPDAP NOV/dicembre prospettiva della gestione contabile degli enti pubblici nella nuova legislazione – rivista 97 – Paolo Germani e Carlo Tixon



ove si consideri che l'attività amministrativa non viene più vista in funzione della regolarità degli atti sotto il profilo giuridico – formale ma orientata ai risultati ottenuti in funzione degli obiettivi sotto il profilo dell'economicità della gestione e del livello di efficienza ed efficacia dei servizi resi agli utenti, anche in termini di customer satisfaction, delineando un nuovo modello gestionale delle aziende pubbliche di erogazione molto vicino a quello delle aziende private invocato dalla dottrina²⁾ che lamentava da tempo la insufficienza delle sole previsioni finanziarie a rappresentare gli aspetti economici e patrimoniali della gestione sostenendo che tale carenza fosse la causa, non ultima, del basso livello di efficienza economica riscontrato in tali aziende affermando che la circostanza che nelle aziende pubbliche le entrate sono costituite da mezzi finanziari provenienti prevalentemente dai trasferimenti da parte del settore pubblico assume scarsa rilevanza in quanto anche nelle aziende private le operazioni gestionali si manifestano attraverso un movimento di denaro, difatti, in tutte le aziende di produzione e di erogazione gran parte delle operazioni aziendali si manifestano attraverso movimenti finanziari i quali nelle aziende pubbliche assumono maggiore rilievo ma ciò non giustifica la poca attenzione all'aspetto economico. Va poi considerato che anche nelle aziende pubbliche al termine del periodo amministrativo si determina uno sfasamento temporale tra aspetto finanziario ed economico, tenuto conto che l'acquisto di beni di consumo, avvenuto in un dato periodo, mentre dà origine ad un fatto finanziario non implica necessariamente che il fatto economico correlativo coincida con quello finanziario tenuto conto che non tutti i beni verranno consumati nello stesso periodo per cui l'onere di competenza verrà determinato dalle esistenze iniziali aumentate degli acquisti del periodo e diminuite di quelle rimaste al termine dell'esercizio nel quale verranno anche contabilizzati i proventi ed oneri maturati sotto il profilo economico ma che avranno la loro manifestazione finanziaria successivamente al periodo amministrativo, ratei e risconti, ammortamenti ed accantonamenti.

La Ragioneria generale dello Stato, nell'intento di accelerare il processo di cambiamento culturale avviato dal legislatore con l'introduzione di concetti aziendalistici volti ad una gestione di tipo manageriale delle risorse pubbliche, nell'anno 2003, con la circolare n. 47 dell' 11 novembre, indirizzata alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, alle Amministrazioni vigilanti, agli enti pubblici, ai Revisori dei conti e p. c. alla Corte dei conti, ritenne opportuno elaborare delle linee guide per una corretta ed uniforme applicazione delle innovazioni normative da parte degli enti ed organismi pubblici richiamando l'attenzione dei collegi dei revisori dei conti sulla necessità di verificare, nel corso delle visite trimestrali, il grado di adeguamento del sistema contabile e dei bilanci ai principi contenuti nella legge delega n:94/1997, e alle disposizioni recate dalla legge n. 208/1999, e dal decreto legislativo n.419/1999.

Negli anni successivi a seguito delle modifiche legislative introdotte dall'anno 2011, si è determinato un quadro normativo disomogeneo, frammentario e complesso negli obblighi contabili degli enti pubblici non in linea con le scelte Europee basate sulla contabilità economico- patrimoniale e con lo stesso regolamento CEE N. 2223/96 , che allo scopo di fornire un quadro unitario e completo di tutta l'attività della pubblica amministrazione, obbliga i singoli stati membri a predisporre attraverso i propri istituti di statistica un conto economico consolidato e definisce per il perimetro

2. CFR. fra gli altri, A. Chianale, l'insufficienza del bilancio di talune fondazioni in rivista di Ragioneria Roma 1923. Paolo Emilio Cassandro, le gestioni erogatrici pubbliche, UTET, Torino 1970.



di consolidamento nel quale rientrano le amministrazioni statali, regionali e locali, gli organismi pubblici dotati di personalità giuridica senza scopo di lucro, controllate e finanziate da pubbliche amministrazioni, gli enti economici e società produttori di beni e servizi destinati al mercato aventi ricavi provenienti dal settore pubblico superiori al 50% dei proventi complessivi.

In un convegno che si è svolto a Roma nell'anno 2019 nella sede del Parlamento, a cui hanno partecipato anche rappresentanti della Commissione Europea, è stato affermato che nell'esercizio 2020 tutti gli stati membri dell'Unione dovrebbero adottare la contabilità economica come punto di riferimento essenziale per la predisposizione dei documenti di finanza pubblica e di programmazione economico-finanziaria (DPEF) sia per lo studio a livello macroeconomico dell'azione amministrativa dell'operatore pubblico, sia per calcolare i parametri richiesti dal patto di stabilità e crescita, tale previsione appare allo stato attuale difficilmente realizzabile.

Nel corso della stampa e pubblicazione del volume il Ragioniere generale dello Stato, con determina del 22 aprile 2020, ha pubblicato un bando per la selezione di 7 esperti per la composizione di un Standard Setter Board con comprovata esperienza nel campo dei sistemi di contabilità economico-patrimoniale sia in Italia che a livello internazionale con funzione propositiva nell'elaborazione dei principi Standard e regoli contabili per la definizione del quadro regolamentare del sistema di contabilità economico-patrimoniale per le amministrazioni pubbliche, basate sul principio accrual e ispirate agli standard internazionali IPSAS ed Europei EPSAS.

È auspicabile che nell'ambito degli obiettivi assunti dal Governo a seguito della grave crisi dovuta alla recente epidemia causata dal coronavirus di semplificazione delle procedure burocratiche per rendere più efficaci e tempestivi gli interventi finanziari assunti per il rilancio dell'economia, vi possa rientrare anche lo snellimento delle norme sui sistemi contabili e di controllo del settore pubblico attraverso il recepimento della disciplina comunitaria che dovrà essere adottata in tutti i paesi dell'Unione Europea.

Nelle pagine successive sono riportate:

- le principali fonti normative;
- i sistemi contabili e di revisione degli enti pubblici nazionali, enti locali ed Università;
- i principi contabili internazionali (IPSAS/EPSAS);
- i principi di revisione internazionali (ISA);
- il sistema informatico Pareto;
- le considerazioni finali.



1 I sistemi contabili

1.1 Fonti normative

Dall'esame delle singole disposizioni normative riferite agli enti del settore pubblico si evince che il processo di riforma avviato dal legislatore con l'obiettivo di creare nel settore pubblico un nuovo modello gestionale molto vicino a quello delle aziende privata anticipando anche le scelte Europee, non è stato ancora realizzato. Difatti, per quanto attiene ai sistemi contabili, gli enti pubblici non economici che non hanno effettuato la scelta di avvalersi della sola contabilità economica, continuano ad adottare anche la contabilità finanziaria elaborata sulla base del piano dei conti integrato, reso obbligatorio per tutti gli enti, con lo scopo di far coesistere due sistemi contabili completamente diverse basati quello economico-patrimoniale sul principio della "competenza economica" e quello finanziario sul principio della "competenza giuridica".

Per quanto riguarda poi i sistemi di controllo i compiti dei collegi dei revisori risultano disciplinati da uno status autonomo di norme che si discostano sia dal codice civile sia dai principi di revisione aziendale asseverati dagli ordini professionali dei dottori commercialisti ed esperti contabili.

Premesso quanto sopra, si richiamano le principali disposizioni normative che hanno interessato il settore pubblico dal 1993 al 2011.

Legge Cavour 23 Marzo 1853, n. 1483, e 22 aprile 1869, n. 5026, Cambra Dinghy, con cui venne nominato Giuseppe Carbone Ragioniere generale dello stato il quale attraverso l'applicazione della "logismografia" introdusse il metodo della partita doppia alla contabilità di stato con lo scopo di fornire in un unico documento contabile la rappresentazione dell'amministrazione pubblica sotto il profilo economico, finanziario e patrimoniale.

D. Lgvo n. 29/93 ora n. 165/2001, con cui sono state introdotte nelle aziende pubbliche di erogazione taluni concetti aziendalistici propri delle aziende private che hanno avuto un impatto innanzitutto sul modello organizzativo e poi sul sistema contabile e dei controlli interni. Relativamente all'amministrazione dello Stato il legislatore ha emanato la legge delega n. 94/1997, nella quale sono contenuti i principi e criteri direttivi delle norme della contabilità pubblica applicabili anche agli enti ed il decreto legislativo n. 279/1997, con cui è stata data attuazione alla riforma del bilancio dello Stato.

Legge 25 giugno 1999, n. 208, che ha previsto per la generalità degli enti pubblici non economici l'obbligo di adeguare il loro sistema contabile ed i relativi schemi di bilanci ai principi contenuti nella citata legge delega n. 94/1997 entro il termine di un anno dalla data di entrata in vigore della norma (15/07/2000). Tale differente scelta legislativa, rispetto a quella seguita per la riforma del bilancio dello Stato, ha determinato un notevole ritardo da parte degli enti nel recepimento



dei principi della contabilità pubblica, dovuto, sia alla circostanza che il termine era ordinario e non perentorio, sia alla non facile interpretazione della norma per l'individuazione dei principi richiamati dalla legge n. 94/1997. In effetti, nella legge in questione sono contenuti principi e criteri direttivi senza alcuna distinzione tra le due diverse tipologie; tuttavia da una lettura sistematica della normativa si possono agevolmente desumere taluni principi di seguito richiamati:

- predisposizione da parte dell'organo di vertice di un documento di programmazione pluriennale con aggiornamento annuale, recante l'indicazione delle linee generali di indirizzo strategico, quale strumento prioritario per la definizione preventiva dei programmi e dei progetti per una più corretta e razionale impostazione dell'attività amministrativa. Sul punto autorevoli studiosi sottolineano che il concetto della programmazione rappresenta l'elemento centrale della riforma di tutta la pubblica amministrazione hanno anche auspicato l'integrazione di tale documento con elementi di natura economico-patrimoniale in modo da avere un quadro più completo della gestione prospettica dell'ente sotto il duplice profilo finanziario ed economico 3.
- predisposizione di un bilancio finanziario per destinazione della spesa che assume la denominazione di "bilancio decisionale", articolato per aree omogenee di attività corrispondenti a centri di responsabilità amministrativa;
- formulazione del bilancio di previsione a "base zero" secondo cui le previsioni di spesa sono formulate sulla base delle esigenze funzionali e degli obiettivi concretamente perseguibili nel periodo cui si riferisce il bilancio, con esclusione, quindi, del criterio della spesa storica incrementale;
- integrazione della contabilità finanziaria di tipo pubblicistico con un sistema di contabilità economica e patrimoniale e ciò in coerenza con quanto già indicato nella riforma del bilancio dello Stato, con lo scopo di completare il livello di informazione relativo all'aspetto finanziario con quello economico attinente ai proventi ed oneri di gestione, con riferimento ai vari centri di costo, al fine di poter misurare il prodotto dell'attività amministrativa, anche in termini di servizi finali resi ai cittadini. In proposito va sottolineato che il ruolo di centralità assunto dalla contabilità economico-patrimoniale rappresenta una scelta di contenuti estremamente innovativa in quanto avvicina il sistema contabile delle aziende pubbliche di erogazione a quello delle aziende private, segnando un cambiamento culturale epocale nella pubblica amministrazione.

Decreto legislativo 29/10/1999, n. 419, il quale nell'intento di accelerare il processo di cambiamento normativo, ha riconosciuto agli enti pubblici ampia autonomia statutaria, da esercitarsi nell'ambito di norme di principio, peraltro già contenute nelle leggi n. 29/1993 e n. 208/1999, demandando agli enti stessi l'individuazione dell'assetto organizzativo e contabile più rispondente alle proprie effettive esigenze funzionali, introducendo nel nostro ordinamento una fonte normativa di carattere primaria stabilendo che tutte le altre norme che disciplinano l'assetto organizzativo e contabile continueranno a trovare applicazione in quanto non derogate dalle disposizioni adottate dall'ente nell'ambito della propria autonomia normativa.

Per quanto attiene all'aspetto contabile va sottolineato che la disposizione di cui alla lettera f) del citato decreto consente all'ente di adottare regolamenti ispirati a principi civilistici, da sottoporre



all'approvazione dell'autorità vigilante,- risolvendo anche una questione molto dibattuta in dottrina e ciò se il bilancio di previsione finanziario di tipo autorizzatorio possa essere sostituito da un bilancio di tipo civilistico.

Legge di contabilità e finanza pubblica n. 196 del 31 dicembre 2009, con cui vengono emanati principi di coordinamento, e fissati obiettivi di finanza pubblica e di armonizzazione dei sistemi contabili nei confronti delle amministrazioni pubbliche che costituiscono il settore pubblico individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), sulla base dei regolamenti comunitari ivi comprese le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e Bolzano. Per consentire il perseguimento di tali obiettivi il governo è stato delegato ad adottare, entro un anno dall'entrata in vigore della legge, uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni ed enti locali, raccordabili con quelli adottati in ambito europeo nel rispetto dei seguenti principi:

- a) adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato al fine di consentire il consolidamento ed il monitoraggio nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione;
- b) definizione di un sistema di tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili degli enti in regime di contabilità civilistica ai fini del raccordo con gli enti in contabilità finanziaria;
- c) adozione di schemi di bilancio articolati per missione e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata nei regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale;
- d) affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema di contabilità economico-patrimoniale sulla base di comuni criteri di contabilizzazione;
- e) adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società ed enti controllati secondo uno schema tipo definito dal Ministero dell'economia e delle finanze d'intesa con i ministri interessati;
- f) definizione di un sistema di indicatori e di risultati di bilancio elaborati secondo criteri e metodologie individuate con decreto della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Ai fini della predisposizione dei decreti legislativi è stata prevista l'istituzione di un apposito comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche, costituito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, composto da ventitré componenti di cui quattro rappresentanti del predetto Dicastero, un rappresentante per ciascuna amministrazione dell'interno, della difesa, dell'istruzione, dell'università e della ricerca, del lavoro, della salute e politiche sociali, della Presidenza del consiglio dei ministri, un rappresentante della Camera dei deputati, del Senato, dell'Istat, sette rappresentanti degli enti territoriali designati dalla conferenza dei presidenti delle regioni e province autonome, dall'UPI, ANCI, UNCEM e assemblee legislative regionali e delle province autonome.

Con tale legge sono state anche apportate modifiche ed integrazioni alla legge delega n. 42 del 5 maggio 2009 in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della costituzione, riguardanti le Regioni a statuto ordinario, le Regioni a statuto speciale e alle province autonome



di Trento ed Bolzano al fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio ed i termini di presentazione ed approvazione in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica e ciò attraverso l'adozione di regole contabili uniformi, un piano dei conti integrato, schemi di bilancio articolati per missioni e programmi, l'affiancamento ai fini conoscitivi al sistema di contabilità finanziaria di un sistema di contabilità economico-patrimoniale, di un bilancio consolidato.

Decreto legislativo n. 91 del 31/5/2011, recante norme in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili pubblici in attuazione della legge di riforma della contabilità pubblica n. 196/2009, con il quale sono state emanate norme applicabili a tutte le amministrazioni pubbliche, di cui all'articolo 1, comma, 2, della legge 31 dicembre 2009, n.196, ossia ai soggetti inseriti nell'elenco ISTAT, ad esclusione delle regioni, enti locali e loro enti ed organismi strumentali, nonché degli enti del servizio sanitario nazionale, nonché alle unità locali di amministrazioni pubbliche organizzate anche a livello territoriale dotate di autonomia finanziaria e contabile.

I soggetti utilizzatori sono i cittadini, gli organi di governo dell'ente, gli amministratori pubblici, gli organi di controllo, le altre amministrazioni pubbliche ed ogni altro organismo strumentale alla gestione dei servizi pubblici, le istituzioni preposte al controllo della finanza pubblica, gli organismi internazionali competenti per materia, i dipendenti delle amministrazioni pubbliche, i finanziatori i creditori ed altri soggetti che utilizzano il sistema dei bilanci per soddisfare esigenze informative al fine di sviluppare la propria attività decisoria di tipo istituzionale.

È stata prevista la predisposizione di un Piano dei conti integrato che è stato approvato con decreto del MEF - dipartimento della RG strutturato gerarchicamente secondo vari livelli di dettaglio e per tipologia omogenea di enti nelle varie fasi della previsione, gestione e rendicontazione che gli enti possono definire inserendo ulteriori livelli gerarchici riconducibili alle voci di aggregazione previste nel piano dei conti generale, in relazione alle proprie specifiche esigenze, strutturato con apposite codifiche (SIOPE).

Risulta infine rafforzato il principio della competenza finanziaria secondo cui le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, sono registrate nelle scritture contabili nell'esercizio in cui giungono a scadenza, fermo restando, per le attività di investimento che comportano impegni finanziari, la necessità di predisporre la relativa copertura finanziaria.

Per gli enti che utilizzano la contabilità finanziaria il Piano dei conti integrato rileva le entrate e le uscite in termini di contabilità finanziaria ed i conti economici e patrimoniali e per ciascuna transazione elementare viene prevista un codice collegato al piano dei conti finanziario, economico e patrimoniale contenente le seguenti informazioni:

- A) codice identificativo della missione per la spesa
- B) codice identificativo del programma per la spesa
- C) codice identificativo della classificazione Cofog al secondo livello, per le spese



- D) codice identificativo del centro di responsabilità
- E) codice identificativo del centro di costo cui la transazione fa riferimento, per le spese
- F) codice identificativo del soggetto erogatore e del destinatario del trasferimento ove la transazione intervenga tra due amministrazioni pubbliche
- G) codice identificativo delle entrate ricorrenti e non ricorrenti
- H) codice identificativo della transazione con l'unione europea
- I) codice unico di progetto, identificativo del progetto d'investimento pubblico realizzato dall'amministrazione.

Per quanto riguarda le società e gli altri enti ed organismi pubblici che adottano la contabilità civilistica, è prevista la predisposizione di un budget economico sulla base dei criteri stabiliti con apposito regolamento del ministero dell'economia e delle finanze ed un rendiconto finanziario in termini di liquidità secondo i principi contabili nazionali emanati dall'Organismo italiano di contabilità (OIC), al fine poi di consentire il consolidamento dei conti pubblici, tali soggetti, fino all'adozione delle codifiche SIOPE, assicurano in sede di bilancio di esercizio la trasformazione dei dati economico-patrimoniale in dati di natura finanziaria, predisponendo un conto consuntivo avente natura finanziaria, le cui risultanze dovranno essere coerenti con il rendiconto in termini di liquidità, conformandosi alle regole di riclassificazione del piano dei conti generale della contabilità finanziaria, da trasmettere al dipartimento della ragioneria generale dello stato ai fini dell'inserimento nella banca dati delle amministrazioni pubbliche di cui alla legge n. 196/2009. Inoltre, al bilancio di previsione ed al conto consuntivo dovranno essere allegati il piano degli indicatori e dei risultati attesi, da pubblicare sul sito dell'ente nella sezione trasparenza, al fine di monitorare l'effettivo andamento della gestione in termini di servizi erogati e di interventi realizzati. Gli enti che hanno partecipazioni in società ed altri organismi controllati sono tenuti a predisporre un bilancio consolidato sulla base di uno schema tipo che il ministero dell'economia e delle finanze, avrebbe dovuto predisporre, di concerto con i ministeri interessati, entro centoottanta giorni dall'entrata in vigore del decreto.

In proposito il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, ha emanato la circolare MEF-RGS, del 9 settembre 2015, per agevolare la predisposizione dei bilanci di previsione per l'anno 2016 delle amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria, e con l'obiettivo di fornire uno strumento per poter adempiere in via transitoria alle indicazioni contenute nelle norme di armonizzazione contabile ha ritenuto utile precisare che, nelle more dell'entrata in vigore del nuovo regolamento contabile restano validi gli schemi di bilancio previsti dal vigente regolamento approvato con D.P.R. n. 97/2003, i quali dovranno però trovare una necessaria correlazione con le voci del Piano dei conti integrato emanato con il decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 2013, n. 132, entrato in vigore il 1° gennaio 2015.

Decreto legislativo n.126/2011, corretto ed integrato con il decreto legislativo n. 118/2011, con il quale il legislatore ha introdotto l'obbligo per le regioni ed enti locali di affiancare, ai fini conoscitivi, il sistema di contabilità finanziaria a quello economico-patrimoniale, mentre per gli enti strumentali in regime di contabilità civilistica è stata prevista la predisposizione di un budget economico e la riclassificazione dei propri dati contabili secondo regole uniformi a quelle



della contabilità finanziaria, e di conformare la propria gestione ai principi generali contenuti nell'allegato 1 ed ai principi del codice civile. Con tale normativa viene data attuazione al processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilanci degli enti della pubblica amministrazione che costituisce l'elemento fondamentale della legge di riforma della contabilità pubblica e della riforma federale della legge delega n. 42/2009, che ha avuto attuazione con il citato decreto legislativo n.118/2011.

Le innovazioni in materia contabile degli enti locali maggiormente significative riguardano:

- il riaccertamento annuale dei residui attivi e passivi;
- l'istituzione del fondo pluriennale vincolato;
- il riaccertamento straordinario dei residui al 1 gennaio 2015, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014;
- l'adozione di un Piano dei conti integrato ai fini del consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici e per migliorare la raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il sistema europeo dei conti nazionali

1.2 I principi contabili degli enti pubblici nazionali e schemi di bilancio

Alla luce delle innovazioni introdotte dal legislatore negli anni dal 1993 al 1999, con decreto dell'allora Ministro del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione economica, del 21 ottobre 2000, veniva istituita una Commissione di esperti presieduta dal Prof. Matteo Caratozzolo e composta da docenti universitari, funzionari del Dipartimento della ragioneria generale dello Stato, dottori commercialisti ed esperti contabili, con il compito di individuare i migliori principi contabili e di revisione per gli enti pubblici istituzionali che completava i propri lavori il 31 luglio 2001, per i principi contabili e il 28 febbraio 2002 per i principi di revisione i cui elaborati venivano raccolti in un volume a stampa edito dall'Istituto Poligrafici e Zecca dello Stato.

Tali principi, tratti dalle norme positive e dalla prassi in ambito di aziende private, elaborate dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili, nonché dalle esperienze di successo di amministrazioni pubbliche best practices, costituiscono un corpus organico di regole, logiche e tecniche economico-aziendali di rilevazione dei fatti gestionali valide per una qualunque azienda pubblica, tuttora contenuti nel vigente regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici, approvato con d.p.r. 27 febbraio 2003, n.97, nei seguenti articoli:

- articolo 4, comma 1, "l'ente conforma la propria gestione ai principi contabili contenuti nell'allegato 1 al presente regolamento che, all'occorrenza, possono essere aggiornati con determinazione del Ragioniere Generale dello Stato in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto";



- articolo 80, "l'esercizio del controllo eseguito dal Collegio dei revisori dei conti si conforma ai principi contenuti nell'allegato 17 al presente regolamento che, all'occorrenza, possono essere aggiornati con determinazione del Ragioniere generale dello Stato in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto"

- **Principi contabili Generali**

I principi contabili generali a cui gli enti pubblici devono uniformare i propri sistemi contabili ed i documenti di bilancio, di seguito elencati, sono desunti dalla legge n.468/1978 e successive modificazioni, dagli articoli 2423 e 2423 bis, del codice civile, e dalla dottrina giuridica ed economica.

- a) **Veridicità.** Principio riconosciuto a livello nazionale ed internazionale con riferimento a diverse tipologie di aziende, per quanto attiene agli enti pubblici la veridicità di bilancio significa che essi devono rispecchiare le reali condizioni delle operazioni di gestione oggetto della loro attività. I documenti contabili previsionali devono riflettere le prevedibili conseguenze economico-finanziario delle operazioni di gestione che si svolgeranno nel periodo futuro, pertanto vanno evitate tanto le sottovalutazioni quanto le sopravvalutazioni delle singole poste che devono, invece, essere valutate secondo una rigorosa analisi. I documenti di rendicontazione devono fornire una veritiera rappresentazione della situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'ente al termine dell'esercizio. Tale principio, interpretato in maniera letterale, si presta a facili critiche che vanno superate ove si consideri che le previsioni hanno sempre un certo margine di incertezza e, quindi, non sono vere in assoluto ma possono essere più o meno prudenti per cui sorge il problema di definire il punto oltre il quale la prudenza diventa una alterazione artificiosa della valutazione.

Il principio della veridicità attiene alla rappresentazione delle valutazioni finanziarie, economiche correttamente stimate dai redattori del bilancio, non esistendo, in assoluto, un concetto di verità del bilancio è necessario, quindi, interpretare questo principio alla luce dei principi di correttezza e di chiarezza.

CORRETTEZZA. Il principio della correttezza è proprio di qualsiasi stato di diritto e consiste nel rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili e deve essere esteso anche alle regole tecniche, non sancite da norme giuridiche, che presidono il sistema contabile adottato dall'ente pubblico e che trovano rappresentazione nei documenti di bilancio.

Imparzialità. I documenti contabili devono fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi, la neutralità deve essere presente sia nella formazione del bilancio di previsione che di quello consuntivo. Alcune aree del procedimento di valutazione per la redazione del bilancio implicano un processo di stima come ad esempio, la determinazione della vita economica



degli impianti, la svalutazione dei crediti per inesigibilità, la formazione dei costi, la previsione delle entrate e delle uscite. La presenza di elementi soggettivi di stima non è condizione per far venir meno l'imparzialità, la ragionevolezza e la verificabilità, discernimento e oculatezza di giudizio sono alla base dei procedimenti di ragioneria a cui la preparazione dei documenti contabili deve uniformarsi e richiedono la competenza e l'onestà.

Attendibilità. Secondo il principio dell'attendibilità le previsioni e tutte le valutazioni devono essere supportate da accurate analisi degli andamenti storici o, in mancanza, da obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse assegnate e per i documenti di rendicontazione è necessario un processo di valutazione che dimostrano la consistenza del patrimonio e del risultato economico da estendere anche ai documenti descrittivi ed accompagnatori del bilancio. I bilanci di natura finanziaria devono rispettare anche la congruità delle spese rispetto alle risorse attendibilmente acquisibili, evidenziando quelle aventi natura occasionale, non a carattere continuativo o soggette a vincoli o condizioni.

- b) **Significatività e Rilevanza.** La significatività ha un effetto rilevante sui dati di bilancio la cui correttezza non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì al risultato attendibile che viene ottenuto dall'applicazione oculata ed onesta dei procedimenti di valutazione, di previsione e programmazione adottati, nella elaborazione dei bilanci semplificazione ed arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili ma trovano il loro limite nel concetto della rilevanza, essi non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati di bilancio e sul loro significato per i destinatari .
- c) **Chiarezza o Comprensibilità.** Affinché i bilanci rispondono a tale principio è necessario una chiara e semplice classificazione delle poste finanziarie, economiche e patrimoniali ed un'adeguata struttura di bilancio che ne faciliti la consultazione e le informazioni in esso contenute che varia a seconda della tipologia di ente tale da garantire contemporaneamente analiticità e sinteticità nell'esame dei fenomeni gestionali e nei valori. Infatti, se la prima caratteristica è di fondamentale importanza per il controllo dell'organo politico su quello di governo, la seconda è indispensabile per rispettare il requisito della chiarezza. Il principio della chiarezza o comprensibilità è rafforzato dal principio della veridicità, in quanto un documento contabile chiaro è probabilmente più veritiero.
- d) **Pubblicità.** Il principio della pubblicità costituisce un corollario ai principi precedenti ed implica l'obbligo di rendere pubblici i bilanci secondo le norme vigenti.
- e) **Coerenza.** Il principio della coerenza deve sussistere in tutti gli atti amministrativi, e documenti contabili ed implica un nesso logico, senza contraddizione alcuna , fra tutti i documenti contabili preventivi e consuntivi e di indirizzo politico sia di breve termine che di medio o lungo termine e va distinta tra quella interna dei bilanci riferita ai criteri di valutazione, e alla struttura dei conti previsionali e di rendicontazione e a quella esterna che comporta una correlazione tra



il processo di programmazione dell'ente ed il documento di programmazione economica e finanziaria del Paese

- f) **Annualità.** L'attività amministrativa di tutti gli enti pubblici, come quella delle aziende private, è unitaria nel tempo e non può essere frazionata, se non idealmente in diversi periodi poiché è sostanzialmente continua, per cui la gestione deve essere analizzata per intervalli regolari coincidenti con l'anno solare che costituisce un principio universalmente accettato da tutti i sistemi contabili in Italia ed all'estero.
- g) **Continuità.** Il principio della continuità dell'attività istituzionale è fondamentale per la valutazione delle voci del bilancio e per l'applicazione degli altri principi contabili in assenza del quale non potrebbe più farsi riferimento alla documentazione ordinaria ma ai documenti straordinari di commissariamento o liquidazione esso qualifica qualunque azienda, pubblica o privata, come istituto economico destinato a perdurare.
- h) **Prudenza.** Il principio della prudenza va applicato sia nei bilanci previsionali che in quelli consuntivi, nei documenti previsionali devono essere imputate solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo successivo, mentre le componenti negative saranno limitate alle risorse previste. Nei documenti di rendicontazione i proventi non realizzati non vanno contabilizzati mentre le perdite anche se non definitivamente accertate vanno rilevate.
- i) **Costanza.** La costanza rappresenta una delle condizioni della comparabilità fra documenti di previsione e di rendicontazione dell'anno di riferimento e di quelli precedenti ed implica la continuità dei criteri di valutazione adottati per la redazione dei bilanci. L'eventuale deroga a tale principio contabile deve effettuarsi in casi eccezionali e la causa e l'effetto del cambiamento devono essere evidenziati nelle relazioni di bilancio.
- j) **Universalità.** Il requisito della universalità comporta la necessità di considerare nei documenti contabili tutte le grandezze finanziarie, economiche e patrimoniali dell'ente pubblico al fine di fornire un quadro fedele ed esauriente della complessiva attività amministrativa.
- k) **Integrità.** Il principio dell'integrità è strettamente collegato a quello dell'universalità e pone il divieto di iscrivere in bilancio entrate al netto delle relative spese sostenute per la riscossione e, viceversa, che siano iscritte delle spese ridotte delle correlative entrate, e di effettuare compensazioni di partite nella redazione dello stato patrimoniale e del conto economico.
- l) **Unità.** Il bilancio dell'ente pubblico è una entità giuridica unica ed il suo bilancio non può essere frazionato in maniera tale da destinare determinate fonti di entrate alla copertura di specifiche spese, in quanto, salva diversa disposizione normativa o regolamentare, la massa complessiva delle entrate finanzia la totalità delle spese sostenute.
- m) **Flessibilità.** Il principio della flessibilità è volto a trovare all'interno dei documenti di bilancio



la possibilità di far fronte ad eventi derivanti da circostanze straordinarie e imprevedibili al momento della redazione dei documenti contabili, mediante lo stanziamento nel bilancio di previsione di appositi fondi di accantonamento per fondi di riserva, rischi ed oneri ecc.

- n) **Competenza finanziaria ed economica.** Secondo Il criterio della competenza finanziaria le entrate ed uscite vengono imputate nell'esercizio in cui si perfeziona sotto il profilo giuridico la fase dell'accertamento e dell'impegno, mentre sulla base della competenza economica i proventi ed oneri vengono imputati nell'esercizio nel quale è rinvenibile "l'utilità economica", ceduta o acquisita, anche se diversa da quella in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari, nella determinazione dei risultati di esercizio i fatti gestionali direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato attraverso l'acquisizione, trasformazione e vendita di beni e servizi la competenza economica è riconducibile al principio contabile n. 11 del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti, mentre per la maggior parte delle attività amministrative pubbliche occorre considerare la competenza economica dei costi e dei proventi in diretta relazione al processo erogativo di prestazioni di servizi.
- o) **Equilibrio di bilancio.** L'equilibrio di bilancio è derivato dal principio della copertura finanziaria sancito dall'articolo 81, 4° comma della costituzione che impone nella predisposizione dei bilanci finanziari di previsione l'uguaglianza fra l'ammontare complessivo delle entrate ed uscite finanziarie. l'equilibrio economico è garanzia della capacità di perseguire le finalità istituzionali e non sempre comporta una stabilità anche finanziaria. La tendenza al pareggio economico, finanziario e patrimoniale dovrebbe essere posta come obiettivo minimale per il raggiungimento dei compiti assegnati all'ente.

Documenti di bilancio

- Preventivo finanziario decisionale ripartito per le entrate e per le uscite in Unità previsionali di base che costituiscono l'insieme organico delle risorse finanziarie affidate alla gestione di un unico centro di responsabilità amministrativo ed è formulato in termini di competenza e di cassa;
- Preventivo finanziario gestionale che oltre alla classificazione delle entrate ed uscite del preventivo decisionale evidenzia come unità elementare il capitolo necessario per la gestione dei programmi, progetti ed attività e per la successiva rendicontazione;
- Quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria;
- preventivo economico.
- allegati bilancio al preventivo: bilancio pluriennale, relazione programmatica, tabella dimostrativa del presunto risultato di amministrazione, relazione del collegio dei revisori dei conti.
- conto di bilancio, che in relazione alla classificazione del preventivo finanziario, si articola in rendiconto finanziario decisionale e gestionale;
- conto economico, stato patrimoniale e nota integrativa.
- allegati al rendiconto generale: situazione amministrativa, relazione sulla gestione, e relazione del collegio dei revisori dei conti.



Criteria di iscrizione e di valutazione degli elementi patrimoniali

Attività

- Immobilizzazioni immateriali

I costi capitalizzati relativi alle spese per impianti ed ampliamento, beni in corso di acquisizione ed acconti, ricerca, sviluppo e pubblicità, migliorie e spese incrementative sui beni dei terzi, usufrutto su azioni e quote acquisite a titolo oneroso, oneri accessori sui finanziamenti, costi di software applicativo prodotto per uso interno non tutelato sono iscritti all'attivo patrimoniale secondo i criteri di valutazione desunti dal documento n. 24 del consiglio nazionale dei dottori commercialisti e dei ragionieri in cui sono contenuti anche i criteri per l'ammortamento, la cui durata massima è quella quinquennale prevista dall'art. 2426, n. 5 del codice civile, e per la svalutazione per perdite durevoli di valore.

I diritti di brevetto industriale i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, compreso il software applicativo giuridicamente tutelato, le concessioni, le licenze, i marchi ed i diritti simili sono iscritti e valutati in bilancio in base al citato documento contabile n. 24, che disciplina anche i criteri di ammortamento per la durata massima di cinque anni, e la svalutazione per perdite durevoli di valore. Per i diritti acquisiti dall'ente a titolo gratuito per effetto di donazioni, la valutazione viene effettuata con riferimento al valore normale corrispondente al fair value dei documenti sui principi internazionali dell'IASC- International Accounting Standards Committee, determinato a seguito di apposita valutazione peritale effettuata da un esperto indipendente designato dal presidente del tribunale nel cui circondario ha sede l'ente su istanza del presidente dell'ente medesimo.

L'avviamento va iscritto in bilancio secondo i criteri di valutazione, ammortamento e svalutazione straordinaria indicati nel menzionato documento contabile n. 24. L'acquisizione a titolo gratuito di un'azienda o complesso aziendale, la valutazione complessiva e l'attribuzione del valore dei suoi componenti patrimoniali attivi e passivi, escluso l'avviamento, deve essere effettuato in base al valore normale determinato a seguito di valutazione peritale ad eccezione di beni di modico valore.

- Immobilizzazioni Materiali

I criteri relativi all'iscrizione in bilancio, alla valutazione, ammortamento e svalutazione per perdite durevoli dei beni mobili, si fa riferimento al principio contabile n. 16 del consiglio nazionale dei dottori commercialisti e ragionieri, in particolare per i beni mobili ricevuti a titolo gratuito il valore

da iscriverne in bilancio è determinato a seguito di apposita valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal presidente del tribunale fatta eccezione per i beni di valore



non rilevante o di beni di frequente negoziazione per i quali il valore possa desumersi da pubblicazioni specializzate, per le copie gratuite di libri ed altre pubblicazioni da conservare in raccolte, il valore è pari al prezzo di copertina, i "beni culturali" qualificati ai sensi dell'articolo 2, del d.lgs. N. 490/1999 o "beni soggetti a tutela" ai sensi dell'articolo 139 del citato decreto, non vengono assoggettati ad ammortamento.

Gli immobili acquisiti a titolo gratuito sono valutati con il sistema automatico determinato in base ai coefficienti moltiplicatori della rendita catastale previsti dalla vigente normativa fiscale ai fini dell'imposta comunale sugli immobili o mediante stima peritale per immobili di particolare pregio o di interesse storico o artistico.

I diritti reali di godimento, uso, usufrutto, abitazione, superficie, enfiteusi, o immobili gravanti da diritti reali di godimento di terzi o da rendite, perpetue o temporanee, acquisiti al patrimonio dell'ente a titolo oneroso, sono valutati sulla base del costo sostenuto comprensivo degli oneri accessori, mentre se tali diritti vengono acquisiti a titolo gratuito il valore da iscrivere in bilancio è determinato da apposita perizia.

- *Azioni, partecipazioni e titoli*

le partecipazioni azionarie e non che costituiscono immobilizzazioni sono valutate al costo storico ridotto delle perdite durevoli di valore (art. 2426, nn. 1 e 2 codice civile), quelle in imprese controllate e collegate possono essere valutate in base al metodo del patrimonio netto (art. 2426, n. 4, codice civile, per le azioni quotate vanno tenuti presenti anche i corsi di borsa. I titoli ad interesse predeterminato a seconda che siano destinati allo scambio o immobilizzati, sono valutati secondo l'articolo 2426 del codice civile e del documento contabile n. 20 dei principi contabili del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili.

- *Crediti, ratei e Risconti*

I crediti dell'ente pubblico, anche se sussiste l'obbligo giuridico della riscossione dell'intero importo sono valutati secondo il presumibile valore di realizzo in applicazione dell'articolo 2426, n. 8, del codice civile, e con riferimento ai cambi correnti per i crediti in valuta, la denominazione e classificazione dei crediti prevista dall'articolo 2424 del codice civile va adattata in relazione alla natura dell'attività svolta dall'ente.

I ratei e risconti devono essere iscritti e valutati in conformità a quanto previsto dall'articolo 2424-bis, 1° comma del codice civile e dal principio contabile n. 18 del Consiglio nazionale e dei ragionieri.



- *Rimanenze di Magazzino*

Le giacenze di magazzino relative al materiale di consumo, prodotti finiti o in corso di lavorazione, vanno valutate al minor fra costo e valore di presumibile realizzazione desunto dall'andamento di mercato in applicazione dell'articolo 2426 n. 9 del codice civile.

Patrimonio Netto

Negli enti pubblici il patrimonio netto che scaturisce dalla differenza tra le attività e passività è costituito dal fondo di dotazione e dagli avanzi o disavanzi economici degli esercizi precedenti e di quello di competenza viene valutato sulla base dei criteri indicati nel documento n. 28 dei principi contabili nei limiti in cui siano compatibili con la specifica normativa applicabile all'ente.

Passivo

- *Fondi per rischi ed oneri*

Per i criteri di iscrizione e di valutazione si fa riferimento al documento n. 19 sui principi contabili che devono essere coordinati con quelli previsti da specifiche normative applicabili all'ente, per i contributi in conto capitale si fa rinvio al principio contabile internazionale n. 20 dell'IASC.

- *Trattamento di fine rapporto*

Per i criteri di determinazione dell'accantonamento al fondo trattamento fine rapporto si fa riferimento all'articolo 12 della legge n. 70/1975, all'articolo 2120 del codice civile, in quanto applicabile, alle indicazioni contenute nel documento n. 19 dei principi contabili e ad altre disposizioni normativa applicabili all'ente.

- *Debiti*

Per i criteri di iscrizione e valutazione in bilancio dei debiti si fa riferimento al documento n. 19 dei principi contabili, come precisato per i crediti, la classificazione e denominazione delle voci va adattata in funzione alla natura dell'attività svolta.

- *Conti d'ordine*

In calce allo stato patrimoniale vanno indicati i rischi, impegni e beni di terzi, sulla base dei criteri di iscrizione e valutazione del principio contabile n. 22, non più in vigore per le imprese private a seguito della revisione dei principi contabili da parte dell'Organismo Italiano di contabilità. Va tuttavia evidenziato che negli impegni ricadano anche tutte le gare bandite e non concluse al termine dell'esercizio, in quanto il bando è un atto che vincola l'amministrazione pubblica



verso l'esterno poiché produce situazioni soggettive tutelate nei confronti dei soggetti terzi che hanno inoltrato la domanda di partecipazione conformemente alle condizioni stabilite nei capitoli di gara, pertanto, l'importo complessivo indicato nei bandi di gara dovrà essere iscritto nei conti d'ordine e commentato nella nota integrativa e risultare nella parte vincolata del risultato di amministrazione.

- *Libri, riviste e pubblicazioni*

I libri, riviste e pubblicazioni varie di frequente utilizzo per l'attività istituzionale non vengono iscritti nello stato patrimoniali e riportati per tipologie di beni in un apposito registro del materiale di facile consumo; i libri qualificati come beni culturali vengono iscritti nello stato patrimoniale e non assoggettati ad ammortamento; i libri facenti parte di biblioteche costituiscono beni strumentali e devono essere iscritti in bilancio ed ammortizzati in un periodo massimo di cinque anni.

- *Contributi*

I contributi straordinari erogati dallo stato finalizzati all'investimento sono contabilizzati secondo il principio della competenza finanziaria ed economica indicati al punto q) dei principi generali.

I contributi statali, regionali o di privati per lavori di scavi archeologici concessi per la copertura di costi di gestione sono imputati al conto economico tra gli altri ricavi e proventi, mentre quelli in conto capitale sono contabilizzati in base allo stato di avanzamento dei lavori, i reperti archeologici acquisiti a seguito di scavi costituiscono "beni culturali" e non vanno ammortizzati.

- I contributi pubblici e privati per la ricerca da cui non deriva un risultato valutabili sono imputati al conto economico in funzione dei costi sostenuti; se, invece, viene conseguito un risultato valutabile i contributi vanno imputati al conto economico in correlazione con l'ammortamento dei costi capitalizzati, è possibile capitalizzare solo i costi relativi alla ricerca applicata secondo i criteri previsti nel documento n. 24 dei principi contabili sulle immobilizzazioni immateriali.
- I beni immobili strumentali acquisiti con oneri a carico dello stato il valore del bene acquisito dall'ente in proprietà ed a titolo gratuito è iscritto nella situazione patrimoniale in base al costo sostenuto dallo stato rilevando una sopravvenienza attiva di pari importo nel conto economico; se, invece, il bene è acquisito in comodato d'uso, il valore del diritto reale di godimento va iscritto tra i conti d'ordine.

Ad integrazione dei principi la Ragioneria generale dello Stato, al fine di promuovere un processo di convergenza dei singoli sistemi contabili pubblici, con la direttiva del 19 settembre 2002, ritenne opportuno fornire alcuni chiarimenti sulla corretta rappresentazione contabile di talune poste di bilancio.



- *Immobilizzazioni Immateriali*

Le migliorie sui beni dei terzi vanno classificate nella voce “altre immobilizzazioni immateriali” quando le migliorie non sono separabili dai beni stessi, se invece le migliorie e le spese incrementative sono separabili dai beni, sono classificate tra le immobilizzazioni materiali, tale valore, sotto il profilo economico, viene ammortizzato sulla base dell'utilità futura delle spese sostenute o della durata residua del diritto di utilizzazione se inferiore.

Per le licenze d'uso il costo iniziale una tantum, va iscritto nello stato patrimoniale ed ammortizzato per il periodo di durata della licenza mentre il canone va contabilizzato tra i costi di esercizio secondo il principio della competenza economica.

- *Immobilizzazioni in corso*

Al fine di assicurare la necessaria concordanza tra la contabilità economico patrimoniale e quella finanziaria occorre iscrivere nell'attivo patrimoniale gli importi delle immobilizzazioni materiali ed immateriali non ancora acquisite alla voce “immobilizzazioni in corso” in correlazione alle corrispondenti somme riportate nel rendiconto finanziario tra le spese in conto capitale.

- *Immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito*

La valutazione dei beni pervenuti all'ente a titolo gratuito va effettuata al presumibile valore di mercato alla data di acquisizione al netto dei costi sostenuti o da sostenere per essere inserite nell'attività dell'ente, il valore così determinato viene rilevato come provento straordinario del conto economico e correlativamente nelle immobilizzazioni materiali dello stato patrimoniale; i criteri di ammortamento sono gli stessi di quelli statuiti per le immobilizzazioni acquisite a titolo oneroso.

- *Titoli e Partecipazioni*

I titoli e le partecipazioni, sulla base del principio contabile n. 20 del CNDICER, devono essere classificati nelle immobilizzazioni finanziarie o nelle attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni a seconda che gli investimenti patrimoniali siano destinati a permanere presso l'ente oppure siano liberamente negoziabili sulla base di ragionevoli previsioni ed avuto riguardo ai programmi che si intendono attuare. Per quanto concerne la valutazione al momento dell'acquisizione a titolo onerosa essa deve essere effettuata al costo di acquisto e ridotto nel corso degli esercizi delle perdite durevoli di valore, mentre l'applicazione del criterio del patrimonio netto è possibile per le partecipazioni quando l'investitore esercita una influenza significativa sulle strategie della impresa partecipata e quando tale investimento non ha natura



temporanea , per le azioni quotate nei mercati vanno considerati anche le quotazione di borsa.

- *Patrimonio Netto*

Il patrimonio netto costituito dalla differenza tra il totale delle attività e delle passività, si incrementa o decrementa per effetto dell'avanzo o disavanzo economico dell'esercizio, qualora l'importo delle passività dovesse risultare superiore a quello delle attività, la differenza va evidenziata con segno negativo trattandosi di deficit patrimoniale.

- *Contributi*

I contributi in conto esercizio derivanti dai finanziamenti erogati dallo Stato o da altri enti, sono considerati ricavi e concorrono a formare il reddito dell'esercizio secondo il principio della competenza.

I contributi in conto impianti relativi alle somme erogate dallo Stato o da altri destinati all'acquisto, la costruzione, l'ampliamento di immobilizzazioni vanno contabilizzati con il criterio dei "risconti" o della "rappresentazione netta" di seguito indicati

- a) criterio dei risconti- il costo del bene viene contabilizzato nell'attivo patrimoniale ed i contributi vengono imputati nei ricavi e rinviati per competenza economica agli esercizi successivi attraverso la rilevazione di risconti passivi determinati in misura proporzionale corrispondente alle quote di ammortamento dedotte in ciascun esercizio.
- b) Criterio della rappresentazione netta- i contributi vengono portati a riduzione del costo dei beni cui essi si riferiscono, nel calcolo degli ammortamenti, effettuati con i medesimi criteri previsti per le immobilizzazioni materiali, si fa riferimento al valore del bene al netto del contributo.

Premesso che entrambi i criteri determinano il medesimo risultato economico dell'esercizio il criterio dei risconti rispecchia maggiormente il principio della chiarezza del bilancio. Sotto il profilo finanziario viene precisato che, ove a fronte dei contributi accertati, non venga assunto il correlativo impegno giuridico nello stesso esercizio, l'importo che confluirà nell'avanzo di amministrazione dovrà essere reso indisponibile in sede di utilizzo di detto avanzo.

- *Entrate contributive enti previdenziali*

Negli enti previdenziali a fronte dei contributi degli iscritti va rilevato un impegno presunto da iscriverne in appositi fondi per oneri futuri in misura corrispondente alla somma dei montanti contributivi individuali rivalutati, pertanto, nel conto economico occorre iscriverne i contributi tra i componenti positivi e l'accantonamento per oneri futuri comprensivo della rivalutazione annuale dei montanti tra i componenti negativi.



Con l'approvazione del regolamento di amministrazione e contabilità degli enti pubblici di cui al d. p. r. 97/2003, entrato in vigore con il bilancio 2015, i principi contabili elaborati dalla Commissione Ministeriale, sono stati allegati al predetto regolamento assumendo quindi uno proprio status normativo. La stampa specializzata con articoli apparsi su il sole 24 ore il 28/4/2005 e 277472006, intitolati "Enti pubblici con conti privati" "Enti pubblici, c segnalava il debutto per la prima volta del bilancio aziendale negli enti pubblici non economici secondo i principi civilistici fondati sulla contabilità economico- patrimoniale che attraverso la rilevazione dei costi e dei ricavi consente di orientare la gestione a criteri di efficacia ed efficienza e di predisporre lo stato patrimoniale ed il conto economico nella forma e nella sostanza del tutto simili a quelle delle aziende private affermando inoltre che il processo gestionale degli enti pubblici inizia con la predisposizione dei budget economici e finanziari che danno luogo al bilancio di previsione e si conclude con il rendiconto generale, in cui sono illustrati i risultati conseguiti sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale costituito dal conto di bilancio, dal conto economico, predisposto in base al codice civile che evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione secondo i criteri della competenza economica dell'esercizio, dalla situazione patrimoniale, redatta con riferimento allo schema del codice civile, che comprende le attività e le passività finanziarie, i beni mobili e immobili, le poste rettificative, dalla nota integrativa che descrive l'andamento della gestione nei suoi settori operativi, i fatti di rilievo dopo la chiusura dell'esercizio, i criteri di valutazione, e ogni utile informazione per una migliore comprensione dei dati contabili. A corredo del bilancio sono allegati la relazione sulla gestione, la relazione del collegio dei revisori dei conti, la situazione amministrativa.

Documenti di bilancio

- Bilancio finanziario pluriennale redatto in soli termini di competenza per un periodo non inferiore al triennio in relazione alle strategie ed al piano pluriennale approvati dagli organi di vertice;
- Preventivo finanziario annuale con carattere autorizzatorio suddiviso in "decisionale" e "gestionale" formulato in termini di competenza e di cassa ed articolato, per le entrate e per le uscite, in centri di responsabilità amministrativa;
- Quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria;
- Preventivo economico costituito dalla somma dei budget economici dei vari centri di responsabilità amministrativa di primo livello che a loro volta sono elaborati come sintesi dei budget economici di tutti i centri di responsabilità ad essi subordinati;
- Tabella dimostrativa del presunto risultato di amministrazione;
- Rendiconto finanziario decisionale;
- Rendiconto finanziario gestionale;
- Conto economico redatto secondo le disposizioni contenute nell'articolo 2425 del codice civile, per quanti applicabili, accompagnato dal quadro di riclassificazione dei risultati economici conseguiti,
- Stato patrimoniale, redatto secondo lo schema previsto dall'articolo 2424, del codice civile,



- per quanto applicabili, che comprende le attività, le passività il netto patrimoniale ed inoltre la dimostrazione dei punti di concordanza tra la contabilità di bilancio e quella patrimoniale;
- Nota integrativa che illustra i criteri di valutazione utilizzati nella redazione del rendiconto generale, l'analisi delle voci del conto di bilancio, dello stato patrimoniale, del conto economico, le variazioni intervenute nel corso dell'esercizio, la composizione dei contributi in conto capitale ed in conto esercizio, la composizione dei residui attivi e passivi per anno di formazione e per quelli attivi la loro classificazione in base al diverso grado di esigibilità, i dati del personale, l'elenco del contenzioso in essere ed i connessi accantonamenti per rischi ed oneri, la destinazione dell'avanzo economico o i provvedimenti atti al contenimento e assorbimento del disavanzo economico.,
 - Prospetto di riclassificazione delle spese per missioni e programmi.

1.3 I principi contabili degli enti locali e documenti di bilancio

Per gli enti pubblici Locali l'articolo 154 del testo unico sugli enti locali attribuisce all'osservatorio sulla Finanza e la contabilità il compito di promuovere l'applicazione dei principi contabili e la congruità degli strumenti applicativi. Con il decreto legislativo n.118/2011, emanato in attuazione della legge delega recata dall'articolo 2, della legge n.42/2009, finalizzata all'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilanci delle amministrazioni pubbliche, è stato ridefinito l'ordinamento contabile degli enti locali e territoriali. Un ruolo di particolare importanza nella modifica del sistema contabile è stato svolto dall'Osservatorio sulla Finanza e la contabilità degli enti locali, che ai sensi dell'articolo 154 del testo unico sulla finanza locale ha il compito di promuovere l'applicazione dei principi contabili e la congruità degli strumenti applicativi. Tale compito è stato svolto con il supporto del Comitato per l'armonizzazione dei sistemi contabili delle Amministrazioni pubbliche, istituito presso Il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, in attuazione dell'articolo 2, comma 5, della legge 31/12/2009, n. 196.

Il citato decreto contiene i principi contabili generali ed applicati che vengono di seguito sinteticamente richiamati.

PRINCIPI CONTABILI GENERALI

- *Principio dell'annualità*

I documenti contabili sia di previsione che di rendicontazione sono predisposti con cadenza annuale e si riferiscono ai periodi di gestione coincidenti con l'anno solare e sono elaborati sulla base di una programmazione almeno triennale.



- *Principio dell'unità*

Le entrate del bilancio vanno destinate complessivamente al finanziamento di tutte le spese, singole entrate non possono essere destinate alla copertura di determinate spese, salvo diverse disposizioni normative che disciplinano le entrate vincolate tutte le entrate ed uscite debbono confluire nel bilancio e non sono consentite gestioni fuori bilancio.

- *Principio dell'integrità*

Le entrate debbono essere iscritte in bilancio al lordo delle spese sostenute e, parimenti, le spese debbono essere iscritte al lordo delle correlative entrate senza attuare alcuna compensazione, costituisce un'eccezione a tale principio il versamento dell'imposta comunale effettuata contabilizzata al netto dell'imposta da versare allo stato.

- *Principio della veridicità*

Le previsioni e le valutazioni delle singole poste di bilancio debbono essere effettuate secondo una rigorosa analisi evitando sottovalutazioni o sopravvalutazione.

- *Principio dell'attendibilità*

Tutti i documenti contabili debbono essere supportati da un'accurata analisi di tipo storico e programmato o, in mancanza di tali elementi, sulla base di obiettivi parametri di riferimento.

- *Principio della significatività*

La correttezza del procedimento di formazione del bilancio non si riferisce solo ai dati aritmetici ma anche alla ragionevolezza dei criteri adottati.

- *Principio della rilevanza*

Gli eventuali errori contabili sono rilevanti in funzione della loro dimensione quantitativa e se di portata tale da inficiare i dati di bilancio.

- *Principio della flessibilità*

I documenti del bilancio di previsione non sono da considerarsi imm modificabili ed il loro contenuto in presenza di eventi imprevedibili o straordinari può essere modificato mediante variazioni di bilancio che debbono rappresentare l'eccezione e non la regola.

- *Principio della coerenza*



Tra le fasi della programmazione, previsione e rendicontazione deve sussistere un nesso logico e consequenziale nella elaborazione e rappresentazione dei relativi documenti.

- *Principio della continuità*

La valutazione delle poste contabili deve essere effettuata con criteri tecnici e nella prospettiva delle continuità dell'attività istituzionale e ciò in conformità del principio aziendale valido sia per settore pubblico che privato.

- *Principio della costanza*

Il cambiamento dei criteri di valutazione nella redazione dei documenti di bilancio rappresenta un'eccezione e deve essere motivata in apposite relazioni.

- *Principio della comprensibilità e verificabilità*

Gli utilizzatori delle informazioni contenute nei documenti di bilancio devono essere in grado di comparare nel tempo i dati analitici e sintetici delle poste economiche, finanziarie e patrimoniali al fine di identificare gli andamenti tendenziali della gestione sia nel tempo che nello spazio mediante comparazioni con altre amministrazioni.

- *Principio della neutralità ed imparzialità*

La redazione dei documenti contabili deve fondarsi sui principi di imparzialità e di indipendenza nei confronti di tutti i destinatari e supportata da giudizi tecnici.

- *Principio della pubblicità*

I bilanci degli enti debbono essere resi pubblici ai soggetti utilizzatori ed ai cittadini.

- *Principio dell'equilibrio di bilancio*

L'equilibrio di bilancio costituisce un vincolo più ampio rispetto al pareggio finanziario del preventivo autorizzatorio in quanto va esteso anche alle risultanze della situazione economica e patrimoniale.

- *Principio della competenza finanziaria*

Le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento in cui viene a scadenza ossia quando il credito/debito è esigibile con tale principio viene introdotto il concetto della "competenza potenziata".



- *Principio della competenza economica*

Le operazioni gestionali svolte durante l'esercizio debbono essere contabilizzate nell'esercizio di competenza anche se riferite e non in quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziaria.

- *Principio della prevalenza della sostanza sulla forma.*

Le operazioni ed i fatti di gestione che si sono verificati nel corso dell'esercizio vanno rilevati in contabilità secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva e quindi alla realtà economica che li ha generati.

PRINCIPI CONTABILI APPLICATI

Principio della programmazione

Il processo di programmazione, si svolge nel rispetto delle compatibilità economico-finanziarie e tenendo conto della possibile evoluzione della gestione dell'ente, richiede il coinvolgimento dei portatori di interesse nelle forme e secondo le modalità definite da ogni ente, si conclude con la formalizzazione delle decisioni politiche e gestionali che danno contenuto a programmi e piani futuri riferibili alle missioni dell'ente, le amministrazioni locali concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale, in coerenza con i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica emanati in attuazione degli articoli 117, terzo comma, e 119, secondo comma, della Costituzione e ne condividono le conseguenti responsabilità.

Le Regioni individuano gli obiettivi generali della programmazione economico-sociale e della pianificazione territoriale e stabiliscono le forme e i modi della partecipazione degli enti locali all'elaborazione dei piani e dei programmi regionali.

La programmazione si attua nel rispetto dei principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 del D. Lgs. 23 giugno 2011, n. 118.

I documenti nei quali si formalizza il processo di programmazione devono essere predisposti in modo tale da consentire ai portatori di interesse di:

- a) conoscere, relativamente a missioni e programmi di bilancio, i risultati che l'ente si propone di conseguire,
- b) valutare il grado di effettivo conseguimento dei risultati al momento della rendicontazione.

L'attendibilità, la congruità e la coerenza, interna ed esterna, dei documenti di programmazione è prova della affidabilità e credibilità dell'ente.



Nel rispetto del principio di comprensibilità, i documenti della programmazione esplicitano con chiarezza, il collegamento tra:

- il quadro complessivo dei contenuti della programmazione;
- i portatori di interesse di riferimento;
- le risorse finanziarie, umane e strumentali disponibili;
- le correlate responsabilità di indirizzo, gestione e controllo.

Le finalità e gli obiettivi di gestione devono essere misurabili e monitorabili in modo da potere verificare il loro grado di raggiungimento e gli eventuali scostamenti fra risultati attesi ed effettivi.

- I risultati riferiti alle finalità sono rilevabili nel medio periodo e sono espressi in termini di impatto atteso sui bisogni esterni quale effetto dell'attuazione di politiche, programmi ed eventuali progetti.
- I risultati riferiti agli obiettivi di gestione, nei quali si declinano le politiche, i programmi e gli eventuali progetti dell'ente, sono rilevabili nel breve termine e possono essere espressi in termini di efficacia ed efficienza.

Il processo di programmazione deve avere una valenza almeno pluriennale con un orizzonte temporale almeno triennale, deve risultare coerente con gli obiettivi di finanza pubblica, sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica, assicurare la piena chiarezza e comprensibilità delle finalità ed obiettivi di gestione, il necessario raccordo con il bilancio di previsione. I documenti di programmazione e di bilancio delle regioni ed enti locali seguono le seguenti fasi:

- a) entro il 30 giugno di ciascun anno la Giunta regionale presenta al Consiglio il Documento di economia e finanza regionale (DEFR) per le conseguenti deliberazioni;
- b) la Nota di aggiornamento del DEFR, va presentata al Consiglio entro 30 giorni dall'aggiornamento del DEF nazionale per le conseguenti deliberazioni e comunque non oltre la data di presentazione sul disegno di legge di bilancio;
- c) il disegno di legge di stabilità regionale, va presentato al Consiglio entro il 31 ottobre di ogni anno e comunque non oltre 30 giorni dalla presentazione del disegno di legge di bilancio dello Stato;
- d) il disegno di legge di bilancio, va presentato al Consiglio entro il 31 ottobre di ogni anno e comunque non oltre 30 giorni dall'approvazione del disegno di legge di stabilità dello Stato;
- e) il piano degli indicatori di bilancio, deve essere deliberato dalla giunta entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto e comunicato al Consiglio;
- f) il disegno di legge di assestamento del bilancio, deve essere presentato al Consiglio entro il 30 giugno di ogni anno;
- g) gli specifici strumenti di programmazione regionale formulati in attuazione di programmi statali, comunitari e regionali e definiti nelle specifiche normative regionali in materia di



programmazione generale e settoriale sono sottoposti al Consiglio entro il mese di ottobre di ogni anno.

Il rendiconto della gestione conclude il sistema di bilancio, da approvarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento da parte della Giunta, ed entro il 31 luglio da parte del Consiglio.

Gli enti locali predispongono il documento unico di programmazione (DUP), che viene presentato al Consiglio, entro il 31 luglio di ciascun anno, per le conseguenti deliberazioni. Considerato che l'elaborazione del DUP presuppone una verifica dello stato di attuazione dei programmi, contestualmente alla presentazione di tale documento viene raccomandata di presentare al Consiglio anche lo stato di attuazione dei programmi, da effettuare, ove previsto, ai sensi dell'articolo 147-ter del TUEL

Lo schema di bilancio di previsione finanziario, va presentato al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno, a seguito delle variazioni del quadro normativo di riferimento la Giunta aggiorna lo schema di bilancio di previsione in corso di approvazione unitamente al DUP. In occasione del riaccertamento ordinario o straordinario dei residui la Giunta aggiorna lo schema di bilancio di previsione in corso di approvazione unitamente al DUP e al bilancio provvisorio in gestione;

il piano esecutivo di gestione e delle performances approvato dalla Giunta va presentato al Consiglio entro 20 unitamente al piano degli indicatori di bilancio ;

lo schema di delibera di assestamento del bilancio il controllo della salvaguardia degli equilibri di bilancio, deliberarsi da parte del Consiglio entro il 31 luglio di ogni anno;

h) le variazioni di bilancio;

i) lo schema di rendiconto sulla gestione, che conclude il sistema di bilancio dell'ente, da approvarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento.

PRINCIPIO DELLA CONTABILITÀ FINANZIARIA

La contabilità finanziaria rileva le obbligazioni, attive e passive, gli incassi ed i pagamenti riguardanti tutte le transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica, anche se non determinano flussi di cassa effettivi.

Per transazione si intende ogni evento o azione che determina la creazione, trasformazione, scambio, trasferimento o estinzione di valori economici, patrimoniali e finanziari (debiti e crediti) che si origina dall'interazione tra differenti soggetti (pubbliche amministrazioni, società, famiglie, ecc), e avviene per mutuo accordo o per atto unilaterale dell'amministrazione pubblica, esse possono essere monetarie nel caso di scambio di mezzi di pagamenti o altre attività o passività finanziarie, o non monetarie (trasferimenti o conferimenti di beni, permuta, ecc.), non sono considerate transazioni le calamità naturali, il furto, ecc.

La rilevazione delle transazioni da cui non derivano flussi di cassa è effettuata al fine di attuare pienamente il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti di previsione.

La registrazione delle transazioni che non presentano flussi di cassa è effettuata attraverso le regolarizzazioni contabili, costituite da impegni cui corrispondono accertamenti di pari importo e



A cura di Carlo Tixon

da mandati versati in quietanza di entrata nel bilancio dell'amministrazione stessa.

Le regolazioni contabili sono effettuate solo con riferimento a transazioni che riguardano crediti e debiti o che producono effetti di natura economico-patrimoniale. Sono escluse le regolazioni contabili che registrano movimenti interni di risorse tra le articolazioni organizzative di un ente prive di autonomia contabile e di bilancio, le entrate e le spese derivanti da obbligazioni giuridicamente perfezionate sia attive che passive, vengono accertate ed impegnate negli esercizi finanziari di competenza, mentre gli incassi ed i pagamenti vengono imputati agli esercizi finanziari in cui il tesoriere ha effettuato l'operazione,

Le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile. La consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione definisce come esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento. Non si dubita, quindi, della coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito, le entrate sono accertate per l'intero importo anche se di dubbia e difficile esazione per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc..

Le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio applicato sono state accertate "per cassa", continuano ad essere accertate per cassa fino al loro esaurimento. Il principio della competenza finanziaria cd. potenziato, prevede che le entrate debbano essere accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui è emesso il ruolo ed effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando a tal fine una quota dell'avanzo di amministrazione. Per i ruoli coattivi emessi negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio, l'accertamento avviene per cassa fino al loro esaurimento. Tuttavia, ai fini di una effettiva trasparenza contabile tali crediti sono iscritti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le Immobilizzazioni o nell'attivo circolante (a seconda della scadenza del credito) dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale sulla base del principio della contabilità finanziaria potenziata.

Per i crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio è effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione, a tal fine viene stanziata nel bilancio di previsione una apposita posta contabile, denominata "Accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità" il cui ammontare è determinato in considerazione della dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede di riscuotere, tale accantonamento non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata.

Le entrate tributarie riscosse per autoliquidazione dei contribuenti sono accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e, comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto o, per i gettiti derivanti dalle manovre fiscali delle regioni nell'esercizio



di competenza, per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze ai sensi dell'articolo 77-quater, comma 6, ultimo periodo del DL 112/2008, considerando anche l'eventuale aggiornamento infrannuale della stima effettuata ai sensi del citato articolo 77-quater del DL 112/2008, fornito dal Dipartimento delle Finanze.

Gli enti locali possono accertare l'addizionale comunale Irpef per un importo pari a quello accertato nell'esercizio finanziario del secondo anno precedente quello di riferimento e comunque non superiore alla somma degli incassi dell'anno precedente in c/residui e del secondo anno precedente in c/competenza, riferiti all'anno di imposta (ad esempio, nel 2016 le entrate per l'addizionale comunale irpef sono accertate per un importo pari agli accertamenti del 2014 per addizionale irpef, incassati in c/competenza nel 2014 e in c/residui nel 2015). In caso di modifica delle aliquote, l'importo da accertare nell'esercizio di riferimento in cui sono state introdotte le variazioni delle aliquote e in quello successivo, è riproporzionato tenendo conto delle variazioni deliberate. In caso di modifica della fascia di esenzione, l'importo da accertare nell'esercizio di riferimento e in quello successivo, è stimato sulla base di una valutazione prudenziale. In sede di istituzione del tributo, per il primo anno, l'accertamento è effettuato sulla base di una stima prudenziale effettuata dall'ente mediante l'utilizzo del simulatore fiscale disponibile sul portale del federalismo fiscale. In ogni caso l'importo da accertare conseguente alle modifiche delle aliquote e della fascia di esenzione, o del tributo, non può essere superiore a quello risultante dall'utilizzo del simulatore fiscale disponibile sul portale del federalismo fiscale; sono accertate per cassa anche le entrate derivanti dalla lotta all'evasione delle entrate tributarie salvo i casi di emissione di avvisi di liquidazione e di accertamento.

Il fondo pluriennale vincolato rappresenta un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata, esso garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, che nasce dall'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria e rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

Il nuovo sistema contabile, dopo una fase di sperimentazione è stato applicato a decorrere dal 2015 per gli enti territoriali e dal 2016 per tutte le autonomie locali, la disciplina contabile per quanto concerne il conseguimento del pareggio di bilancio fino al 31/12/2016, era diversa da quella degli enti pubblici nazionali in quanto a un singolo ente non era consentito di raggiungere il pareggio di bilancio mediante l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione presunto accertato al termine dell'esercizio precedente che doveva confluire in un fondo unico gestito a livello Regionale; a decorrere dall'anno 2019, in attuazione delle sentenze della Corte costituzionale del 29/11/2017, e 17/5/2018, la legge di bilancio 2019 ha consentito alle regioni a statuto speciale, alle province autonome di Trento e Bolzano le città Metropolitane le province ed i comuni di utilizzare il risultato di amministrazione ed il fondo pluriennale vincolato di entrate e di spese nel rispetto del decreto legislativo n. 118/2011, per le Regioni a statuto ordinario tale disposizione si applicherà a decorrere dall'anno 2021 previo accordo, mentre è già in vigore per i rapporti



permanenti fra lo Stato, Regioni e Province autonome di Trento e Bolzano.

PRINCIPIO DELLA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE

la contabilità economico-patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, che costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione dei risultati della gestione finanziaria, avvalendosi di un sistema contabile integrato previsto dall'articolo 2, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, le transazioni che si sostanziano in operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) danno luogo a costi sostenuti e ricavi conseguiti, mentre quelle che non consistono in operazioni di scambio propriamente dette, in quanto più strettamente conseguenti ad attività istituzionali ed erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro), danno luogo ad oneri sostenuti e proventi conseguiti, il principio della competenza economica consente di imputare a ciascun esercizio costi/oneri e ricavi/proventi, direttamente conseguenti a operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che stabilisce che "l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti), i proventi acquisiti per lo svolgimento delle attività istituzionali come i trasferimenti attivi correnti o i proventi tributari, si imputano economicamente all'esercizio in cui si è verificata la manifestazione finanziaria (accertamento), qualora tali risorse risultino impiegate per la copertura degli oneri e dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate, i trasferimenti attivi a destinazione vincolata correnti sono imputati economicamente all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati, per i proventi/trasferimenti in conto capitale, vincolati alla realizzazione di immobilizzazioni, l'imputazione, per un importo proporzionale all'onere finanziato, avviene negli esercizi nei quali si ripartisce il costo/onere dell'immobilizzazione (es. quota di ammortamento). Se, per esempio, il trasferimento è finalizzato alla copertura del 100% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio, per tutta la vita utile del cespite, un provento di importo pari al 100% della quota di ammortamento; parimenti, se il trasferimento è finalizzato alla copertura del 50% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio un provento pari al 50% della quota di ammortamento, gli oneri derivanti dall'attività istituzionale sono correlati con i proventi e i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali, tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali di ogni amministrazione pubblica. Ai fini della rilevazione del risultato economico dell'esercizio anche se non rilevati dalla contabilità finanziaria vengono considerati i seguenti componenti positivi e negativi:

COMPONENTI NEGATIVI

- quote di ammortamento relative alle immobilizzazioni materiali ed immateriali utilizzate;
- eventuali quote di accantonamento ai fondi rischi ed oneri futuri. L'accantonamento ai fondi



rischi ed oneri di competenza dell'esercizio è effettuato anche se i rischi e gli oneri sono conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio fino alla data di approvazione della delibera del rendiconto della gestione;

- perdite di competenza economica dell'esercizio;
- perdite su crediti e gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti;
- rimanenze iniziali e finali di materie prime, semilavorati, prodotti in corso su ordinazione, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni e prodotti finiti;
- quote di costo/onere o di ricavo/provento corrispondenti ai ratei e risconti attivi e passivi di competenza economica dell'esercizio
- variazioni patrimoniali relative agli esercizi pregressi che si sono tradotte in oneri/costi e proventi/ricavi nel corso dell'esercizio, nonché ogni altro componente economico da contabilizzare nel rispetto del principio della competenza economica e della prudenza (ad esempio sopravvenienze e insussistenze).
- acquisti di materie prime e/o beni di consumo. Sono iscritti in tale voce i costi per l'acquisto di materie prime, merci e beni di consumo necessari al funzionamento dell'attività ordinaria dell'ente.
- prestazioni relative all'acquisizione di servizi connessi alla gestione operativa registrati in contabilità finanziaria costituiscono costi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei passivi e risconti attivi.
- utilizzo di beni di terzi i cui costi rilevati in questa voce derivano dalle spese liquidate per le corrispondenti spese rilevate in contabilità finanziaria, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei passivi e risconti attivi
- oneri per le risorse finanziarie correnti trasferite dall'ente ad altre amministrazioni pubbliche o a privati senza controprestazione, o in conto esercizio per l'attività svolta da enti che operano per la popolazione ed il territorio che costituiscono un costo di competenza
- contributi agli investimenti di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio rilevati dalle corrispondenti spese impegnate in contabilità finanziaria
- costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente (retribuzione, straordinari, indennità,



oneri previdenziali e assicurativi a carico dell'ente, accantonamenti riguardanti il personale, trattamento di fine rapporto e simili), liquidati in contabilità finanziaria ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica dell'esercizio, tali oneri non comprendono i componenti straordinari di costo derivanti, ad esempio, da arretrati (compresi quelli contrattuali), che devono essere ricompresi tra gli oneri straordinari alla voce "Altri oneri straordinari", e l'IRAP relativa, che deve essere rilevata nella voce "Imposte".

- quote di ammortamento dell'esercizio relative alle immobilizzazioni immateriali e materiali iscritte nello stato patrimoniale nonché ai costi pluriennali che, nel rispetto del principio della competenza, sono ripartiti su più esercizi; la procedura di ammortamento è necessaria per le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo in quanto soggette a deperimento o obsolescenza, l'ammortamento inizia dal momento in cui il bene è pronto per l'uso, ossia quando è nel luogo e nelle condizioni necessarie per funzionare secondo le aspettative dell'ente, se il costo del terreno include costi di bonifica, tale costo è ammortizzato durante il periodo dei benefici ottenuti dall'aver sostenuto tali costi, i terreni e gli edifici soprastanti sono contabilizzati separatamente anche se acquisiti congiuntamente. L'annotazione contabile dei beni ammortizzati va effettuata su apposito registro o schede informatiche nel quale devono essere indicati, per ciascun cespite, l'anno di acquisizione, il costo, il coefficiente di ammortamento, la quota annuale di ammortamento, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del precedente esercizio, il valore residuo e l'eventuale dismissione del bene, ed il fondo di ammortamento dell'esercizio, ove si verifichi la perdita totale del valore del bene ammortizzabile, il relativo fondo di ammortamento deve essere rettificato sino alla copertura del costo per la definizione del piano di ammortamento, si applicano i coefficienti di ammortamento previsti nei "Principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche", predisposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze-Ragioneria Generale dello Stato.
- accantonamenti ai fondi costi futuri e ai fondi rischi, tali voci costituiscono uno dei collegamenti tra la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale, e ciò avviene attraverso le somme vincolate nell'avanzo di amministrazione di importo pari ai corrispondenti accantonamenti effettuati in contabilità economico-patrimoniale, esclusi gli accantonamenti effettuati in contabilità finanziaria in attuazione dell'art. 21 della legge n. 175 del 2016 e dell'art. 1, commi 551 e 552 della legge n. 147 del 2013 (fondo società partecipate) in quanto il fondo perdite società partecipate rilevato nella contabilità finanziaria non è automaticamente accantonato nella contabilità economico patrimoniale con riferimento alle partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto.
- svalutazione dei crediti di funzionamento diversi da quelli derivanti dalla concessione di crediti ad altri soggetti per presunta inesigibilità mediante accantonamento al fondo svalutazione crediti determinato almeno dalla differenza tra il valore del fondo crediti di dubbia e difficile esazione, riferito ai crediti riguardanti i titoli da 1 a 4 delle entrate, vincolato nel risultato di amministrazione in sede di rendiconto ed il valore del fondo svalutazione crediti nello stato



patrimoniale di inizio dell'esercizio al netto delle variazioni intervenute su quest'ultimo nel corso dell'anno, in tale fondo vanno inseriti anche gli accantonamenti relativi ai crediti stralciati dalle scritture finanziarie nel corso dell'esercizio, l'accantonamento può essere effettuato per un importo superiore a quello necessario per rendere il fondo svalutazione crediti pari all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, non è pertanto possibile correlare la ripartizione tra i residui attivi del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione con la ripartizione del fondo svalutazione crediti tra i crediti iscritti nello stato patrimoniale. La ripartizione dell'accantonamento tra le singole tipologie di crediti è effettuata sulla base della valutazione del rischio di insolvenza e delle specificità dei crediti.

Componenti positivi

- proventi per imposte, tasse, addizionali, compartecipazioni, ecc. di competenza economica accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria i cui importi, nel rispetto del divieto di compensazione delle partite, sono iscritti al lordo degli eventuali compensi versati al concessionario o alla società autorizzata alla gestione del tributo o deputata al controllo delle dichiarazioni e versamenti; dai fondi perequativi di competenza economica dell'esercizio, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria; trasferimenti correnti dello Stato, della Regione, da organismi comunitari ed internazionali, da altre amministrazioni pubbliche e da altri soggetti, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria, dai contributi accertati nell'esercizio e destinati alla realizzazione di investimenti da realizzare nei futuri esercizi rettificati dai risconti passivi rilevati in misura proporzionale alla quota annuale di ammortamento, in modo che l'effetto sul risultato di gestione della componente economica negativa (ammortamento) è "sterilizzato" annualmente mediante l'imputazione della componente economica positiva (quota annuale di contributi agli investimenti). Si precisa che l'imputazione della quota annuale di contributi agli investimenti è proporzionale al rapporto tra l'ammontare del contributo agli investimenti ottenuto ed il costo di acquisizione del cespite, ossia nell'ipotesi in cui il contributo finanzia il 100% dei costi di acquisizione del cespite, la quota annuale di contributi agli investimenti è pari al 100% della quota annuale di ammortamento del cespite, se il contributo finanzia il 70% dei costi di acquisizione del cespite, la quota annuale di contributi agli investimenti è pari al 70% della quota annuale di ammortamento del cespite ecc.
- ricavi derivanti dalle vendite di beni e delle prestazioni di beni e servizi pubblici a domanda individuale o produttivo, di competenza economica dell'esercizio; gli accertamenti dei ricavi e proventi da servizi pubblici registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi.



A cura di Carlo Tixon

- variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti derivanti dal valore delle esistenze iniziali e rimanenze finali la cui valutazione è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426 n. 9 del codice civile.
- variazioni dei lavori in corso su ordinazione determinate tra il valore delle rimanenze finali dei lavori in corso su ordinazione ed il valore delle rimanenze iniziali relative a lavori in corso su ordinazione, la cui valutazione è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426 n. 9 del codice civile.
- incrementi di immobilizzazioni per lavori interni dovuti ai beni alla differenza tra il valore finale ed il valore iniziale dell'immobilizzazione in corso e corrisponde alla somma dei costi di competenza dell'esercizio relativi ai fattori produttivi consumati nella realizzazione dell'immobilizzazione.
- ricavi da gestione patrimoniale relativi alla gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni dello stato patrimoniale, quali locazioni e concessioni, nel rispetto del principio della competenza economica agli accertamenti dei ricavi di gestione patrimoniale registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria che costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi. (ad esempio, eventuali ricavi rilevati in corrispondenza ad incassi anticipati di proventi patrimoniali devono essere sospesi per la parte di competenza economica di successivi esercizi, pertanto, va rilevata in questa voce anche la quota di competenza dell'esercizio di ricavi affluiti, in precedenza, nei risconti passivi).
- proventi da eventuali concessioni pluriennali di beni demaniali o patrimoniali devono essere sospese per la parte di competenza economica di successivi esercizi (ad esempio, una concessione pluriennale incassata anticipatamente per l'importo complessivo della concessione o per importi relativi a più esercizi). Deve, pertanto, essere rilevata in questa voce anche la quota di competenza dell'esercizio di concessioni pluriennali affluite, in precedenza, nei risconti passivi.
- altri ricavi e proventi diversi, trattasi di una voce avente natura residuale, relativa a proventi di competenza economica dell'esercizio, non riconducibili ad altre voci del conto economico e che non rivestono carattere straordinario, debbono essere rilevati in questa voce anche la quota annuale di ricavi pluriennali per l'importo corrispondente alla diminuzione dei risconti



passivi, i ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività fiscalmente rilevanti. i ricavi, originati dall'estinzione anticipata di un derivato (cd. market to market positivo), che sono interamente sospesi nell'esercizio in cui il credito è stato accertato, per essere distribuiti negli esercizi compresi nella vita residua del derivato risolto, la quota di competenza economica di ciascun esercizio, a decorrere da quello di estinzione del derivato, è definita ripartendo il ricavo tra gli anni di vita residua del derivato risolto anticipatamente.

Per consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale, le rilevazioni della contabilità finanziaria misurano il valore monetario dei costi/oneri sostenuti e dei ricavi/proventi conseguiti durante l'esercizio, pur non esistendo una correlazione univoca fra le fasi dell'entrata e della spesa ed il momento in cui si manifestano i ricavi/proventi ed i costi/oneri nel corso dell'esercizio, i ricavi/proventi conseguiti sono rilevati in corrispondenza con la fase dell'accertamento delle entrate, ed i costi/oneri sostenuti sono rilevati in corrispondenza con la fase della liquidazione delle spese, costituiscono eccezione a tale principio i costi derivanti dai trasferimenti e contributi correnti ed in conto capitale che sono rilevati in corrispondenza dell'impegno di spesa

- Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo. Sono indicati in tali voci i proventi, di competenza economica di esercizi precedenti, che derivano da incrementi a titolo definitivo del valore di attività (decrementi del valore di passività) rispetto alle stime precedentemente operate. Trovano allocazione in questa voce i maggiori crediti derivanti dal riaccertamento dei residui attivi effettuato nell'esercizio considerato e le altre variazioni positive del patrimonio non derivanti dal conto del bilancio, quali ad esempio, donazioni, acquisizioni gratuite, rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi. Nella relazione illustrativa al rendiconto deve essere dettagliata la composizione della voce. Tale voce comprende anche gli importi relativi alla riduzione di debiti esposti nel passivo del patrimonio, il cui costo originario è transitato nel conto economico in esercizi precedenti; le variazioni dei residui passivi di anni precedenti, iscritti nei conti d'ordine, non fanno emergere insussistenza del passivo, ma una variazione in meno nei conti d'ordine.

PRINCIPIO CONTABILE SUL BILANCIO CONSOLIDATO

Il Bilancio consolidato è un documento contabile a carattere consuntivo obbligatorio dall'esercizio 2015, ad eccezione dei comuni sotto i 5.000 abitanti, che rappresenta il risultato economico, patrimoniale e finanziario del "gruppo amministrazione pubblica" determinato attraverso l'eliminazione dei rapporti che hanno prodotto effetti soltanto all'interno del gruppo, al fine di rappresentare le transazioni effettuate con soggetti esterni al gruppo stesso. Il bilancio consolidato



è predisposto dall'ente capogruppo, che ne deve coordinare l'attività e rappresenta lo strumento informativo primario di dati patrimoniali, economici e finanziari del gruppo inteso come un'unica entità economica distinta dalle singole società e/o enti componenti il gruppo, che assolve a funzioni essenziali di informazione, sia interna che esterna che non possono essere assolte dai bilanci separati degli enti e/o società componenti il gruppo né da una loro semplice aggregazione.

Nella predisposizione occorre tener conto della natura pubblica del Gruppo Amministrazione pubblica per quanto riguarda l'individuazione dell'area di consolidamento e dei criteri di valutazione ritenuti più idonei ai fini del conseguimento dell'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta, il gruppo "amministrazioni pubbliche" comprende gli enti ed organismi strumentali, le società controllate e partecipate e fa riferimento ad un concetto di controllo di "diritto", di "fatto" e "contrattuale", anche nei casi in cui non è presente un legame di partecipazione, diretta o indiretta, al capitale delle controllate; la capogruppo dovrà darsi carico della corretta integrazione dei bilanci, della verifica dei criteri di valutazione e dell'effettuazione delle opportune rettifiche per l'eliminazione delle operazioni infragruppo, pertanto, devono essere eliminati in sede di consolidamento le operazioni e i saldi reciproci, perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo che qualora non fossero eliminate i saldi consolidati risulterebbero indebitamente accresciuti, effettuando la riconciliazione all'interno del gruppo dei rapporti finanziari debito/credito, acquisti/vendite beni e servizi, pagamenti di dividendi, trasferimenti in conto capitale e di parte correnti. I bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo dopo le rettifiche sono aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale (attivo, passivo e patrimonio netto) e del conto economico (ricavi e proventi, costi e oneri):

- per l'intero importo con riferimento ai bilanci degli enti strumentali controllati e delle società controllate (cd. metodo integrale) con il quale la quota di pertinenza di terzi sia nello stato patrimoniale che nel conto economico distintamente da quella del gruppo;
- per un importo proporzionale alla quota di partecipazione, con riferimento ai bilanci delle società partecipate e degli enti strumentali partecipati (cd. metodo proporzionale), se l'ente partecipato è una fondazione, la quota di partecipazione è determinata in proporzione alla distribuzione dei diritti di voto nell'organo decisionale, competente a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività della fondazione, la corrispondente quota del risultato economico e del fondo patrimoniale della fondazione è rappresentata nel bilancio consolidato come quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella della capogruppo, se lo statuto della fondazione prevede, in caso di estinzione, la devoluzione del patrimonio ad altri soggetti.

Al bilancio consolidato è allegata una relazione sulla gestione che comprende la nota integrativa nella quale sono indicati:

- i criteri di valutazione applicati, le ragioni delle più significative variazioni intervenute nella



- consistenza delle voci dell'attivo e del passivo rispetto all'esercizio precedente (escluso il primo anno di elaborazione del bilancio consolidato);
- l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni di imprese incluse nel consolidamento, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
 - la composizione delle voci "ratei e risconti" e della voce "altri accantonamenti" dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare è significativo;
 - la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari tra le diverse tipologie di finanziamento;
 - la composizione delle voci "proventi straordinari" e "oneri straordinari", quando il loro ammontare è significativo;
 - cumulativamente per ciascuna categoria, l'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori e ai sindaci dell'impresa capogruppo per lo svolgimento di tali funzioni anche in altre imprese incluse nel consolidamento;
 - per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati il loro fair value ed informazioni sulla loro entità e sulla loro natura.
 - l'elenco degli enti e delle società che compongono il gruppo con l'indicazione per ciascun componente del gruppo amministrazione pubblica:
 - della denominazione, della sede e del capitale e se trattasi di una capogruppo intermedia;
 - delle quote possedute, direttamente o indirettamente, dalla capogruppo e da ciascuno dei componenti del gruppo;
 - la percentuale dei voti complessivamente spettanti nell'assemblea ordinaria.
 - la ragione dell'eventuale esclusione dal consolidato di enti strumentali o società controllate e partecipante dalla capogruppo;
 - qualora si sia verificata una variazione notevole nella composizione del complesso delle imprese incluse nel consolidamento, devono essere fornite le informazioni che rendano significativo il confronto fra lo stato patrimoniale e il conto economico dell'esercizio e quelli dell'esercizio precedente (ad esclusione del primo esercizio di redazione del bilancio consolidato);
 - l'elenco degli enti, le aziende e le società componenti del gruppo comprese nel bilancio consolidato con l'indicazione per ciascun componente:
 - a) della percentuale utilizzata per consolidare il bilancio e, al fine di valutare l'effetto delle esternalizzazioni, dell'incidenza dei ricavi imputabili alla controllante rispetto al totale dei ricavi propri, comprensivi delle entrate esternalizzate;
 - b) delle spese di personale utilizzato a qualsiasi titolo, e con qualsivoglia tipologia contrattuale;
 - c) delle perdite ripianate dall'ente, attraverso conferimenti o altre operazioni finanziarie, negli ultimi tre anni.

Per quanto non specificatamente previsto nel documento si fa rinvio ai Principi contabili generali civilistici e a quelli emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).



Documenti di bilancio

- preventivo finanziario di natura autorizzatoria redatto sulla base del documento di programmazione (DUP) in cui sono inserite le poste di bilancio derivanti dalle obbligazioni giuridiche in relazione al criterio della scadenza del credito/debito così detta competenza rafforzata;
- riclassificazione delle spese per missioni e programmi;
- prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità; dalla situazione dimostrativa del presunto risultato di amministrazione;
- rendiconto composto dal conto di bilancio, dal conto economico e dalla situazione patrimoniale.

1.4 I principi contabili delle camere di commercio e schemi di bilancio

Le camere di commercio sono state le prime amministrazioni pubbliche ad avviare un processo di trasformazione del proprio sistema contabile tendente ad avvicinare sempre di più il modello organizzativo delle aziende pubbliche a quelle del settore privato recependo le modifiche introdotte dal legislatore nel nostro ordinamento con il decreto legislativo 29/2003 e con la legge delega di riforma del bilancio dello stato n. 279 del 7 agosto 1997 degli enti pubblici attraverso una modifica dei propri regolamenti di contabilità approvato con D. M. del 23 luglio 1997, n. 287 con i quali venne sperimentato un sistema integrato di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale basato sul metodo della partita doppia applicato al sistema degli impegni per le operazioni riferite alla contabilità finanziaria ed al sistema del reddito per la rilevazione dei fatti gestionali interessanti l'aspetto economico –patrimoniale. Nei punti che seguono si riportano le innovazioni maggiormente significative rispetto alla contabilità pubblicistica di tipo tradizionale:

- introduzione accanto al bilancio finanziario per natura di un quadro di riclassificazione delle entrate in relazione alla loro provenienza e delle spese per obiettivi e programmi;
- riconsiderazione dei residui attivi e passivi, appostati nei conti d'ordine, in crediti e debiti al momento dell'esecuzione della prestazione e controprestazione o acquisizione e cessione dei beni;
- riclassificazione della situazione patrimoniale secondo il criterio della liquidità decrescente in analogia agli schemi del codice civile per le società;
- redazione del conto economico in forma scalare, con riferimento alle norme dal codice civile, con gli opportuni adattamenti della classificazione di alcune voci e dei risultati differenziali tra i valori ed i costi della produzione;
- elaborazione della nota integrativa in analogia a quanto previsto dal codice civile per i bilanci delle società.



L'iniziale regolamento contabile delle camere di commercio ebbe il pregio di innovare profondamente la contabilità pubblicista che era orientata prevalentemente alla rilevazione dei movimenti finanziari sotto il profilo degli accertamenti, degli impegni e dei residui, attraverso la rilevazione con il metodo della partita doppia dei movimenti finanziari di tipo pubblicistico e dei costi ed i proventi di gestione secondo il criterio della competenza economica. Tale sperimentazione fu considerata all'epoca equilibrata in quanto non erano ancora maturi i tempi per un radicale cambiamento culturale come auspicata sia dalla dottrina che dal legislatore.

In relazione all'evoluzione del quadro giuridico- istituzionale degli enti pubblici avvenuto con l'emanazione della legge 208/1999 e del d.lgs. 419/1999, ed a seguito dell'elaborazione dei principi contabili generali elaborati dalla Ragioneria generale dello Stato, che hanno rappresentato un valido ed efficace supporto per l'interpretazione delle norme di principio introdotte dal legislatore nell'avvio della riforma della contabilità pubblica, la scelta successiva fu quella di abbandonare il sistema integrato di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale, attraverso la modifica regolamentare, effettuando la scelta per la contabilità civilistica abbandonando la contabilità finanziaria mediante la sostituzione del bilancio finanziario con l'introduzione di:

- un preventivo economico articolato per funzioni istituzionali redatto in coerenza con la relazione previsionale e programmatica;
- un budget direzionale suddiviso per aree organizzative;
- un conto economico ed una situazione patrimoniali redatti sulla base delle norme contenute nel codice civile per le società allegati al regolamento.

Il processo di convergenza del sistema contabile verso quello delle aziende private, supportato dai principi contabili elaborati dalla Ragioneria generale dello stato e dall'esperienza applicativa delle camere di commercio, ha indotto anche altri enti pubblici ad effettuare la scelta della sola contabilità economico-patrimoniale tra cui: gli enti di previdenza privatizzati, le stazioni sperimentali, gli enti lirici, le agenzie fiscali, le università private, (per quelle pubbliche la modifica è avvenuta recentemente con legge), l'istituto di promozione industriale, il comitato olimpico nazionale, le federazioni sportive. L'adozione della contabilità economica attraverso la rilevazione analitica per centri di costi ha consentito agli organi decisionali di acquisire più razionali elementi di valutazione sulla gestione per l'assunzione delle decisioni di natura strategica e operativa nelle fasi della programmazione, previsione e rendicontazione e per l'individuazione di aree di inefficienze nell'utilizzo delle risorse pubbliche.

Il nuovo regolamento per la disciplina della gestione patrimoniale e finanziaria delle Camere di Commercio, Industria Artigianato ed Agricoltura, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica n. 254 del 2 Novembre 2005, ha determinato il passaggio dal sistema della contabilità finanziaria al sistema unico della contabilità economico-patrimoniale, sulla base di quanto previsto dall'articolo 13, lett. o) del decreto legislativo n. 419/199, recante riordino del sistema degli enti pubblici che conferisce la facoltà di adottare regolamenti di contabilità ispirati a criteri civilistici.³

3. Carlo Tixon- 2006- Il nuovo sistema contabile delle Camere di commercio Editore Retecamere società consortile a responsabilità limitata Roma



In merito a tale regolamento il Consiglio di Stato sez. 150/01, nell'adunanza del 10 gennaio 2005, ha, in particolare, evidenziato, che il profilo di maggiore innovazione sostanziale è costituito dalla adozione di una contabilità economico-patrimoniale, in luogo di quella finanziaria e che tale processo di trasformazione trae la propria giustificazione economico-contabile dagli stessi criteri elaborati in sede Europea (EUROSTAT) ai fini della confrontabilità dei bilanci dei soggetti e degli organismi che entrano a comporre in ciascun sistema economico nazionale, il settore delle amministrazioni pubbliche, evidenziando altresì che il principio della competenza economica con il quale si imputano ad ogni esercizio solo quei fenomeni finanziari che esauriscono nell'arco dell'anno stesso i rispettivi effetti economici, non sostituisce la funzione autorizzatoria dei bilanci di previsione dei soggetti pubblici che utilizzano risorse prelevate dalla collettività.

Allo scopo di agevolare la formazione di indirizzi interpretativi univoci e, conseguentemente, rendere uniformi i criteri di redazione dei documenti contabili è stato previsto al comma 2, dell'articolo 74 del regolamento l'istituzione di un'apposita commissione presso il Ministero dello Sviluppo Economico per l'interpretazione e l'applicazione dei principi contabili contenuti nel regolamento i quali si distinguono in principi generali o postulati e principi applicativi.

I principi contabili generali ed applicativi costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale a cui devono uniformarsi le singole poste di bilancio e assolvono la funzione di parametro di riferimento per tutte le camere di commercio la cui gestione deve essere informata

Principi contabili generali

- *Veridicità*

Il principio della veridicità traduce il concetto britannico di "quadro fedele" ovvero l'esigenza che il bilancio rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria delle camere di commercio ed il risultato economico dell'esercizio ed è complementare al concetto di chiarezza posto che il bilancio può essere nel suo complesso chiaro ma non veritiero se si iscrivono nello stesso bilancio attività inesistenti, costi sostenuti e ricavi non conseguiti.

- *Universalità*

Il requisito dell'universalità assolve alla finalità di considerare nei documenti contabili tutte le grandezze finanziarie, patrimoniali ed economiche rientranti nella gestione delle camere di commercio con il contestuale divieto delle gestioni fuori bilancio.

- *Continuità*

Il principio della continuità richiede che la valutazione dei fatti di gestione avvenga in funzione della prosecuzione dell'attività istituzionale secondo "criteri di funzionamento" in contrapposizione a quelli "propri della fase liquidatoria o di dismissione".



- *Prudenza*

In osservanza di tale principio gli oneri vanno contabilizzati anche se presunti o potenziali, mentre i proventi solo se sono certi, a tal fine assume rilievo il principio della competenza economica secondo il quale costi e ricavi devono essere assegnati all'esercizio in cui le relative operazioni si realizzano indipendentemente dalla loro manifestazione numeraria.

- *Chiarezza*

Secondo cui il bilancio di esercizio deve essere comprensibile sia nella rappresentazione contabile sia nel contenuto nella nota integrativa e relazione sulla gestione, pertanto il bilancio deve essere redatto fornendo informazioni più esaustive possibile.

- *Pareggio economico*

Il principio del pareggio economico è conseguito anche mediante l'utilizzo degli avanzi patrimonializzati risultanti dall'ultimo bilancio di esercizio approvato e di quello economico che si prevede prudenzialmente di conseguire alla fine dell'esercizio precedente a quello di riferimento del preventivo economico. Dal punto di vista contabile il concetto di avanzo patrimonializzato corrisponde al valore del patrimonio netto degli avanzi precedenti risultanti dall'ultimo bilancio d'esercizio approvato dalla camera di commercio all'atto della relazione del preventivo economico, il risultato economico, invece, che si prevede prudenzialmente di conseguire alla fine dell'esercizio precedente a quello di riferimento del preventivo è il risultato della differenza tra gli oneri ed i proventi iscritti nel preconsuntivo; in assenza di uno specifico disegno programmatico il perseguimento di un avanzo economico contrasta con le finalità istituzionali dell'ente camerale che non tendono all'accumulazione di risorse finanziarie bensì all'erogazione di servizi destinati al soddisfacimento dei bisogni della impresa, per cui un preventivo economico in avanzo risponde a precise strategie volte alla copertura di investimenti, decisi in sede di programmazione pluriennale, attraverso il cash-flow generato dal medesimo avanzo, tali scelte devono essere adeguatamente motivate dalla giunta in sede di relazione al preventivo economico annuale.

PRINCIPI CONTABILI APPLICATI

- *Immobilizzazioni materiali*

Le immobilizzazioni materiali sono contraddistinte dal requisito della materialità destinati a permanere per più esercizi riferite ai terreni, fabbricati, impianti, attrezzature informatiche, arredi, mobili, automezzi e biblioteca, entrano a far parte del patrimonio della camera di commercio mediante l'acquisizione dall'esterno o mediante la produzione diretta all'interno della camera



stessa; gli immobili sono iscritti nello stato patrimoniale al costo di acquisto o di produzione comprensivo di tutti gli oneri diretti sostenuti per l'acquisto o per la sua realizzazione comprensivi di quelli finanziari, se l'acquisto avviene attraverso un'operazione di permuta l'iscrizione nello stato patrimoniale tiene conto dei valori dei due beni; gli immobili in corso di costruzione e gli acconti dati al venditore sono iscritti alla voce "immobilizzazioni in corso ed acconti" fino al momento in cui la costruzione non è completata o l'immobile consegnato, momento nel quale i relativi importi sono stornati alla voce "fabbricati", le altre immobilizzazioni materiali sono iscritte al costo di acquisto o di produzione incrementato degli oneri di diretta imputazione che non può eccedere il valore di stima o di mercato.

Il valore di iscrizione degli immobili e delle altre immobilizzazioni materiali è incrementato degli oneri di diretta imputazione compresi quelli finanziari che per gli immobili sono rappresentati dalle spese notarili e tasse di registrazione, dagli oneri di urbanizzazione primaria e secondaria a carico del proprietario, dai compensi per la mediazione, dagli oneri di manutenzione straordinaria; per le altre immobilizzazioni gli oneri di diretta imputazione sono riferiti agli oneri di trasporto, montaggio e posa in opera, dagli onorari per perizie e collaudi, dagli oneri di manutenzione straordinaria, gli oneri finanziari.

Gli oneri finanziari relativi ai finanziamenti per l'acquisizione o la costruzione di una immobilizzazione materiale possono essere portati in aumento del valore del bene iscritto nello stato patrimoniale solo se si riferiscono a finanziamenti passivi accesi ed effettivamente impiegati per il suo acquisto o la sua costruzione e limitatamente a quelli maturati durante il periodo di costruzione.

I beni sono ammortizzati in funzione di un piano di ammortamento prestabilito che può essere modificato in caso di cambiamento delle modalità di utilizzo dei beni e delle modifiche ai criteri ed ai coefficienti adottati nel piano stesso, le ragioni di detto cambiamento devono essere adeguatamente motivate nella nota integrativa, qualora al termine dell'esercizio il valore del bene risulti durevolmente inferiore rispetto a quanto iscritto nel bilancio dell'esercizio precedente occorre accantonare in apposito fondo svalutazione la perdita di valore del bene.

- Le immobilizzazioni immateriali

Le immobilizzazioni immateriali comprendono le licenze d'uso, i diritti di autore, gli oneri pluriennali, i costi di impianto, di ricerca e sviluppo e sono ammortizzati in cinque anni previo parere del collegio dei revisori dei conti, l'iscrizione in bilancio degli oneri pluriennali è subordinata all'accertamento dell'utilità pluriennale del costo, per i costi di sviluppo e di ricerca la scelta di inserire tali costi fra le immobilizzazioni deve essere suffragata da elementi oggettivi ed essere accompagnata dal preventivo parere favorevole del collegio dei revisori dei conti. I costi di impianto sono oneri sostenuti in modo non ricorrente quali la fase pre-operativa o quella di accrescimento della capacità operativa esistente, nelle camere di commercio tali costi si verificano nel caso di istituzione di nuove camere, di aperture di uffici



A cura di Carlo Tixon

e di sedi decentrate, di istituzione di aziende speciali e possono essere contabilizzati tra le immobilizzazioni immateriali se comprovati da elementi oggettivi e dal parere favorevole del collegio dei revisori dei conti.

Le immobilizzazioni immateriali sono iscritte nello stato patrimoniale al minor valore tra il costo di acquisto o di produzione e quello di stima o di mercato comprensivo di tutti gli oneri diretti che la camera ha sostenuto per l'acquisto o per la realizzazione.

Le immobilizzazioni immateriali in corso di costruzione e gli acconti ai fornitori sono iscritte alla voce "immobilizzazioni in corso ed acconti" fino al momento in cui la costruzione non è completata o il servizio reso disponibile dal fornitore; momento questo in cui i relativi importi sono stornati alla relativa voce per natura, il valore di iscrizione è incrementato e incrementato degli oneri di diretta imputazione e rettificato dagli ammortamenti.

- Partecipazioni in imprese controllate e collegate

Le partecipazioni in imprese controllate o collegate sono iscritte per un importo pari alla corrispondente frazione del patrimonio netto risultante dallo stato patrimoniale dell'ultimo bilancio approvato delle stesse imprese, quando la partecipazione è iscritta per la prima volta può essere valutata al costo di acquisto se esso è superiore all'importo della corrispondente frazione del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio approvato, purché ne siano indicate le ragioni in nota integrativa, tale possibilità si pone come alternativa all'iscrizione in base al metodo del patrimonio netto ed è giustificata dall'esistenza nel bilancio della partecipata di beni con valori correnti superiori a quelli contabili o da un avviamento basato su una ragionevole aspettativa di futuri sovra-redditi o da una perdita temporanea. In tutti gli altri casi la partecipazione è valutata in base al metodo del patrimonio netto e la differenza tra il costo di acquisto ed il valore netto contabile è rilevato quale perdita alla voce "svalutazione da partecipazioni", in presenza di più partecipazioni in imprese controllate o collegate il metodo del patrimonio netto è applicato ad ogni singola partecipazione e non è consentito compensare la minusvalenza attribuibile ad una partecipazione con le plusvalenze riferite alle altre.

- Partecipazioni in altre imprese

Le partecipazioni diverse da quelle in imprese controllate e collegate sono valutate al costo di acquisto o di sottoscrizione a partire dall'esercizio 2007, e mantenuto nei bilanci dei successivi esercizi a meno che non si verifichi una perdita durevole di valore di partecipazione mentre le partecipazioni acquisite antecedentemente sono valutate con il metodo del patrimonio netto considerando per le stesse il valore dell'ultima valutazione effettuata applicando il metodo del patrimonio netto.

- Altri investimenti mobiliari

Gli altri investimenti mobiliari relativi a valori mobiliari, titoli di stato, e titoli garantiti dallo Stato,



sono valutati al costo di acquisto incrementato degli interessi di competenza dell'esercizio, i proventi di competenza dell'esercizio derivanti dall'investimento sono rilevati tra i proventi finanziari del conto economico e iscritti quale incremento del valore del titolo nell'attivo patrimoniale.

- Prestiti ed anticipazioni attive

I prestiti e le anticipazioni attive concessi per mutui, prestiti al personale, ad altre camere di commercio, ad aziende speciali, depositi cauzionali, sono valutati secondo il presumibile valore di realizzazione.

- Rimanenze

Le rimanenze costituite da materie prime, sussidiarie, di consumo, di prodotti in corso di lavorazione, e semilavorati, di lavori in corso su ordinazione, di prodotti finiti e merci, sono iscritte in bilancio al minor valore tra il costo di acquisto e quello di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato, il costo di acquisto è dato dal prezzo effettivo d'acquisto comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione che per i beni fungibili viene determinato con l'applicazione dei criteri FIFO, LIFO e costo medio ponderato sulla base dell'articolo 2426, punto 10 del codice civile, il valore di realizzazione è dato per le rimanenze destinate ai processi interni dell'attività amministrativa dal loro costo di sostituzione ossia dal prezzo di acquisto di tali beni in quel momento sul mercato e per le rimanenze relative all'attività commerciale dal valore netto di realizzo pari al prezzo di vendita.; nel caso in cui il costo di acquisto risulti maggiore del valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, il valore del magazzino deve essere rettificato iscrivendo il corrispondente onere alla voce altri accantonamenti, illustrando le motivazioni in nota integrativa.

- Crediti di funzionamento

I crediti originati da proventi sono iscritti al maturare dei relativi proventi che sono rilevati al momento della consegna dei beni ceduti o ultimata la prestazione di servizi, i crediti di natura istituzionale derivanti dal diritto annuale e di segreteria, dalla vendita di carnet o pubblicazioni, da contributi e trasferimenti sono rilevati in base all'emanazione di norme giuridiche o di atti amministrativi, di specifica comunicazione da parte degli enti erogatori, i crediti sorti per ragioni diverse sono iscritti in bilancio se sussiste un idoneo titolo giuridico e se rappresentano effettivamente obbligazioni di terzi verso la camera di commercio con la quale vengono assegnati i contributi, essi sono valutati secondo il presumibile valore di realizzazione le eventuali perdite per inesigibilità non devono gravare sul conto economico degli esercizi futuri nei quali si manifestano con certezza ma, in ossequio al principio della competenza economica e della prudenza, devono essere imputate agli esercizi nei quali possono essere ragionevolmente previste, pertanto va effettuato un accantonamento ad apposito fondo svalutazione crediti destinato a coprire perdite non ancora manifestatesi ma che ragionevolmente possono



essere previste, l'inesigibilità si considera definitiva solo dopo aver esperito infruttuosamente le procedure di riscossione che non vanno perseguite solo se i costi di riscossione superano l'importo dei crediti da recuperare.

- Debiti di funzionamento e di finanziamento

I debiti di funzionamento sorti in relazione all'acquisto di beni e servizi, sono iscritti in bilancio a seguito della consegna del bene e dell'ultimazione della prestazione dei servizi, quelli di finanziamento per prestiti e finanziamenti ricevuti sono iscritti in bilancio se esiste un'obbligazione della camera di commercio nei confronti di terzi e relativamente a quelli di finanziamento se si è verificata l'erogazione dei fondi.

- Trattamento di fine rapporto

Le indennità spettanti, in forza di legge o di contratto spettanti al personale dipendente alla cessazione del rapporto di lavoro, costituiscono onere retributivo certo da accantonare secondo il criterio della competenza economica in ciascun esercizio, a fronte di tale accantonamento deve essere iscritto il correlativo debito nel passivo patrimoniale la cui estinzione viene differita al momento della cessazione del contratto di lavoro.

- Fondi per rischi ed oneri

I fondi per rischi ed oneri accolgono, a norma dell'articolo 2424-bis del codice civile, gli accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti aventi le caratteristiche di natura determinata, esistenza certa o probabile, ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla di chiusura dell'esercizio. Le passività che originano accantonamenti a fondi per rischi ed oneri sono di due tipi:

- accantonamenti per passività certe, il cui ammontare o la cui data di estinzione sono indeterminati riferiti ad obbligazioni già assunte alla data di chiusura dell'esercizio ma non ancora definiti esattamente nel loro ammontare o nella data di estinzione,
- accantonamenti per passività la cui esistenza è solo probabile, trattandosi di passività potenziali riferite a situazioni già esistenti ma con esito pendente in quanto si risolveranno in futuro che potranno determinare perdite future.

I due tipi di fondi determina una diversa contropartita a conto economico degli accantonamenti ai fondi stessi, posto che gli accantonamenti a "fondo oneri" sono iscritti alla voce "accantonamento fondo spese future" mentre gli accantonamenti a "fondo rischi" sono iscritti alla voce "altri accantonamenti, i fondi per rischi ed oneri sono articolati in fondo imposte e altri fondi, il primo accoglie solo le passività per imposte probabili, aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminati riferite a debiti per accertamenti probabili o per contenziosi in corso, che devono essere iscritti in base al presumibile esito degli stessi, negli altri fondi rientrano tutte le altre poste contabili tra cui i fondi per arretrati contrattuali al personale dipendente relativi a



contratti collettivi nazionali di lavoro già scaduti ed ancora in via di definizione nonché i fondi rischi per liti e controversie giudiziarie in corso.

- Contratto di leasing

Il leasing finanziario ed operativo viene contabilizzato con il metodo patrimoniale che però non consente di dare concreta attuazione al principio della prevalenza della sostanza sulla forma per cui il legislatore italiano ha introdotto un nuovo punto nella nota integrativa (n. 22 dell'articolo 2427 del codice civile) che prevede la rilevazione nello stesso documento delle operazioni di leasing finanziario, se di ammontare significativo, in un apposito prospetto redatto secondo il metodo finanziario contenente le seguenti informazioni: il valore, al netto di ammortamenti e di svalutazioni, al quale il bene locato sarebbe stato iscritto fra le immobilizzazioni qualora si fosse applicato il metodo finanziario; il debito verso il locatore che sarebbe stato iscritto nello stato patrimoniale qualora si fosse applicato il metodo finanziario; gli oneri finanziari di competenza dell'esercizio, ottenuti dalla scomposizione dei canoni di locazione in quota interessi e quota capitale, che sarebbero stati iscritti nel conto economico se si fosse applicato il metodo finanziario; le quote di ammortamento e le eventuali perdite durevoli di valore che sarebbero state iscritte al conto economico se si fosse applicato il metodo finanziario; l'effetto che l'applicazione del metodo finanziario avrebbe avuto sul risultato economico e sul patrimonio netto, in caso di operazione di ammontare non significativo si può omettere tale contabilizzazione dandone adeguata motivazione nella nota integrativa.

- I conti d'ordine

I conti d'ordine rilevano accadimenti gestionali, che pur non generando attività o passività alla data di chiusura del bilancio, possono produrre effetti sulla situazione economica e patrimoniale degli esercizi futuri e sono classificati nelle seguenti categorie:

- rischi riguardanti garanzie prestate direttamente o indirettamente dalla camera di commercio per debiti altrui, per debiti propri, quelle rilasciate da terzi in favore della camera non vengono riportate fra i conti d'ordine ma sono menzionate in nota integrativa;
- impegni relativi a contratti ed obbligazioni ad esecuzione differita o aventi durata pluriennale, a gare bandite e non aggiudicate alla scadenza dell'esercizio limitatamente agli importi non ancora assegnati o aggiudicati; di contro non sono da iscriverne fra i conti d'ordine gli impegni assunti dalla camera con carattere di continuità, i contratti di lavoro subordinato, gli impegni il cui valore non è quantificabile che va illustrato solo in nota integrativa, ai canoni di leasing operativo che saranno corrisposti sino al momento della scadenza del contratto, nel rispetto del principio della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta della situazione finanziaria della camera di commercio, nel caso in cui alla scadenza viene acquisita la proprietà del bene locato la camera iscrive nello stato patrimoniale il bene in base al costo sostenuto per il suo riscatto e lo ammortizza tenendo conto della sua vita residua;



- beni di proprietà di terzi che si trovano nella disponibilità della camera a titolo gratuito, mentre i beni di proprietà camerale messi a disposizione di terzi a titolo gratuito sono iscritti nell'attivo patrimoniale e specificato il vincolo di destinazione nella nota integrativa.

Documenti di bilancio

- Preventivo annuale, redatto sulla base della programmazione degli oneri e della prudente valutazione dei proventi e secondo il principio del pareggio conseguibile anche mediante l'utilizzo degli avanzi patrimonializzati risultanti dall'ultimo bilancio di esercizio approvato e di quello economico che si prevede di conseguire alla fine dell'esercizio precedente quello di riferimento, articolato per natura dei proventi e oneri e per funzioni istituzionali;
- Budget direzionale nel quale viene ripartito il preventivo annuale per le singole funzioni istituzionali e per le rispettive aree organizzative;
- Conto economico recante la formazione del risultato economico dell'esercizio e la consistenza dei proventi ed oneri iscritti secondo i criteri di cui all'articolo 2425-bis del codice civile, in quanto compatibile;
- Stato patrimoniale redatto, sulla base dello schema del codice civile, che rappresenta la consistenza patrimoniale e finanziaria alla scadenza dell'esercizio;
- Nota integrativa recante i criteri di valutazione, le variazioni intervenute nelle voci dell'attivo e del passivo, la consistenza delle immobilizzazioni, le eventuali rivalutazioni e svalutazioni, gli utilizzi e gli accantonamenti dei fondi iscritti in bilancio, l'elenco delle partecipazioni possedute direttamente o tramite società controllate o collegate, di cui all'articolo 2359, primo comma, numero 1, e terzo comma, del codice civile, la composizione dei ratei e risconti, la composizione degli oneri e proventi finanziari e straordinari; l'alienazione, permuta o cancellazione dall'inventario dei beni patrimoniali, i fatti di rilievo intervenuti dopo la chiusura del bilancio dell'esercizio e fino alla sua approvazione.

1.5 I principi contabili delle Università pubbliche e schemi di bilancio

Nelle Università Statali con l'emanazione del decreto legislativo 27 gennaio 2012, n.18, è stata introdotta un sistema di contabilità economico-patrimoniale in sostituzione della contabilità finanziaria di tipo pubblicistico con l'adozione:

- di un bilancio di esercizio unico di ateneo composto di uno stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e nota integrativa corredato da una relazione sulla gestione ed un bilancio consolidato delle strutture controllate (aziende, società, enti);



-di un bilancio di previsione annuale autorizzatorio costituito dal budget economico annuale e triennale e dal budget degli investimenti.

In sede di predisposizione dei documenti contabili le Università si attengono ai principi contabili e ai criteri di valutazione e agli schemi di bilancio stabiliti ed aggiornati con decreto del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della ricerca di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze sentito la Conferenza dei rettori delle Università (CRUI). Inoltre le spese vengono riclassificate per missioni e programmi ai fini del consolidamento e del monitoraggio dei conti pubblici in ottemperanza alle disposizioni recate dal decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91.

CRITERI DI VALUTAZIONE

- I crediti verso studenti per corsi di studio maturano al momento dell'iscrizione e non secondo il criterio di cassa ed i relativi corrispettivi imputati all'esercizio finanziario di competenza.
- I fondi di ricerca assegnati per la realizzazione di commesse a lungo termine sono valutati secondo il criterio della percentuale di completamento effettuato sulla base dello stato di avanzamento dei lavori (SAL) calcolando il relativo margine oppure con il metodo della commessa completata iscrivendo in bilancio i costi sostenuti nel periodo di competenza ed i ricavi relativi, la determinazione dell'eventuale margine viene rimandata alla rilevazione dell'anno successivo (metodo prudenziale).
- I contratti in conto capitale per somme erogate dallo Stato o da altri enti pubblici per la realizzazione o ristrutturazione di attività immobilizzate sono contabilizzate secondo il sistema del reddito con l'imputazione del contributo al conto economico in relazione alla vita utile del bene oppure con il sistema patrimoniale con l'iscrizione del contributo in una distinta riserva nello stato patrimoniale.
- Il patrimonio netto rappresentato dalla differenza tra attività e passività viene suddiviso tra patrimonio libero costituito dagli avanzi gestionali conseguiti negli esercizi precedenti e da eventuali contributi in conto esercizio, fondo di dotazione e fondi vincolati.
- I beni artistici di valore storico per i quali risulta impossibile effettuare una valutazione non viene iscritto alcun valore in bilancio indicando le ragioni nella nota integrativa, se invece sussiste un valore economico la valutazione viene effettuata da un esperto di arte e non si procede all'ammortamento.
- Il patrimonio librario ad eccezione di quello di modico valore viene valutato sulla base del criterio del costo.
- Le partecipazioni in aziende, società ed altri enti controllati e collegati sono valutate in base al metodo del patrimonio netto di cui all'articolo 2426, comma 4, del c.c.



PRINCIPI CONTABILI

- Veridicità
- Correttezza
- Neutralità
- Attendibilità
- Chiarezza
- Continuità
- Prudenza
- Integrità
- Costanza e comparabilità
- Universalità
- Competenza Economica
- Flessibilità
- Unità.

DOCUMENTI DI BILANCIO

- Budget economico in cui sono indicati i proventi propri e i contributi provenienti dal settore pubblico e privato, i costi operativi ripartiti tra costi del personale, della gestione corrente, ammortamenti e svalutazioni, proventi ed oneri finanziari, rettifiche di valore, il risultato economico al netto delle imposte, l'utilizzo di riserve di patrimonio ed il risultato a pareggio.
- Budget degli investimenti in immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie ed i fonti di finanziamento derivanti da contributi di terzi, risorse proprie e da indebitamento.
- Bilancio economico-patrimoniale costituito dallo stato patrimoniale strutturato secondo i criteri di redazione del codice civile e dal conto economico con l'indicazione delle stesse voci contenute nel budget economico.
- Rendiconto finanziario dei flussi monetari (CASH FLOW) assorbito /generato dalla gestione



corrente, dalle variazioni del capitale circolante ,dei flussi di cassa da attività di investimento/ disinvestimento, finanziamenti ,aumenti di capitale.

- Rendiconto finanziario delle entrate ed uscite correnti, in conto capitale, per incremento di attività finanziarie , per rimborso di prestiti ed anticipazioni ,per partite di giro.
- Nota integrativa che illustra i criteri di valutazione delle poste di bilancio, i principi di redazione ,l'analisi delle immobilizzazioni materiali ed immateriali delle immobilizzazioni finanziarie ,delle partecipazioni in società ed enti, dei fondi e riserve vincolate, il patrimonio libero ,i fondi per rischi ed oneri, il trattamento di fine rapporto del lavoro dipendente ,il prospetto di riclassificazione delle spese per missioni e programmi, i fatti di rilievo intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

1.6 I principi contabili Internazionali per il settore pubblico: gli IPSAS

Gli International Public Sector Accounting Standards (di seguito "gli IPSAS"), sono emanati dagli organismi rappresentativi della professione contabile e si pongono l'obiettivo di migliorare la trasparenza e la responsabilità delle Amministrazioni Pubbliche (di seguito "le PA") migliorando e uniformando l'informazione finanziaria che le stesse redigono.

Gli IPSAS, destinati all'utilizzo da parte delle PA di tutto il mondo sono emessi dall'International Public Sector Accounting Standards Board (di seguito "l'IPSASB"), comitato indipendente sostenuto dall'International Federation of Accountants (IFAC)⁴.

I destinatari degli IPSAS sono tutte le entità economiche del settore pubblico ed in particolare:

- gli Stati Nazionali;
- gli Enti territoriali subordinati (p.e. Regioni, Province);
- gli Enti locali e le relative entità governative (p.e. Comuni, Agenzie e commissioni)

Gli IPSAS non si applicano alle imprese che, ancorché a controllo pubblico, devono applicare altri principi contabili (IAS/IFRS).

Le operazioni da rappresentare contabilmente, generalmente, sono comuni in entrambi i settori sia privato che pubblico, pertanto, l'IPSASB ha cercato di far convergere gli IPSAS con gli equivalenti International Financial Reporting Standards (IFRS). L'approccio è stato quindi quello che, come regola generale, gli IPSAS mantengono il trattamento contabile e il testo originale degli IFRS,

4. Obiettivi IPSASB To serve public interest by developing high quality public sector financial reporting standards and by facilitating the converge of international standards, thereby enhancing the quality and uniformity of financial reporting throughout the world.



A cura di Carlo Tixon

a meno che non ci siano aspetti significativi che ne possano suggerire un diverso trattamento contabile. Gli IPSAS sono sviluppati anche per aspetti per i quali l'adattamento di un IFRS non sarebbe risultato adeguato o il principio internazionale non è stato redatto.

Il processo di approvazione di un IPSAS avviene attraverso le seguenti fasi:

- emanazione di un exposure draft (ED), a volte preceduto da un information o consultation paper, in relazione al quale possono essere inviati, da parte di chiunque sia interessato, commenti ed osservazioni, per un periodo generalmente uno inferiore ai quattro mesi
- revisione dell'ED, alla luce dei commenti e delle osservazioni ricevuti nella fase precedente
- approvazione definitiva dell'IPSAS con il voto di almeno 2/3 degli aventi diritto.

Attualmente sono stati approvati 32 IPSAS basati sull'accrual accounting ed uno solo basato sul cash accounting.

Tutti gli IPSAS si chiudono con un confronto tra i due set di standards (IPSAS / IAS-IFRS) finalizzato a sintetizzare le principali differenze.

Sempre in relazione al rapporto tra IPSAS e IAS-IFRS va precisato che non esiste esattamente una corrispondenza biunivoca tra le due serie di principi posto che in alcuni casi la materia oggetto di un determinato IAS è stato trattato dall'IASB in più IPSAS, come ad esempio l'IPSAS 21 e 26 con riferimento allo IAS 36, in altri casi si è fatto riferimento a versioni sorpassate di alcuni IAS, senza tener conto delle ultime modifiche apportate in quanto non applicabili all'ambito pubblico (come per l'IPSAS 1 che si basa sullo IAS 1 senza tener conto dell'IFRS 5)⁵.

La scelta dell'IASB, in linea con la riforma della contabilità pubblica degli ultimi anni attuata nei diversi Stati, è chiara ed ha privilegiato l'accrual accounting. Tutti gli IPSAS, ad eccezione di uno (Financial reporting under cash basi of accounting) fanno riferimento a tale approccio.

I principi contabili internazionali si basano sul principio della competenza economica e non su quello della competenza finanziaria e sono rivolti a tutte le amministrazioni del settore pubblico, da uno studio realizzato dalla società Ernest & Young, pubblicato sul sole 24 ore del 9 novembre 2010, è emerso che su 19 giurisdizioni oltre la metà sono passate alla contabilità per competenza ritenendo che tale sistema migliori la gestione dei costi e l'efficienza e renda più semplice l'esercizio della responsabilità verso l'esterno ed il controllo degli errori, mentre gli altri stati continuano ad utilizzare le regole locali adottando gli standard internazionali solo come linee guida. Le riforme che si sono susseguite in Italia hanno ulteriormente frammentato il sistema dei criteri contabili utilizzati dai soggetti pubblici ed il quadro normativo presenta delle disomogeneità tra gli obblighi contabili dei vari enti pubblici per cui al fine di armonizzare i sistemi contabili del settore pubblico è stato istituito un apposito comitato per definire le regole contabili e schemi di bilanci uniformi

5. The IPSASB has not considered the applicability of IFRS 5, Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations, to public sector entities; therefore IPSAS 1 does not reflect amendments made to IAS 1 consequent upon the issuing of IFRS 5.



per le amministrazioni pubbliche entro il mese di maggio 2011.

La tabella che segue evidenzia gli IPSAS emessi ad oggi riportando, laddove possibile, la base IAS dalla quale gli stessi hanno tratto origine

Standard	Titolo	Base IAS
IPSAS 1	Presentation of Financial Statements	IAS 1
IPSAS 2	Cash Flow Statements	IAS 7
IPSAS 3	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	IAS 8
IPSAS 4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IAS 21
IPSAS 5	Borrowing Costs	IAS 23
IPSAS 6	Consolidated and Separate Financial Statements	IAS 27
IPSAS 7	Investments in Associates	IAS 28
IPSAS 8	Interests in Joint Ventures	IAS 31
IPSAS 9	Revenue from Exchange Transactions	IAS 18
IPSAS 10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	IAS 29
IPSAS 11	Construction Contracts	IAS 11
IPSAS 12	Inventories	IAS 2
IPSAS 13	Leases	IAS 17
IPSAS 14	Events after the Reporting Date	IAS 14
IPSAS 15	Financial Instruments: Disclosure and Presentation – Superseded ⁶	IAS 32
IPSAS 16	Investment Property	IAS 40
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment	IAS 16
IPSAS 18	Segment Reporting	IAS 14
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets	IAS 37
IPSAS 20	Related Party Disclosures	IAS 24
IPSAS 21	Impairment of Noncash-generating Assets	IAS 36
IPSAS 22	Disclosure of Financial Information about the General Government Sector	-
IPSAS 23	Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)	-
IPSAS 24	Presentation of Budget Information in Financial Statements	-
IPSAS 25	Employee Benefits	IAS 19
IPSAS 26	Impairment of Cash-Generating Assets	IAS 36
IPSAS 27	Agriculture	IAS 41
IPSAS 28	Financial Instruments: Presentation	IAS 32
IPSAS 29	Financial Instruments: Recognition and Measurement	IAS 39
IPSAS 30	Financial Instruments: Disclosures	IFRS 7
IPSAS 31	Intangible Assets	IAS 38
IPSAS 32	Service Concession Arrangements: Grantor	IFRIC 12

6. Superato da IPSAS 28, IPSAS 29 e IPSAS 30



Cash-based

Standard	Titolo
Cash Basis IPSAS	Part 1: Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting Part 2: Encouraged Additional Disclosures

1.7 I principi contabili per il settore pubblico negli Stati membri della UE: gli EPSAS

La crescente interdipendenza economica tra Paesi nel mondo e in Europa fissa uno stretto legame tra le azioni di politica economica e, al contempo, determina una dipendenza tale che gli effetti interni delle azioni realizzate in un Paese siano in qualche modo influenzate dalle azioni intraprese altrove.

questo è esattamente il caso dell'Italia e degli altri paesi dell'Eurozona che, sia per ragioni strutturali, comune partecipazione al progetto europeo, che per ragioni imputabili alla recente crisi finanziaria, hanno fortemente incrementato l'interdipendenza con gli altri Paesi del mondo e quindi la necessità di un confronto dapprima Europeo e poi globale, la consistenza e l'attualità della tematica va ben oltre la realtà italiana impegnata in un ennesimo processo di riforma.

A tal proposito fondamentale risulta essere la Direttiva del Consiglio 2011/85/EU con la quale è stato affidato alla Commissione il compito di valutare, entro un anno, l'adeguatezza dei principi contabili internazionali applicabili al settore pubblico (IPSAS) per gli Stati membri e che, in attuazione di tale norma, e di promuovere una consultazione pubblica gestita da EUROSTAT⁷. In tale direttiva il Consiglio (the Budgetary Dreamworks Directive) è concorde nel ritenere che sia nodale ai fini della sorveglianza dei bilanci a livello dell'UE la possibilità di disporre di dati di bilancio completi e affidabili comparabili da uno Stato membro all'altro e sancisce all'articolo 3 l'obbligo per gli Stati membri di dotarsi "di sistemi di contabilità pubblica che coprano in modo completo e uniforme tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica e prevedano le informazioni essenziali per originare dati fondati sul principio di competenza con il fine ultimo di allinearli rispetto ai dati basati sulle norme del SEC 95".

L'Eurostat ritiene che solo un sistema di principi armonizzato di contabilità per competenza, possa consentire il superamento di tale "asimmetria statistica"⁸. anche se il miglioramento dei

7. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/public_consultations/consultations/ipsas. Public consultation - Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States, Luxembourg, 18 December 2012

8. Report from the Commission to the Council and the European Parliament towards implementing Harmonised public sector accounting standards in Member states the Suitability of Ipsas for the Member States



systemi contabili non va assolutamente inteso come soluzione “paretiana” posta a garanzia della qualità del dato ma come elemento in grado di rendere chiara e tempestiva la comunicazione in un modello “stakeholder oriente” che pone l’azienda pubblica come oggetto di valutazione nelle sue performance dal punto di vista della comparazione con gli altri soggetti simili, nazionali e continentali, in funzione quindi della sua capacità di rispondere alle attese in termini di sacrifici e soddisfazioni e che consente un accrescimento dell’accountability pubblica.

L’indagine realizzata parte dall’evidenza che attualmente gli unici principi armonizzati a livello internazionale, emanati da un organismo internazionale non riconducibile ad un certo territorio di riferimento, e che forniscono strumenti tecnici che consentano di migliorare l’accountability di “al public sector entities”, sono gli IPSASs.

Dall’analisi svolta da Eurostat sullo stato di applicazione dei principi contabili internazionali nei 15 Stati membri che hanno stabilito un collegamento tra gli IPSASs e i loro principi nazionali di contabilità pubblica, è emersa la triplice ripartizione: paesi che fanno riferimento agli IPSAS nella formazione del proprio bilancio (5), paesi che hanno, invece, basato i propri principi nazionali di contabilità pubblica sugli IPSAS o hanno creato principi IPSAS compliant (9), e un solo Stato membro che li ha applicati ad alcuni settori delle amministrazioni locali. L’Italia non rientra in nessuna delle classificazioni suesposte ma fa solo qualche rinvio a tali principi per alcune situazioni particolari. Si evince, pertanto, che nonostante i potenziali benefici che potrebbero derivare da una totale applicazione dei principi, nessuno Stato Membro ha optato per una applicazione integrale⁹.

L’assenza di un’adesione completa a tali principi, anche in base alle risposte fornite¹⁰ dai 68 stakeholders¹¹ intervistati da Eurostat, deriva dalla constatazione che pur rappresentando gli IPSAS un indiscutibile riferimento per una contabilità armonizzata a livello Europeo è altrettanto vero che data l’impostazione attuale di tali principi non è possibile un’applicazione automatica scevra dalla considerazione del sistema politico amministrativo, dell’ordinamento giuridico, della Governance, della tradizione in campo contabile e dell’apertura culturale verso l’armonizzazione dei singoli paesi. A ciò va aggiunta la non esaustività degli stessi principi sul piano della copertura o della loro applicabilità pratica ad alcuni importanti tipi di flussi pubblici, quali le imposte e le prestazioni sociali, e la non contestualizzazione rispetto alla realtà pubblica non bisogna da ultimo dimenticare che gli IPSASs nascono da un processo di derivazione/adattamento di principi nati per il mondo delle imprese.

In considerazione delle difficoltà applicative suesposte, certamente degne di attenzione, è emersa la necessità della citata consultazione pubblica per la previsione dello sviluppo di un insieme di principi contabili per il settore pubblico armonizzato a livello europeo (European Public Sector Accounting Standards - EPSAS) e per i quali gli IPSAS possano rappresentare il quadro di riferimento a livello europeo.

9. Fonte IFAC: EC Report Calls IPSASs “Indisputable Reference” for Accrual-Based Public Sector Standards

10. Fonte : EC Report “Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States. The suitability of IPSAS for the Member States

11. <https://circabc.europa.eu/w/browse/8fb9f443-d918-43b0-ae0f-b5b61babfae4>



I principi contabili EPSAS sembrerebbero porre rimedio ad alcune delle problematiche innanzi sollevate. Incrementando da un lato, la rapidità dell'UE nello sviluppare principi specifici, armonizzati e basati sul metodo per competenza e che tengano conto delle esigenze particolari degli Stati membri e il cui contenuto sia condiviso con gli stessi Stati, e dall'altro che siano di possibile applicazione. Tuttavia, non bisogna dimenticare che, al pari degli IPSAS, per garantire la disponibilità di dati contabili aggiornati e qualificanti non basta la sola definizione di un insieme di principi contabili armonizzati a livello europeo, ma è necessario un vigoroso sostegno di natura politica, la disponibilità di risorse umane e di sistemi informatici integrati; la capacità delle amministrazioni pubbliche di condurre un sistema contabile più complesso a livello di singola entità pubblica; l'esistenza di un efficace controllo interno e un audit esterno della contabilità pubblica. A queste necessità esigenze di aggiungono delle altre nel caso di Stati membri che utilizzano la contabilità per cassa .

Il processo di elaborazione, adozione e l'attuazione degli EPSAS è iniziato gradualmente e richiederà la progettazione di una base comune di principi contabili europei per il settore pubblico in vista della loro integrazione in una proposta di regolamento quadro che partendo dai principi internazionali potrebbero suddividere i principi europei in 3 categorie:

- principi che possono essere attuati tout court o apportando lievi modifiche rispetto agli IPSASs;
- principi che necessitano di un adeguamento per poter essere applicati;
- principi che necessitano di una modifica sostanziale.

Come tutti i cambiamenti imposti dall'alto per poter essere pervasivi necessitano di processi di carburazione, di avvicinamento e comprensione delle realtà locali e nazionali certamente non realizzabili attraverso un'unica azione legislativa ma che richiedono aggiustamenti in itinere. Tralasciando per un attimo le difficoltà oggettive insite in un processo di armonizzazione di contabilità per competenza, è opportuno attuare un'oculata valutazione dei costi e benefici insiti nel raggiungimento di un simile traguardo, sia su scala europea che su scala internazionale. Quanto ai primi, dipendono in larga parte dall'estensione e dalla complessità del settore pubblico dei singoli paesi nonché dal grado di completezza e attendibilità dei sistemi contabili esistenti.

Per ciò che concerne i benefici, essi sono riassumibili nei ben noti principi di migliore governance, trasparenza e responsabilizzazione. Pertanto, sistemi contabili poco trasparenti e molto eterogenei (cash-based) non sono più accettabili soprattutto nei tempi recenti e in ragione della grande instabilità dei mercati finanziari e dell'incertezza sulle prospettive economiche future che continuano a giustificare il mantenimento della rete di sicurezza costituita dalla prerogativa concessa agli Stati membri di usufruire di misure di sostegno economico in caso di grave crisi (articolo 107, paragrafo 3, lettera b, del trattato TCE).

L'Eurostat, nel 2013 istituì un Gruppo di lavoro composto da accademici, esperti del settore, membri del Technical Advisor IPSAS, Board, rappresentanti del CNDCEC, della Ragioneria Generale



dello Stato, dell'Agenzia delle entrate, dell'INPS, delle Regioni e Comuni, nel quale viene evidenziato, che alcuni principi IPSAS possono essere direttamente applicati nell'ambito europeo, altri adattati ed altri modificati. e nel 2020, in attuazione della direttiva 2011/ 85/CE, tutti gli stati membri dovranno applicare i principi contabili europei per il settore pubblico (EPSAS) mutuati dall'adattamento al contesto europeo degli standard internazionali di contabilità.

Il CNDCEC in data 17 gennaio 2017, ha pubblicato una versione tradotta in lingua italiana dei principi contabili internazionali per il settore pubblico IPSAS i cui documenti sono consultabili sul sito istituzionale del Consiglio Nazionale.



2. I sistemi contabili

2.1 La Revisione contabile- evoluzione normativa

I sistemi di revisione contabile sono strumenti di controllo specifici sul procedimento amministrativo introdotti con Regio Decreto del 18 novembre 1923, n. 2440, il quale attribuisce al Ministero del Tesoro, oltre al controllo di legittimità quello contabile sulla proficuità della spesa, trovano piena attuazione con l'emanazione della Legge 7 agosto 1990 n. 241, che diede inizio al processo di cambiamento della pubblica amministrazione con l'introduzione di principi adottati nel settore aziendalistico quali l'economicità, efficacia ed efficienza gestionale riconducibili al concetto di buon andamento dei pubblici uffici previsto dall'articolo 97 della Costituzione.

Il decreto legislativo del 30 luglio 1999, n. 286, rappresenta il primo importante intervento normativo per il potenziamento e riordino dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle pubbliche amministrazioni, con il quale detti principi trovano concreta attuazione con la disciplina del controllo interno di regolarità amministrativa e contabile - art. 2- , che individua al - comma 1- gli organi preposti alla revisione (collegi dei revisori, uffici di ragioneria, servizi ispettivi), e stabilisce al comma 2 che le verifiche di regolarità amministrativa e contabile devono rispettare, per quanto applicabile alla pubblica amministrazione, i principi generali della revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali operanti nel settore ed al comma 4 che i membri dei collegi dei revisori degli enti pubblici devono essere nominati in proporzione almeno maggioritaria, tra gli iscritti al registro dei revisori contabili. Tale comma non rispecchia il dettato normativo del decreto legislativo del 27/01/2010 n. 39, che ha recepito la direttiva 2006/43/CE in materia di revisione legale dei conti che all'articolo 2, comma 1, riserva l'esercizio della revisione legale ai soli soggetti iscritti nell'apposito registro affermando un principio di esclusività nell'attività professionale della professione della revisione legale che assume, pertanto, rilievo di professione intellettuale disciplinata dall'articolo 2229 del c. c. e successivi tutelata dall'articolo 348 c.p.

Il decreto legislativo del 27 febbraio 2003, n. 97, con il quale viene approvato il regolamento di amministrazione e contabilità degli enti pubblici disciplinati dalla Legge 20 marzo 1975 n.70, relativamente ai compiti dei revisori dei conti degli enti pubblici, stabilisce all'articolo 79 che tale organo vigila, ai sensi dell'articolo 2403, del codice civile, sulla osservanza delle leggi e della regolarità della gestione, secondo il principio della collegialità, assiste alle sedute degli organi di amministrazione dell'ente ed effettua almeno ogni trimestre la verifica di cassa e dell'esistenza dei titoli ed altri valori di proprietà o detenuti dall'ente a titolo di pegno, cauzione o custodia, e della corretta esecuzione degli adempimenti previsti dalla normativa tributaria e previdenziale della conformità ai principi di corretta amministrazione della gestione economica e finanziaria.

Alla luce della citata normativa il contenuto dei controlli è in massima parte analogo a



quello previsto dagli articoli 2403 e seguenti del codice civile per il collegio delle società non assoggettate alla revisione contabile obbligatoria, per cui l'espressione "collegio dei revisori" a cui si contrappone quella di "collegio sindacale" usata dal legislatore con specifico riferimento alle società commerciali ed altri soggetti giuridici privati, non deve lasciar supporre l'esistenza di una netta e rigorosa contrapposizione tra i due istituti, pur non negando la sussistenza di chiari elementi differenziatori anche se non sostanziali. Al fine di una più esaustiva analisi si evidenziano le principali differenze e analogie.

Un importante carattere distintivo risiede nella finalità perseguita attraverso la l'attività di vigilanza, in quanto mentre il controllo dei sindaci è svolta nell'interesse dei Soci operando quindi in un ambito più ristretto, il controllo dei revisori, che rivestono la figura di pubblici ufficiali, è preordinato a fornire elementi conoscitivi all'Autorità vigilante per la tutela di interessi più generali rispetto a quelli della ristretta compagine societaria, con la presenza di funzionari pubblici in seno all'organo di controllo interno che determina un rapporto di collegamento con le amministrazioni vigilanti che li hanno nominati o designati e alle quali hanno l'obbligo di trasmettere i verbali delle verifiche periodiche effettuate. Quanto alla composizione il collegio sindacale si compone di 3 o 5 membri effettivi e 2 supplenti, nominati dall'assemblea dei soci, tra gli iscritti in albi professionali e nel registro dei revisori legali, il collegio dei revisori dei conti è composto di 3 o 5 membri effettivi eventualmente integrati dal revisore aggiunto e 2 o più supplenti designati o nominati dalle Amministrazioni vigilanti e dal Ministero dell'Economia e delle finanze, scelti tra gli iscritti in apposito elenco sulla base delle sole esperienze maturate nella pubblica amministrazione di appartenenza.

Le analogie tra i due organi sono rinvenibili: nel principio della collegialità con cui i revisori esercitano le loro funzioni, pertanto, le decisioni devono essere prese a maggioranza assoluta ed il revisore dissenziente ha diritto di fare iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso; nell'obbligo di assistere alle sedute degli organi amministrativi ed assembleari, svolgendo in tale sede un controllo concomitante sulla gestione; nel rinvio alle disposizioni del codice civile relative ai sindaci delle società, per le funzioni non espressamente disciplinate dalle norme pubblicitiche.

Con la riforma del diritto societario intervenuta nello stesso anno 2003, con il decreto legislativo 17 gennaio 2003 n. 6, che in materia di controlli ha previsto la separazione del controllo di gestione dal controllo contabile, Il Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato- Ispettorato Generale di Finanza- ritenne che tale normativa avesse esplicito effetti anche nei confronti degli enti pubblici la cui disposizioni legislative, regolamentari e statutarie contenessero un rinvio al codice civile e con apposita direttiva emanata in data 24 novembre 2004, indirizzata ai Ministeri Vigilanti precisava che la scelta di indirizzare gli enti verso l'attribuzione del controllo contabile ai collegi dei revisori o ai soggetti esterni doveva essere valutata dalle stesse Amministrazioni di concerto con il Ministero dell'economia e delle Finanze, tenendo conto delle dimensioni gestionali, della rilevanza sul territorio nazionale, nonché dei connessi oneri aggiuntivi sui propri bilanci .



Tale direttiva non ha avuto concreta attuazione e con l'emanazione del decreto legislativo n. 123/2011, con cui vengono disciplinate sia la costituzione sia le attività ed i compiti dei collegi dei revisori dei conti degli enti pubblici nazionali è stata attuata una netta separazione tra i due istituti creando uno status normativo autonomo rispetto alla normativa sulla revisione legale dei conti annuali e consolidati recata dal decreto legislativo 27 gennaio 2010 n.39.

In proposito la Ragioneria generale dello stato, con la circolare n. 25 del 7 settembre 2011, ha precisato che il suddetto decreto n. 39/2010, di recepimento della direttiva comunitaria n. 2006/43/CE, è rivolto ai soggetti societari obbligati alla tenuta della contabilità economico-patrimoniale per cui l'estensione dell'applicabilità del decreto in questione ad un ente pubblico deve essere espressamente prevista da una disposizione normativa. Pertanto, i revisori dei conti non possono considerarsi tenuti ad effettuare la revisione legale ai sensi del citato decreto in quanto la loro attività di controllo amministrativo e contabile viene svolta secondo i criteri previsti dall'articolo 20 del decreto legislativo.

Alla luce di tale nuovo quadro normativo sono stati abrogati gli articoli 2, commi 2 e 4, del decreto legislativo 30 luglio 1999, n.286. È opportuno ricordare che il comma 2, prevedeva che le verifiche di regolarità amministrativa e contabile dovevano rispettare, in quanto applicabile alla pubblica amministrazione, i principi generali di revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali operanti nel settore, il comma 4, stabiliva che i membri dei collegi dei revisori venivano nominati in proporzione almeno maggioritaria tra gli iscritti al registro dei revisori contabili.

Tale abrogazione si pone in contrasto con il decreto legislativo n.39/2010, di recepimento della direttiva n.2006/43/CEE, che riserva l'esercizio della revisione legale ai soggetti iscritti all'apposito registro, affermando un principio di esclusività della funzione professionale della revisione legale che assume rilievo di professione intellettuale disciplinata dall'articolo 2229 del codice civile e succ. modificazioni, tutelata dall'articolo 348 del c. p.

Nella citata circolare viene inoltre precisato che:

- eventuali disposizioni regolamentari e statutarie degli enti pubblici che prevedono l'affidamento di incarichi di revisione legale al collegio, a revisori legali o società di revisione, possono continuare ad essere applicate;
- la nomina dei revisori viene disposta dall'amministrazione vigilante ovvero con la deliberazione dei competenti organi degli enti qualora le amministrazioni interessate designano i loro rappresentanti;
- qualora entro 45 giorni non si provveda alla costituzione dei collegi, l'amministrazione vigilante nomina in via straordinaria, nei successivi 30 giorni, un collegio di tre componenti in possesso dei requisiti prescritti, decorso inutilmente il predetto termine di 30 giorni vi provvede il Ministero dell'Economia e delle Finanze nominando propri funzionari ed il collegio straordinario cessa le proprie funzioni all'atto di nomina del nuovo collegio;



- i collegi dei revisori dei conti presso gli enti ed organismi pubblici svolgono, in particolare, i seguenti compiti:

- Vigilano sull'osservanza delle disposizioni di legge, regolamentari e statutarie;
- Effettuano il monitoraggio sulle norme di contenimento della spesa pubblica;
- controllano la corrispondenza dei dati di bilancio con quelli desunti dalla contabilità;
- Verificano l'esistenza delle attività e delle passività e l'attendibilità delle valutazioni di bilancio, nonché la correttezza dei risultati finanziari, economici e patrimoniali della gestione e l'esattezza dei dati contabili presentati nei prospetti di bilancio e nei relativi allegati;
- Acquisiscono informazioni in ordine alla stabilità dell'equilibrio di bilancio e, in caso di disavanzo, notizie circa le prospettive di riassorbimento salvaguardato l'equilibrio;
- Verificano l'osservanza delle norme che presiedono alla formazione e l'impostazione del bilancio preventivo e consuntivo;
- Esprimono il parere in ordine all'approvazione del bilancio preventivo e del conto consuntivo da parte degli organi vigilanti;
- Effettuano almeno ogni trimestre controlli e riscontri sulla consistenza della cassa e sulla esistenza dei valori, dei titoli di proprietà e sui depositi e i titoli a custodia;
- Effettuano i controlli sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio e delle norme di legge;
- Redigono un'apposita relazione da allegare ai bilanci preventivi e consuntivi nella quale sono sintetizzati anche i risultati del controllo svolto durante l'esercizio, nonché sul riaccertamento dei residui;
- Svolgono la propria attività conformandosi ai principi della continuità, del campionamento e della programmazione dei controlli;
- Assistono alle sedute degli organi di amministrazione dell'Ente con almeno un componente del collegio;
- Possono procedere ad atti di ispezione e controllo anche individuali;
- Tutte le attività di controllo svolte dai revisori dei conti deve risultare da appositi verbali da trasmettere al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, a cura del rappresentante del Ministero dell'Economia e delle Finanze, anche mediante forme di comunicazione telematica, il quale è tenuto a fornire ogni informazione richiesta.

I componenti dei collegi devono assicurare l'esercizio delle funzioni loro attribuite in modo indipendente ed essere in possesso dei requisiti di onorabilità e indipendenza previsti dall'articolo 2387 del codice civile.

Tutte le attività di controllo svolte dai revisori dei conti deve risultare da appositi verbali da trasmettere al Dipartimento della ragioneria generale dello stato, a cura del rappresentante del Ministero dell'Economia e delle Finanze, anche mediante forme di comunicazione telematica, il quale è tenuto a fornire ogni informazione richiesta.



I componenti dei collegi devono assicurare l'esercizio delle funzioni loro attribuite in modo indipendente ed essere in possesso dei requisiti di onorabilità e indipendenza previsti dall'articolo 2387 del codice civile.

Tutte le attività di controllo svolte dai revisori dei conti deve risultare da appositi verbali da trasmettere al Dipartimento della ragioneria generale dello stato, a cura del rappresentante del Ministero dell'Economia e delle Finanze, anche mediante forme di comunicazione telematica, il quale è tenuto a fornire ogni informazione richiesta.

I componenti dei collegi devono assicurare l'esercizio delle funzioni loro attribuite in modo indipendente ed essere in possesso dei requisiti di onorabilità e indipendenza previsti dall'articolo 2387 del codice civile.

Inoltre, è prevista la redazione di un rendiconto finanziario in termini di liquidità predisposto secondo i principi contabili nazionali emanati dall'organismo italiano di contabilità al fine di consentire il consolidamento dei conti pubblici, i soggetti che adottano la contabilità civilistica, fino all'adozione delle codifiche SIOPE, assicurano in sede di bilancio di esercizio la trasformazione dei dati economico-patrimoniale in dati di natura finanziaria, predisponendo un conto consuntivo avente natura finanziaria, le cui risultanze dovranno essere coerenti con il rendiconto in termini di liquidità, conformandosi alle regole di riclassificazione del piano dei conti generale della contabilità finanziaria.

2.2 La Revisione negli Enti Pubblici

Per quanto attiene agli enti pubblici nazionali l'articolo 80 del citato d. lgs. n. 97/2003, tuttora vigente, stabilisce che le verifiche di regolarità amministrativo-contabile devono rispettare, in quanto applicabili alla pubblica amministrazione, i principi generali della revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali operanti nel settore. E quindi i principi di revisione dell'IFAC ossia gli International Standards of auditing (ISA's), i principi di revisione e di comportamento approvati dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e dei ragionieri, che possono essere aggiornati con determinazione del Ragioniere Generale dello Stato in relazione al processo di evolutivo delle fonti normative che né costituiscono il presupposti, fino all'emanazione dei principi di revisione che verranno adottati dalla Commissione Europea ai sensi dell'articolo 11 del D.Lgs., 39/2010.

Ciò al fine di garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa con



l'espletamento del controllo amministrativo- contabile, da parte dei collegi dei revisori (che deve essere tenuto distinto dal controllo di gestione e da quello strategico svolti da altri organi e strutture), con l'applicazione dei seguenti principi di revisione:

- ISA 220- sul controllo della qualità del lavoro del revisore;
- ISA 300- sulla pianificazione del lavoro di revisione;
- ISA 500- sui criteri di acquisizione di elementi probativi ai fini del giudizio professionale del revisore sul bilancio;
- ISA 530- sulla metodologia della individuazione del campione adottato nel controllo della contabilità e del bilancio in modo che esso sia rappresentativo dell'universo esaminato;
- ISA 810- sui criteri generali da seguire per l'esame della regolare tenuta della contabilità, dei libri e registri contabili obbligatori, della situazione e dei bilanci;
- ISA 570- sulla verifica, da effettuare almeno una volta l'anno, sulla permanenza della continuità dell'attività istituzionale;
- ISA 400- concernente la valutazione dei vari tipi di rischi del lavoro di revisione e l'analisi del livello di affidabilità del sistema amministrativo- contabile.

2.3 La revisione negli Enti Locali

La normativa sulla revisione negli enti locali, contenuta nel testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, modificato dal decreto legislativo 10 ottobre 2012, n.174, disciplina le funzioni dei collegi dei revisori dei conti che vengono di seguito sinteticamente richiamate:

- pianificazione e programmazione dell'attività;
- collaborazione con l'organo consiliare;
- verifiche di cassa e sulle operazioni contabili;
- effettuazione dei controlli gestionali sulla base di tecniche di campionamento rappresentative;
- conservazione delle carte di lavoro della documentazione esaminata;
- sottoscrizione e certificazione ai fini del rispetto del patto di stabilità da trasmettere annualmente entro il 31 marzo dell'anno successivo al MEF;
- sottoscrizione informatica del bilancio di previsione, del conto del bilancio, e del prospetto delle spese di rappresentanza;
- adempimenti fiscali e previdenziali e sottoscrizione del modello 770;
- verifiche trimestrali della concordanza tra i valori desunti dalle scritture contabili e quelle del tesoriere;



- verifica dei beni dei consegnatari;
- verifica del rispetto dei vincoli di finanza pubblica relativi alle spese del personale e della contrattazione integrativa:
- controllo della normativa contrattuale e delle procedure di aggiudicazione;
- vigilanza sulla regolarità di acquisizione delle entrate e sull'effettuazione delle spese;
- pareri obbligatori sul ricorso all'indebitamento, cartolarizzazione, sulle proposte di regolamenti contabili e di applicazione di tributi,
- controllo sugli equilibri finanziari della gestione di competenza, dei residui e della cassa;
- controllo sui rapporti finanziari tra le società partecipate e l'ente e sui contratti di servizio.

2.4 I Principi di revisione internazionali

In relazione a quanto disposto con la Direttiva n. 2006/43/CE, secondo cui fino a quanto la Commissione Europea non abbia adottato con apposito regolamento i principi di revisione internazionali gli stati membri dell'UE, possono applicare i principi di revisione elaborati dalle associazioni e organi professionali e dalla Consob, è stato emanato il decreto legislativo n. 39/2010, con il quale il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha sottoscritto una convenzione con ASSIREVI, CNDCE per l'adozione dei principi di revisione ISA- versione Clarified 2009- che rappresentano un corpus di norme, postulati generali e standard di comportamento adattabili alle dimensioni delle imprese che disciplinano le seguenti aree

- responsabilità e norme etiche;
- pianificazione dell'attività del revisore (P.R. 300);
- valutazione del controllo interno (P.R. 400),
- valutazione del livello di significatività del rischio del revisore (P.R.320,400);
- acquisizione degli elementi probativi nello svolgimento funzioni di revisione (P.R.402,500,501, 505,520,530,540,1005,1006,);
- acquisizione del lavoro di altri esperti interni (P.R.600,610,620).

La Commissione ha poi aggiunto i seguenti principi non previsti dagli ISA –Clarified-2009- riguardanti:

- le verifiche periodiche sulla regolare tenuta della contabilità (P.R.250B);
- la responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale con riferimento al giudizio espresso (P.R.720B)
- il controllo della qualità (ISQC Italia).



Per quanto concerne il perimetro di riferimento tali principi sono applicabili esclusivamente agli enti di interesse pubblico che rivestono particolare importanza economico espressamente indicati dalla legge appresso indicati:

- Società Italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione sui mercati regolamentari dell'Unione Europea e quelle che hanno chiesto tale ammissione alla negoziazione
- Le banche;
- Banche ed imprese di assicurazione di cui all'articolo 1, comma1, lett.c) del codice delle assicurazioni private con sedi in Italia
- Società emittenti strumenti finanziari diffusi tra il pubblico in maniera rilevante;
- Società di gestione di mercati regolamentari;
- Società che gestiscono sistemi di compensazione e garanzia;
- Società di intermediazione mobiliare;
- Società che gestiscono risparmi;
- Società di investimento a capitale variabile;
- Istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE;
- Istituti di moneta elettronica;
- Istituti finanziari di cui all'articolo 107 del TUB.

La Consob, d'intesa con la Banca D'Italia e L'Isvap, può individuare con apposito regolamento altre categorie di enti di interesse pubblico.

La revisione legale non può essere esercitata in detti enti dal collegio sindacale al quale sono invece attribuite le funzioni del Comitato per il controllo interno e la revisione contabile (art. 19 d. lgs.39/2010).

I soggetti che svolgono la revisione legale sono sottoposti alla vigilanza Consob e assoggettati al controllo di qualità con cadenza per lo meno triennale e debbono pubblicare una relazione annuale sulla trasparenza contenente alcune informazioni sulla propria struttura e sull'attività svolta.



3. Considerazioni finali

Con la riforma del bilancio dello stato e degli enti pubblici, il legislatore, nell'ambito delle iniziative per il risanamento della finanza pubblica, alla fine degli anni 90, intese introdurre nel nostro ordinamento giuridico un nuovo modello gestionale delle aziende pubbliche molto vicino a quello delle aziende private, peraltro, tale esigenza era stata avvertita già dalla dottrina che riteneva insufficiente la sola gestione finanziaria a rappresentare gli aspetti economici e patrimoniali della gestione causa non ultima del basso livello di efficienza delle aziende pubbliche, avviando un profondo processo di cambiamento culturale, con impatto sull'assetto organizzativo, contabile e dei controlli (che sono strettamente correlati tra di loro nell'ambito di un sistema integrato di conduzione aziendale), ispirato ai principi della gestione d'impresa con l'intento di sperimentare un nuovo modello di governance, mutuato dall'impresa privata orientando l'attività amministrativa al conseguimento dei risultati in termini di valore aggiunto per il miglioramento dei servizi all'utente, in luogo della logica del rispetto formale degli atti amministrativi.

A seguito delle modifiche legislative introdotte nell'anno 2011 si è determinato un quadro normativo complesso, frammentario e disomogeneo negli obblighi contabili dei vari soggetti pubblici non in linea con le scelte Europee indirizzate sull'adozione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale in luogo di quello finanziario. Difatti la situazione attuale evidenzia che nel comparto degli enti pubblici non economici vi sono due diversi regimi contabili in quanto coesistono:

- enti che non hanno ritenuto di modificare i propri regolamento di contabilità che affiancano, ai soli fini conoscitivi, alla contabilità finanziaria quella economica che risulta di diretta derivazione dalla contabilità finanziaria non essendo supportata da un sistema di scritture complesse, laddove i cui i punti di concordanza tra il risultato finanziario e quello economico sono dovuti alle voci di non diretta derivazione finanziaria, quali ammortamenti, accantonamenti, spese in conto capitale e sopravvenienze ed insussistenze derivanti dalla gestione patrimoniale e dei residui.

- enti che hanno abbandonato da tempo la contabilità finanziaria ed adottano la sola contabilità economico-patrimoniale tra cui rientrano le Camere di commercio, il Coni, le Federazioni sportive, le Università statali, le Stazioni sperimentali, gli Enti lirici, le Agenzie fiscali, l'Istituto di promozione industriale, gli Enti di previdenza privatizzati, il Consiglio nazionale delle ricerche. Il legislatore ha posto l'obbligo a carico di detti enti di riclassificare il bilancio di esercizio in termini finanziari secondo le regole del piano dei conti integrato con una duplicazione degli adempimenti contabili dovendo predisporre un doppio bilancio rappresentato: da un preventivo finanziario gestionale e decisionale; da un preventivo economico; un rendiconto finanziaria; un conto economico; una situazione patrimoniale; la rappresentazione delle spese per missioni e programmi.

In proposito va sottolineato che gli enti destinatari dei citati adempimenti pur avendo avviato un processo di gestione virtuoso con il supporto della contabilità analitica per centri di costi e di responsabilità risultano penalizzati rispetto ad altri enti che non hanno effettuato alcuna scelta pur essendo consentita dal legislatore.

In merito alla metodologia seguita per la riclassificazione del bilancio di esercizio in contabilità



finanziaria, nel dare atto che l'adozione del piano dei conti integrato ha consentito l'unificazione dei diversi sistemi contabili degli enti pubblici nazionali e locali rendendo possibile il consolidamento dei conti pubblici con la finalità di superare la frammentazione dei sistemi contabili e le difficoltà di comparazione dei dati di finanza pubblica migliorandone la trasparenza assicurando il trasferimento dei dati della contabilità pubblica in ambito europeo in una fase di transizione in cui non si erano ancora delineate le scelte in ambito dei vari paesi europei in materia di contabilità pubblica non possono non evidenziarsi le seguenti principali criticità:

la struttura classificatoria di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili di tutte le amministrazioni pubbliche si articola in un piano finanziario composto da 64 pagine e circa 3840 voci (inclusi i raggruppamenti), in un piano economico di 42 pagine e circa 2520 voci, un piano patrimoniale con 54 pagine e circa 3240 voci e la ulteriore suddivisione in 22 missioni e 96 programmi e 52 servizi;

Il rendiconto della gestione, per ogni voce di spesa, richiede n. 13 informazioni (dati previsionali e consuntivi per Competenza, Cassa e Residui; Economie di competenza; Residui passivi di esercizi precedenti, di competenza;

Il piano dei conti, nella sua versione attuale, è quindi costituito da due Piani dei Conti, uno per la Contabilità Finanziaria (PF) ed uno per la Contabilità Economico-Patrimoniale (SP e CE), di cui una duplica o triplica i conti dell'altro, essendo poi la codifica dei conti subordinata alla classificazione di stato patrimoniale e conto economico essa dovrà essere cambiata con la modifica degli schemi di bilancio che dovrà necessariamente avvenire per uniformare i sistemi contabili italiani a quelli che verranno adottati a livello europeo;

Le rilevazioni contabili dei fatti gestionali sono rilevati in corrispondenza della fase dell'accertamento delle entrate ed i costi/oneri nella fase della liquidazione per cui il principio generale rilevati in corrispondenza con la fase dell'accertamento per cui il principio della competenza finanziaria costituisce il presupposto per la rilevazione delle variazioni economico-patrimoniali per cui la competenza economica tende a coincidere con quella finanziaria ed il momento in cui i due sistemi contabili (finanziario ed economico-patrimoniale) si unificano è solo quello relativo alla rilevazione di incassi e pagamenti.

Alle suesposte considerazioni va osservato che il piano dei conti integrato appare molto complesso, determina una duplicazione degli adempimenti contabili con la predisposizione di un doppio bilancio che il legislatore, come è noto, ha abolito da tempo, affermando il principio dell'unicità del bilancio e, peraltro, non risulta in linea con la scelta adottata in sede Europea di introdurre nel settore pubblico la contabilità economico-patrimoniale basata sul principio della competenza economica avente come punti di riferimento i principi EPSAS, mutuati dagli IAS/IFRS applicati dalle aziende private che consente di assicurare il corretto consolidamento dei conti pubblici nell'ambito dei vari paesi europei. In proposito è opportuno evidenziare che il Consiglio di Stato – Sezione consultiva per gli atti normativi- nell'adunanza del 10 gennaio 2005, ha affermato che



L'adozione di un sistema di contabilità economico- patrimoniale trova la propria base giuridica nell'articolo 13 del decreto legislativo n. 419 del 1999, e rappresenta un elemento di grande innovazione nel settore pubblico e trae la propria giustificazione economico-contabile dagli stessi criteri elaborati in sede europea (EUROSTAT) ai fini della confrontabilità dei bilanci e degli enti ed organismi pubblici che entrano a comporre in ciascun sistema economico nazionale, il settore delle amministrazioni pubbliche sulla base del principio della sola competenza economica adottato per il consolidamento dei bilanci delle amministrazioni inserite nel sistema economico nazionale.

Ciò posto, considerato che il quadro normativo si presenta ancora molto disomogeneo, complesso e anche di non facile interpretazione sia per gli organi di amministrazione che di controllo è auspicabile che si pervenga in tempi brevi ad un definitivo adeguamento dei sistemi contabili e dei controlli con l'emanazione di regole chiare e trasparenti valide per tutti gli enti pubblici con l'adozione di un unico bilancio redatto sulla base del principio della contabilità economica che risulta coincidente con le scelte effettuate in sede di Commissione Europea con l'obiettivo di pervenire, entro tempi brevi, all'unificazione ed armonizzazione dei sistemi contabili pubblici al fine di pervenire all'effettiva integrazione dei mercati finanziari dei singoli stati membri dell'Unione assicurando il rispetto dei vincoli finanziari fissati dai trattati di Maastricht ed Amsterdam con il patto di stabilità interna.

Tenuto conto del forte ritardo che registra il nostro paese nei confronti degli altri paesi europei, si ritiene che l'avvio di un processo di revisione degli attuali sistemi contabili e di controllo debba avvenire in tempi brevi e con il coinvolgimento di tutti i soggetti interessati e ciò con particolare riferimento agli organismi tecnici della pubblica amministrazione, Ragioneria generale dello Stato, Organismo Italiano di contabilità, Università, Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili, attraverso un modello di corporate governance per le aziende pubbliche (1) sperimentato con un grande successo negli Stati Uniti D'America con il rapporto cosiddetto "Coso Report" che è diventato uno strumento indispensabile di supporto metodologico e attuativo per moltissimi operatori del mondo economico fissando alcune linee guida indirizzate al perseguimento dei seguenti obiettivi:

- Semplificazione e unificazione delle procedure contabili e abolizione della contabilità finanziaria e del piano dei conti integrato con conseguenti notevoli risparmi delle spese per la gestione dei servizi informatici e maggiore chiarezza e comprensibilità dei bilanci da parte di tutti i soggetti interessati, cittadini-utenti, revisori dei conti, amministrazioni vigilanti, e ciò nel rispetto del d. lgs.vo n.118/2011, il quale prevede che "le amministrazioni pubbliche redigono un rendiconto semplificato per il cittadino, da divulgare sul proprio sito internet, recante un'esposizione sintetica dei dati di bilancio";
- Adozione degli schemi di bilancio introdotti dal principio contabile IPSAS n. 1, tradotto in lingua italiana dal Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili nell'anno 2014, considerato che la struttura del conto economico, mutuata dal codice civile per le imprese private non appare adeguato a rappresentare i risultati gestionali conseguiti da



un ente pubblico non economico la cui attività istituzionale è indirizzata alla erogazione dei servizi per la collettività senza finalità di lucro per cui la conoscenza del valore della produzione risulta di grande utilità solo per le aziende di produzione. Nei predetti schemi riportati a pag. 71, 72,73, nella situazione patrimoniale sono esposte le attività e le passività correnti e non correnti con la indicazione per ciascuna voce di attività e passività degli importi da realizzare non oltre i dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio e oltre i dodici mesi e nel conto economico sono riportati per natura i proventi ed oneri dell'esercizio, la eventuale quota dell'avanzo o disavanzo di esercizio contabilizzato con il metodo del patrimonio netto, le plusvalenze o minusvalenze al lordo degli effetti fiscali a seguito della dismissione delle attività o passività, l'avanzo /disavanzo dell'esercizio. A corredo del bilancio di esercizio sono allegati; il prospetto delle variazioni dell'attivo e delle voci del capitale netto relative all'aumento e alla diminuzione del netto patrimoniale verificatesi nel corso dell'esercizio da cui scaturisce l'avanzo o disavanzo economico della gestione; la riclassificazione del conto economico per funzioni e programmi sulla base delle direttive Ministeriali; il rendiconto finanziario redatto secondo il principio contabile OIC n. 10, modificato in data 22 dicembre 2016, nel quale sono riportate le informazioni sui flussi finanziari per valutare la capacità di generare disponibilità liquide o mezzi finanziari equivalenti ed i fabbisogni di impiego di tali flussi; la relazione sulla gestione degli amministratori e del collegio dei revisori dei conti.

1-nota –Lybrand – Forum d Progetto Corporate Governance per l'Italia – Coopers e i Stresa 6 giugno 1996

In riferimento al citato principio IPSAS si riportano i principi contabili e i criteri di valutazione ed i documenti di bilancio ritenuti applicabili agli enti non profit.

Principi Contabili

- Comprensibilità
- Significatività
- Rilevanza
- Attendibilità
- Rappresentazione Fedele
- Prevalenza della sostanza sulla forma
- Neutralità
- Prudenza
- Comparabilità
- Equilibrio economico.

Criteri di Valutazione

Per i criteri di valutazione si fa riferimento alle norme contenute nel codice civile e ai principi contabili emanati dal Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili



- Immobilizzazioni Immateriali , valutazione secondo il principio contabile contenuto nel documento n. 24 del CNDCEC;
- Immobilizzazione Materiali , valutazione sulla base del principio contabile n. 16 del CNDCEC;
- Titoli e Partecipazioni, le partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni il criterio è quello del costo storico (art. 2426,nn.1 e 2 del c.c.), mentre per le partecipazioni in imprese controllate e collegate trova applicazione il metodo del patrimonio netto (art. 2426,n. 4, c.c.). Per i titoli a seconda che siano destinati allo scambio o immobilizzati, va applicata la norma dell'articolo 2426,n. 4 del c. c. o il principio contabile n. 20 del CNDCEC;
- Crediti, Ratei e Risconti, la valutazione è effettuata secondo il presumibile valore di realizzazione (art. 2426,n. 8, c.c.);
- Debiti, il criterio di iscrizione in bilancio è contenuto nel documento n. 19 del CNDCEC;
- Rimanenze, sono valutate al minor valore fra il costo di acquisto ed il valore di presumibile realizzazione desunti dall'andamento del mercato (art. 2426,n. 9, c.c.):
- Trattamento di fine rapporto, si fa riferimento alla legge n. 70/1075,all'art. 2120 c.c., in quanto applicabile,al documento n. 19 del CNDCEC.

Documenti di bilancio

Negli schemi di situazione patrimoniale e di conto economico le cui voci aggregate precedute dai numeri arabi possono essere ulteriormente suddivise in relazione alle specificità di ciascun ente senza l'eliminazione della voce complessiva e del relativo importo corrispondente, per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente le ragioni della non comparabilità debbono essere evidenziate nella nota integrativa.

STATO PATRIMONIALE

ATTIVO:

A) Attività Correnti

- I) Disponibilità Liquide e mezzi equivalenti
- II) Crediti
- III) Rimanenze
- IV) Ratei e Risconti Attivi
- V) Altre attività correnti
- Totale attività correnti

B) Attività non Correnti

- I) Crediti
- II) Partecipazioni in società collegate
- III) Altre attività finanziarie
- IV) Immobilizzazioni immateriali
- V) Immobilizzazioni materiali
- VI) Immobilizzazioni Finanziarie



VII) Altre attività non finanziarie
Totale attività non correnti

PASSIVO:

A) PASSIVITÀ CORRENTI

- I) Debiti
- II) Finanziamento a breve
- III) Quota finanziamento corrente a lungo termine
- IV) Fondi a breve
- V) Benefici a favore dei dipendenti
- VI) Trattamento di fine rapporto
- VII) Ratei e Risconti Passivi

B) PASSIVITA' NON CORRENTI

- I) Debiti
- II) Finanziamenti a lungo termine
- III) Fondi a lungo termine
- VI) Benefici a favore dei dipendenti
- V) Trattamento di Fine rapporto

Totale Passività non Correnti

C) PATRIMONIO NETTO

- I) Avanzo/Disavanzo Economico
- II) Riserve
- III) Fondi Vincolati
- IV) Altri Fondi

Totale Patrimonio Netto

CONTO ECONOMICO

A) PROVENTI

- I) Contributi di esercizio
- II) Proventi e corrispettivi per beni e servizi
- III) Altri Ricavi e Proventi
- IV) Variazioni delle rimanenze



Totale Proventi

B) COSTI

- I) Competenze al personale
- II) Oneri Sociali
- III) Accantonamento al TFR
- IV) Altri costi
- V) Acquisizione di beni e Servizi
- VI) Ammortamenti e Svalutazioni
- VII) Accantonamenti per rischi ed oneri
- VIII) Oneri Finanziari
- IX) Variazioni delle rimanenze

Totale Costi

C) AVANZO /DISAVANZO ECONOMICO

- I) Risultato economico società partecipate
- II) Risultato economico Ente

Totale Risultato economico dell'esercizio

-Attività di revisione-

L'adeguamento dei sistemi contabili ha notevoli riflessi anche sull'espletamento dei compiti dei collegi dei revisori legali dei conti che attualmente risultano disciplinati da uno status autonomo di norme difforme dal codice civile e dalle direttive comunitarie avendo eliminato per i componenti dei collegi dei revisori dei conti degli enti pubblici il requisito dell'iscrizione nel registro dei revisori legali dei conti, senza peraltro l'espressa abrogazione delle norme contenute nei vigenti regolamenti di amministrazione e contabilità, determinando un non chiaro e preciso ambito di competenze e responsabilità degli organi di controllo e determinato una netta separazione tra i compiti dei collegi sindacali delle aziende private e quelli dei collegi dei revisori dei conti che risultano disciplinati da un o status autonomo di norme pubblicistiche. Con la contabilità economico-patrimoniale si rende necessario pervenire ad un allineamento alle norme del codice civile ed ai principi generali di revisione adottati dalla Commissione paritetica del Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili che a norma della direttiva comunitaria sulla revisione legale dei conti continuano ad applicarsi fino a quando non saranno recepiti nel nostro ordinamento i principi International Standards Auditing (ISA).

Per quanto riguarda le funzioni del collegio dei revisori dei conti, in analogia a quanto previsto dall'articolo 2403 del codice civile, si è dell'avviso che il controllo contabile andrebbe esercitato da un revisore contabile iscritto nel registro dei revisori legali istituito presso il Dipartimento della ragioneria generale dello Stato, demandando all'organo collegiale- presieduto da un rappresentante del Ministero dell'economia e delle finanze- il controllo sulla gestione concernente, in particolare, la vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile



in funzione delle finalità istituzionali dell'ente.

In relazione alla separazione dei compiti la relazione del collegio dei revisori dei conti sul bilancio consuntivo dovrebbe conseguentemente riportata- nella parte prima- l'attività di vigilanza svolta ai sensi dell'articolo 2403 e seguenti del codice civile e delle norme specifiche applicabili all'ente e- nella parte seconda- la relazione sul bilancio ai sensi dell'articolo 14 del d.lgs.vo 27 gennaio 2010,n. 39.

Infine è opportuno sottolineare che sebbene sia stato rilevato () che la contabilità finanziaria non possa contribuire a porre in essere un processo di valorizzazione delle risorse assegnate al gestore pubblico in termini di efficienza efficacia ed economicità, occorre anche evidenziare che la contabilità economica per conseguire tali obiettivi necessita di essere supportata dal controllo di gestione per la rilevazione analitica per centri di costi e di responsabilità e da indicatori di benchmarking da individuare per settori omogenei di servizi pubblici, dal controllo strategico per la valutazione dell'impatto degli obiettivi prefissati nella fase di programmazione, dalla valutazione delle risorse umane per il monitoraggio delle prestazioni del personale, riconducendo le varie modalità di controllo in un sistema integrato mediante scambi di flussi di informazioni tra i vari organi che svolgono le funzioni di controllo nell'ambito dello stesso ente pubblico.

Il Sole 24 ore del 12 settembre 2005,pag. 48.



4. SISTEMA PARETO

Il sistema Pareto è stato realizzato dall'Unione delle camere di commercio nell'ambito del programma di supporto al network sui sistemi di programmazione e valutazione delle camere di commercio e si concretizza di un sistema informatico web-based che prende il nome di "Pareto", rappresentato da una piattaforma informatica che consente di utilizzare tutte le informazioni sui sistemi contabili delle camere di commercio al fine di monitorare, con il supporto del controllo di gestione, i risultati conseguiti nella gestione dei servizi camerali, di valutare il livello di competitività delle singole camere attraverso indicatori standard di efficienza, efficacia ed economicità, di orientare le scelte strategiche degli organi decisionali sulla base di esperienze, metodologie e best practices.

Modalità di funzionamento

Il sistema mediante un'interfaccia di immediato utilizzo permette di accedere alle sezioni:

- Area documentazione in cui vengono inserite le esperienze e le diverse metodologie in materia di analisi di Swot, sistemi di valutazione della dirigenza, corsi di formazione, custer satisfaction, processo di programmazione e valutazione;
- Area servizi e dossier contenente informazioni utili per approfondire le tematiche del controllo strategico e della valutazione dei servizi che afferiscono ai contributi e studi del personale, all'analisi integrate sui singoli indicatori, allo sviluppo del bilancio sociale, alla raccolta delle pubblicazioni;
- Pannello degli indicatori economico-finanziari che consentono di valutare i risultati raggiunti rispetto agli obiettivi economici fissati dall'organo politico attraverso la misurazione: dell'autonomia finanziaria; della capacità finanziaria; del tasso di riscossione delle entrate del diritto annuale; dell'andamento di riscossione dei proventi; dell'incidenza del fondo perequativo; dell'incidenza del personale sulla gestione corrente; dell'incidenza delle consulenze esterne; delle disponibilità finanziarie a breve; del tasso di rotazione dei crediti e debiti; del livello di realizzazione dei programmi promozionali.
- Pannello degli indicatori di efficienza che tende a conoscere il grado di efficienza organizzativa e produttiva, il dimensionamento dell'organico, il tasso di incidenza delle risorse umane destinate ai servizi delle imprese.
- Pannello degli indicatori delle prestazioni dei servizi camerali e delle aziende speciali per conoscere il livello di efficienza e di efficacia raggiunto in termini di risparmi di risorse e di qualità dei servizi nell'ambito dell'attività istituzionale.

Per un ulteriore approfondimento è possibile consultare il sito internet dell'Unioncamere www.unioncamere.net.



5. Legenda degli acronimi e dei principali termini utilizzati

- ARCONET (armonizzazione contabile degli enti territoriali) è il processo di riforma degli ordinamenti contabili pubblici diretto a rendere i bilanci delle amministrazioni pubbliche omogenei, confrontabili e aggregabili al fine di:
 - consentire il controllo dei conti pubblici nazionali (tutela della finanza pubblica nazionale);
 - verificare la rispondenza dei conti pubblici alle condizioni dell'articolo 104 del Trattato istitutivo UE);
 - favorire l'attuazione del federalismo fiscale.

L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche costituisce il cardine irrinunciabile della riforma della contabilità pubblica (legge n. 196/2009) e della riforma federale prevista dalla legge n. 42//2009.

Entrambe le leggi hanno delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi, informati ai medesimi principi e criteri direttivi, per l'attuazione dell'armonizzazione contabile.

Per gli enti territoriali la delega è stata attuata dal decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118 "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42".

Fonte: sito Internet istituzionale del MEF.

- SIOPE (Rendiconto) – acronimo di Sistema Informativo delle Operazioni degli Enti Pubblici. A seguito dell'emanazione del Decreto del Ministro dell'Economia e Finanze n.17116 del 5.3.2007, (pubblicato sulla GURI n.69 del 23.3.2007) che ha introdotto la codifica SIOPE per il monitoraggio dei flussi finanziari (pagamenti ed incassi) in sanità.
- OIC – acronimo di Organismo Italiano di Contabilità. L'OIC nasce dall'esigenza, avvertita dalle principali Parti private e pubbliche italiane, di costituire uno standard setter nazionale dotato di ampia rappresentatività, capace di esprimere in modo coeso le istanze nazionali in materia contabile. L'Organismo Italiano di Contabilità si è costituito, nella veste giuridica di una fondazione, il 27 novembre 2001. Alla stipula dell'atto costitutivo hanno partecipato, in qualità di Fondatori, le organizzazioni rappresentative delle principali categorie di soggetti privati interessate alla materia. In particolare, gli attuali Soci Fondatori sono: per la professione contabile, l'Assirevi, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili; per i preparers, l'Abi, l'Andaf, l'Ania, l'Assilea, l'Assonime, la Confagricoltura, la Confapi, la Confcommercio, la Confcooperative, la Confindustria e la Lega delle Cooperative; per gli users, l'Aiaf, l'Assogestioni e la Centrale Bilanci; per i mercati mobiliari, la Borsa Italiana. I Ministeri della Giustizia e dell'Economia e delle Finanze, nonché le Autorità Regolamentari di Settore (Banca d'Italia, Consob e Isvap) hanno espresso il loro favore all'iniziativa. Nello svolgimento della sua attività l'OIC provvede a:
 - emanare i principi contabili per la redazione dei bilanci per i quali non è prevista l'applicazione dei principi contabili internazionali (settore privato, pubblico e non profit);
 - partecipare all'attività di elaborazione dei principi contabili internazionali, fornendo supporto



tecnico agli organismi internazionali competenti e coordinando i propri lavori con le attività degli altri standard setter europei;

- coadiuvare il legislatore nell'emanazione della normativa in materia contabile e connessa;
- promuovere la cultura contabile.

TESTO COLLEGATO
IL NUOVO SISTEMA CONTABILE DELLE CAMERE DI COMMERCIO
RETECAMERE SCRL 2006 , ROMA.



