

# **LA CONTABILITA' ECONOMICO-PATRIMONIALE DEGLI ENTI LOCALI**

di Mauro Bellesia

Luglio 2021

# Le finalità della contabilità economico-patrimoniale

Il Tuel, D. Lgs. 18/8/2000, n. 267 e il D. Lgs. 23/6/11, n. 118 individuano le seguenti finalità della contabilità economico patrimoniale.

## ■ **L'adozione di sistemi contabili omogenei per tutta la PA**

L'art. 2, comma 1, del D. Lgs. 23/6/11, n. 118, introduce una scelta fondamentale dell'ordinamento contabile attuale, chiaramente finalizzata a migliorare il consolidamento dei dati a livello nazionale: l'adozione di sistemi contabili omogenei per gli enti locali, per gli enti strumentali ed in genere per tutta la PA.

## ■ **I profili di rilevazione contabile, finanziaria, economica e patrimoniale**

La rilevazione unitaria dei fatti gestionali avviene sotto i profili finanziario, economico e patrimoniale (art. 151, comma 4, del Tuel).

## ■ **La finalità conoscitiva**

La contabilità economico-patrimoniale **ha fini conoscitivi** e **consente la rendicontazione economico e patrimoniale** (art. 151, comma 4, del Tuel);

## ■ **La redazione el conto economico e dello stato patrimoniale di esercizio**

La contabilità economico-patrimoniale dei fatti di gestione consente la redazione dei due documenti di sintesi: il conto economico e lo stato patrimoniale (art. 151, commi 4 e 5, art. 229 e art. 230 del Tuel).

## ■ **La redazione del bilancio consolidato**

La contabilità economico-patrimoniale dei fatti di gestione consente la redazione del bilancio consolidato (art. 151, comma 8, art. 233-bis, del Tuel.

L'art. 11 bis del D. Lgs. 23/6/11, n. 118 e l'Allegato n. 4/4 - Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato, stabiliscono i criteri e le modalità di redazione.

## ■ **La dimostrazione dei risultati della gestione anche sotto il profilo economico-patrimoniale**

Il documento che racchiude le sintesi delle rilevazioni contabili (finanziarie, economiche e patrimoniali) e completa il ciclo annuale della gestione di un Ente locale è **il rendiconto** comprendente il conto del bilancio, il conto economico e lo stato patrimoniale (art. 151, comma 5 e art. 227, comma 1, del Tuel).

## ■ **La corretta determinazione delle tariffe dei servizi pubblici**

La contabilità economico-patrimoniale consente la corretta determinazione dei livelli delle tariffe dei servizi pubblici, poichè dalla stessa scaturiscono le misurazioni dei costi che, come indicato dall'art. 117 del Tuel, D. Lgs. 18/8/2000, n. 267, devono corrispondere ad altrettanti ricavi, al fine di assicurare l'equilibrio economico-finanziario di esercizio.

## ■ **L'applicazione del controllo di gestione**

Il controllo di gestione si basa sull'analisi dell'efficienza, dell'economicità e dei costi dei servizi pubblici. Tale attività richiede un sistema informativo contabile economico-patrimoniale (art. 147, 196 e 197 del Tuel, D. Lgs. 18/8/2000, n. 267).

## ■ **L'applicazione del controllo strategico**

Anche il controllo strategico, obbligatorio per gli enti locali con più di 15.000 abitanti, richiede un sistema informativo che si basa su aspetti tipici della contabilità economico finanziaria (art. 147 ter del Tuel, D. Lgs. 18/8/2000, n. 267).

## ■ I controlli sulle società partecipate

Le società partecipate dagli enti locali applicano un sistema contabile di tipo economico-patrimoniale. Pertanto, i risultati della gestione si sintetizzano e si esprimono attraverso il conto economico e lo stato patrimoniale, fermo restando il grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati.

Al fine di poter svolgere il monitoraggio periodico sull'andamento delle società non quotate partecipate e prevenire eventuali *"squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente"*, occorre, in questo caso, utilizzare le informazioni economico-patrimoniali che provengono dai bilanci aziendali (147-quater, comma 3, del Tuel, D. Lgs. 18/8/2000, n. 267).

# Le regole della contabilità economico-patrimoniale ex D. Lgs. 118/11

Il Tuel, D. Lgs. 18/8/2000, n. 267 e il D. Lgs. 23/6/11, n. 118 dettano le seguenti regole per la tenuta della contabilità economico patrimoniale.

## ■ **La tenuta della contabilità spetta al Ragioniere**

Si ritiene di iniziare specificando che la tenuta della contabilità spetta solo al Ragioniere o Responsabile del servizio finanziario come indicato all'art. 153, comma 4, del Tuel D. Lgs. 18/8/2000, n. 267, che recita testualmente "*è preposto ... alla regolare tenuta della contabilità economico-patrimoniale [e n]ell'esercizio di tali funzioni ...agisce in autonomia..*".

## ■ **La rilevazione unitaria dei fatti gestionali**

"Il sistema contabile degli enti locali garantisce la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale" (art. 151, comma 4, del Tuel).

## ■ La rilevazione dei fatti gestionali sotto il profilo economico-patrimoniale

L'obbligo è indicato chiaramente dall'art. 232, comma 1, del Tuel, D. Lgs. 18/8/2000, n. 267: "Gli enti locali **garantiscono la rilevazione dei fatti gestionali sotto il profilo economico-patrimoniale** nel rispetto del principio contabile generale n. 17 della competenza economica e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui agli allegati n. 1 e n. 4/3 del D. Lgs. 23/6/11, n. 118".

## ■ L'"affiancamento" della contabilità economica patrimoniale a quella finanziaria

La prima istruzione operativa sulle modalità di tenuta della contabilità economica patrimoniale negli enti locali (a parte gli obblighi generici contenuti nell'art. 232 e in altri del Tuel) è indicata nell'art. 2, comma 1, del D. Lgs. 23/6/11, n. 118: "gli enti locali ... adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale...".

Il punto 1, del Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale, Allegato n. 4/3 al D. Lgs. 23/6/11, n. 118, chiarisce l'impostazione generale del nuovo sistema contabile "...**Nell'ambito di tale sistema integrato, 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, per rilevare i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica ... al fine di:

- **predisporre il conto economico** per rappresentare le "utilità economiche" acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio, anche se non direttamente misurate dai relativi movimenti finanziari, e per alimentare il processo di programmazione;
- **consentire la predisposizione dello Stato Patrimoniale** (e rilevare, in particolare, le variazioni del patrimonio dell'ente che costituiscono un indicatore dei risultati della gestione);
- **permettere l'elaborazione del bilancio consolidato** di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende e società;
- **predisporre la base informativa necessaria** per la determinazione analitica dei costi;
- consentire la verifica nel corso dell'esercizio della situazione patrimoniale ed economica dell'ente e del processo di provvista e di impiego delle risorse;
- conseguire le altre finalità previste dalla legge e, in particolare, consentire ai vari portatori d'interesse di acquisire ulteriori informazioni concernenti la gestione delle singole amministrazioni pubbliche".



## **L'adozione di un piano dei conti integrato, uniforme per tutte le PA**

La rilevazione unitaria dei fatti gestionali ed il loro consolidamento a livello nazionale, **non possono che avvenire attraverso un un unico piano integrato** dei conti, articolato in piano finanziario, economico e patrimoniale (art. 157, comma 1 bis, del Tuel, D. Lgs. 18/8/2000, n. 267) anche in relazione al sistema europeo dei conti nazionali economici integrati (SEC 95).

Gli schemi del piano dei conti sono indicati nell'allegato n. 6 al D. Lgs. 23/6/11, n. 118.

## ■ Principi contabili uniformi

Sistemi contabili omogenei implicano anche **regole uniformi** e da qui la definizione dei **principi contabili** che peraltro erano già stati introdotti per la prima volta nel quadro normativo degli enti locali dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali di cui all'art. 154 del Tuel.

**I principi contabili** garantiscono il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici secondo le direttive dell'Unione europea e l'adozione di sistemi informativi omogenei e interoperabili, così come indicato nel comma 2 dell'art. 3 del D. Lgs. 118/2011.

## ■ Il principio della competenza economica

La competenza economica è il **principio cardine** che governa il sistema delle rilevazioni della contabilità economico-patrimoniale.

Esso "**consente di imputare a ciascun esercizio costi/oneri e ricavi/proventi.** *La competenza economica dei costi e dei ricavi direttamente conseguenti a operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che stabilisce che "l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti).*

**I proventi** correlati all'attività istituzionale **sono di competenza economica dell'esercizio in cui si verificano le seguenti due condizioni:**

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

**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.

Si rinvia direttamente al Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale, Allegato n. 4/3 al D. Lgs. 23/6/11, n. 118, che prevede i seguenti punti:

1. Definizione
2. Principio della competenza economica
3. La misurazione dei componenti del risultato economico
4. I Componenti del conto economico
5. Le scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale.
6. Gli elementi patrimoniali attivi e passivi
7. Conti d'ordine
8. Coordinamento con i principi contabili delle imprese del settore privato.
9. L'avvio della contabilità economico patrimoniale armonizzata.

# Il “meccanismo” di rilevazione unitaria dei fatti di gestione

Il Punto 3 del Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale, Allegato n. 4/3 al D. Lgs. 23/6/11, n. 118, spiega il funzionamento del piano dei conti integrato:

*“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, agli investimenti e in c/capitale) che sono rilevati in corrispondenza dell’impegno della spesa;*
- le entrate dei titoli 5 “Entrate da riduzione di attività finanziaria”, 6 “Accensione di prestiti”, 7 “Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere” e 9 “Entrate per conto terzi e partite di giro”, il cui accertamento determina solo la rilevazione di crediti e non di ricavi.*
- le spese del titolo 3 “Spese per incremento attività finanziarie”, 4 “Rimborso Prestiti”, 5 “Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere” e 7*

*"Uscite per conto terzi e partite di giro", il cui impegno determina solo la rilevazione di debiti e non di costi<,*  
*- le entrate e le spese relative al credito IVA e debito IVA, il cui accertamento e impegno/liquidazione determinano la rilevazione di crediti e debiti;*  
*- la riduzione di depositi bancari che è rilevata in corrispondenza agli incassi per Prelievi da depositi bancari ;*  
*- l'incremento dei depositi bancari che è rilevata in corrispondenza ai pagamenti per Versamenti da depositi bancari.....*

*Si fa presente che il piano dei conti integrato consente di implementare degli **automatismi** tali per cui la maggior parte delle scritture continuative sono rilevate in automatico senza alcun aggravio per l'operatore."*

Vi sono ovviamente alcune **eccezioni** alla regola generale e rimane **ferma comunque la possibilità di ricorrere a scritture di assestamento** per correggere eventuali rilevazioni non corrette con il principio della competenza economica.

Per una analisi più dettagliata si rinvia al punto 5 del Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale, Allegato n. 4/3 al D. Lgs. 23/6/11, n. 118, e al postulato n. 17 dell'allegato 1 al D. Lgs. 118/11.

Vedasi anche Mauro Bellesia [www.bellesiamauro.eu](http://www.bellesiamauro.eu) , Manuale del Ragioniere comunale. Come si applica e come funziona la contabilità di un ente locale, Maggioli, 2021.

Lo strumento operativo che esplicita voce per voce i raccordi tra piano dei conti finanziario, economico e patrimoniale, favorendo la rilevazione unitaria e concomitante delle transazioni elementari, compresi i flussi di cassa delle riscossioni e dei pagamenti, è costituito dalla tabella o matrice di correlazione, messa a disposizione nel sito Arconet del Ministero dell'Economia, ma che non è un vero e proprio allegato al D. Lgs. 23/6/11, n. 118.

Di fatto è uno dei principali strumenti di orientamento dei software di contabilità degli enti locali.

La "matrice di correlazione" è così sintetizzata.

#### LA TABELLA O MATRICE DI CORRELAZIONE

Piano finanziario				Correlazione	Conto economico				Stato patrimoniale				Stato patrimoniale (variazione della liquidità)			
MACRO	Livelli	Voce	Codice finale		Descrizione e EVENTO	Dare (COSTI)		Avere (RICA VI)		Dare (ATTIVO)		Avere (PASSIVO)		Dare (ATTIVO)		Avere (PASSIVO)
					Codice voce	Voce	Codice voce	Voce	Codice voce SP - DARE	Voce SP - DARE	Codice voce SP - AVERE	Voce SP - AVERE	Codice voce SP Liq - DARE	Voce SP Liq - DARE	Codice voce SP Liq - AVERE	Voce SP Liq - AVERE
E/U	V	Voce...	n...		n...	Voce...	n...	Voce...	n...	Voce...	n...	Voce...	n...	Voce...	n...	Voce...

In pratica la correlazione avviene tra:

- voce a livello V del piano dei conti finanziario,
- voce a livello VI del piano dei conti economico,
- voce a livello VII del piano dei conti patrimoniale.

# Il conto economico

La contabilità economico-patrimoniale conduce alle due sintesi di fine esercizio: il conto economico e lo stato patrimoniale.

Il conto economico evidenzia sinteticamente i costi, i proventi o ricavi ed il risultato economico della gestione dell'esercizio considerato e, come tale, costituisce uno strumento di informazione dell'andamento economico della gestione (art. 229 del Tuel, D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267).

Fra **proventi** del conto economico dell'ente locale figurano:

- i tributi;
- i trasferimenti di parte corrente dello Stato e di altri enti pubblici;
- i proventi dei servizi pubblici e della gestione del patrimonio dell'ente;
- le concessioni edilizie (o oneri di urbanizzazione, per la parte applicata al finanziamento delle spese di manutenzione ordinaria del patrimonio);
- le rimanenze finali;
- gli interessi attivi;
- le plusvalenze patrimoniali e le sopravvenienze attive.

Fra i **costi** del conto economico dell'ente locale figurano:

- i costi del personale;
- l'acquisto di materie prime e beni di consumo;
- le prestazioni di servizi;
- i trasferimenti;
- le imposte e le tasse;
- le quote di ammortamento;
- l'accantonamento al fondo svalutazione crediti;
- le minusvalenze patrimoniali;
- gli interessi passivi.

# Lo stato patrimoniale

La contabilità economico-patrimoniale conduce alle due sintesi di fine esercizio: il conto economico e lo stato patrimoniale.

Lo stato patrimoniale:

- **rappresenta i risultati della gestione patrimoniale** e la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio (art. 230, comma 1, del Tuel);
- è predisposto secondo le **regole del postulato n. 17** dell'allegato 1 al D. Lgs. 23/6/11, n. 118 e del Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale, Allegato n. **4/3** al D. Lgs. 23/6/11, n. 118;
- presuppone la redazione degli **inventari**;
- determina la consistenza netta della dotazione patrimoniale (art. 230, comma 2, del Tuel)
- presenta due **sezioni contrapposte**: 1) le attività (patrimoniali); 2) le passività (patrimoniali);
- indica altresì per ciascuna voce i valori al 31 dicembre dell'anno in esame e al 31 dicembre dell'anno precedente;

- Le attività patrimoniali si suddividono sulla base della loro **destinazione** rispetto ai processi produttivi dei beni o dei servizi, mentre le passività patrimoniali si distinguono in base alla tipologia delle **fonti** di finanziamento.

Fanno parte delle **attività patrimoniali**:

- i beni demaniali, ai sensi dell'art. 230, comma 3, del Tuel, D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267.
- i beni patrimoniali disponibili ed indisponibili;
- le partecipazioni, i titoli e le altre immobilizzazioni finanziarie;
- i crediti, i depositi e tutte le disponibilità liquide;
- i ratei attivi ed i risconti attivi.

Fanno parte delle **passività patrimoniali**:

- il patrimonio netto;
- i conferimenti;
- i debiti;
- i ratei passivi ed i risconti passivi.

Il conto del patrimonio determina il **patrimonio netto** ( o consistenza nella patrimoniale) per differenza tra il valore delle attività e quello delle passività. Il patrimonio netto, distingue al suo interno il fondo di dotazione, le riserve e il risultato economico dell'esercizio.

# La contabilità economica semplificata per i piccoli comuni

La contabilità economica semplificata è una facoltà concessa agli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti e va applicata secondo le modalità individuate dal Decreto del Ministero dell'economia del 11/11/2019 (G.U. 3/12/2019 n. 283).

I Comuni che intendono avvalersi della facoltà di tenere la contabilità economico patrimoniale semplificata devono adottare una specifica delibera dell'Organo esecutivo che va poi trasmessa alla Banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche (BDAP), di cui all'art. 13 della L. 31 dicembre 2009, n. 196. La suddetta delibera di Giunta rappresenta anche l'esercizio della facoltà di non predisporre il bilancio consolidato di cui all'art. 233-bis, comma 3, Tuel, D. Lgs. 18/8/2000, n. 267.