



DR
comunicata via mail

Ai Presidenti e Commissari delle
Sezioni Provinciali LILT

e, p.c. Componenti del Consiglio
Direttivo Nazionale

Ai Coordinatori delle Unioni
Regionali delle Sezioni Provinciali LILT

Loro Sedi

Circolare n. 23 del 3 agosto 2018

Oggetto: Bilancio di Previsione consolidato LILT esercizio finanziario 2019.

Come noto alle SS.LL., il bilancio di previsione consolidato 2018 ed il conto consuntivo consolidato 2017 - approvati dai Ministeri della salute e dell'economia e finanze - sono stati adottati nella modalità " consolidata", ai sensi di quanto previsto dall'art. 5, comma 14 e dall'art. 73 del decreto del Presidente della Repubblica n. 97/2003 (recante " Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli Enti Pubblici di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70") ed in base alle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 132/2013 (recante "Regolamento concernente le modalità di adozione del piano dei conti integrato delle amministrazioni pubbliche").

Quanto sopra, avuto anche riguardo alle disposizioni di cui al combinato disposto previsto dall' art. 7, comma 2, lettera c) e dall'art. 17, comma 2 del vigente Statuto Nazionale LILT.

In occasione della redazione del bilancio di previsione consolidato 2019 proseguirà, quindi, l'attuazione del consolidamento dei dati contabili della Sede Centrale e delle Sezioni Provinciali della LILT.

Le credenziali di accesso al portale BCA – applicazione che consente la raccolta dei dati utili di bilancio da parte delle Sezioni Provinciali della LILT - saranno le medesime utilizzate nel corso della compilazione del conto consuntivo consolidato 2017 (allegato n.1).

Allo scopo di rendere più efficace ed efficiente la redazione del bilancio di previsione consolidato 2019, pertanto, si invitano le codeste Sezioni Provinciali a seguire le specifiche indicazioni operative esplicitate nell'allegato n. 2.

Come raccomandato nella relazione al Parlamento dalla Corte dei Conti, Sezione di Controllo Enti, in merito alla gestione amministrativa e contabile della LILT per l'esercizio

2016 – riguardo alla necessità di assicurare, da parte della Sede Centrale, un attento monitoraggio relativamente ad alcune poste contabili di particolare rilievo – si invitano codeste Sezioni Provinciali a seguire, nell'adozione del bilancio, ulteriori indicazioni operative, come di seguito specificate.

- **VALORI MOBILIARI:**
è necessario compilare il report relativo ai titoli ed ai crediti bancari – stante l'eccessiva entità complessiva di liquidità riscontrate presso talune Sezioni Provinciali - che si rammenta, come da circolari pregresse, potranno riguardare attività finanziarie con investimento in titoli esclusivamente a "basso rischio" e comunque, senza superare l'entità complessiva dei dati di bilancio della gestione ordinaria dell'attività istituzionale della Sezione, in linea con la missione statutaria (Allegato n. 3)
- **PERSONALE DIPENDENTE/COLLABORAZIONI PROFESSIONALI:**
è necessario compilare e rendicontare i dati relativi al personale dipendente (tempo determinato e indeterminato) ed ai collaboratori professionali, con riferimento al numero, alla data di assunzione, alla modalità contrattuale ed al trattamento economico lordo alla data del 31/12/2017 e quello previsto al 31/12/2019, comprensivo del trattamento di fine rapporto (Allegato n. 4).

Con la presente circolare, questa Sede Centrale ritiene altresì opportuno – avuto anche riguardo alle citate raccomandazioni della Corte dei conti – richiamare l'attenzione di codeste Sezioni Provinciali su talune procedure di programmazione della spesa, come di seguito riassunte.

- **GESTIONE RESIDUI:**
Per una più efficace gestione dei residui occorre effettuare un attento monitoraggio al fine di evitare - soprattutto per quanto concerne le spese – un eccessivo accumulo di residui passivi derivanti da impegni di spesa in conto competenza, che evidenzia una difficoltà dei pagamenti in corso dell'esercizio. Inoltre, è opportuno effettuare uno smaltimento dei residui passivi relativi agli esercizi precedenti, attraverso la eliminazione/radiazione degli stessi se non più dovuti. Ciò, per realizzare un complessivo miglioramento dell'azione amministrativa nelle successive fasi di riaccertamento.
- **SPESE DEL PERSONALE:**
La spesa del personale delle sezioni provinciali nel corso dell'esercizio 2017 è significativamente aumentata rispetto agli esercizi precedenti. A tale riguardo si sottolinea la necessità che anche le Sezioni Provinciali, pur godendo di autonomia gestionale, effettuino comunque una programmazione rigorosa di tale spesa, che – lo si rammenta – costituisce una delle voci di costo più evidenti nell'ambito del bilancio consolidato.

Da ultimo, si rammenta che il bilancio di previsione deve essere comunque redatto in equilibrio, risultato che può essere conseguito anche attraverso l'utilizzo del presunto avanzo di amministrazione, con esclusione dei fondi destinati a particolari finalità.

Infatti, le norme di contabilità pubblica traducono il - "principio della copertura" - sancito dal comma 4, dell'articolo 81 della Costituzione, in modo strettamente ed esclusivamente finanziario, ossia imponendo, nella predisposizione dei bilanci finanziari di previsione, l'uguaglianza fra l'ammontare complessivo delle entrate e quello delle uscite. Pertanto, il pareggio economico - finanziario e patrimoniale - e il soddisfacimento di condizioni di equilibrio economico costituiscono obiettivo prioritario e premessa indispensabile per garantire, nel tempo, la continuità gestionale di codeste Sezioni e le condizioni operative necessarie per il perseguimento delle finalità istituzionali della LILT.

Tutto ciò premesso, tenuto conto che la trasmissione del bilancio di previsione consolidato 2019 mediante il portale web BCA deve avvenire entro e non oltre il 30 settembre 2018 p.v. - secondo quanto disposto dall'articolo 17, comma 2, del vigente Statuto Nazionale - sarà cura delle SS.LL. inviare alla Sede Centrale, nelle more, eventuali quesiti e/o richieste di chiarimento su tale bilancio agli indirizzi e-mail: d.rubinace@lilt.it e f.pizzi@lilt.it, entro e non oltre 15/09/2018.

Si comunicano di seguito i documenti relativi al bilancio di previsione consolidato 2019 da trasmettere, debitamente firmati, a questa Sede Centrale unitamente all'inserimento dello stesso mediante il portale BCA, **entro il 30 settembre 2018 p.v.:**

1. Preventivo Finanziario (Elaborato dal programma BCA);
2. Tabella dimostrativa del presunto risultato di amministrazione (Elaborato dal programma BCA);
3. Preventivo economico, se predisposto dalla Sezione;
4. Copia o estratto della delibera di approvazione del Comitato Sezionale;
5. Relazione del Collegio dei Revisori;
6. Relazione del Presidente;
7. Report titoli - Allegato n.3 ;
8. Report dipendenti/collaboratori - Allegato n. 4.

La documentazione potrà essere trasmessa all'indirizzo di posta certificata sede.lilt@pec.it oppure agli indirizzi di posta elettronica f.pizzi@lilt.it e d.rubinace@lilt.it oppure in formato cartaceo alla Sede Centrale della LILT;



LEGA ITALIANA PER LA LOTTA CONTRO I TUMORI

prevenire è vivere

E' necessario richiamare l'attenzione sulla circostanza che l'eventuale mancato rispetto di quanto sopra previsto comporterà – ai sensi delle vigenti disposizioni statutarie al riguardo - il commissariamento "ad acta" della Sezione Provinciale inadempiente.

Cordiali saluti.

IL RESPONSABILE AMMINISTRATIVO
Rag. Davide Rubinace

IL DIRETTORE GENERALE
Dott. Roberto Noto

IL PRESIDENTE
Prof. Francesco Schittulli

BILANCIO DI PREVISIONE ESERCIZIO FINANZARIO 2019

ALLEGATO 1

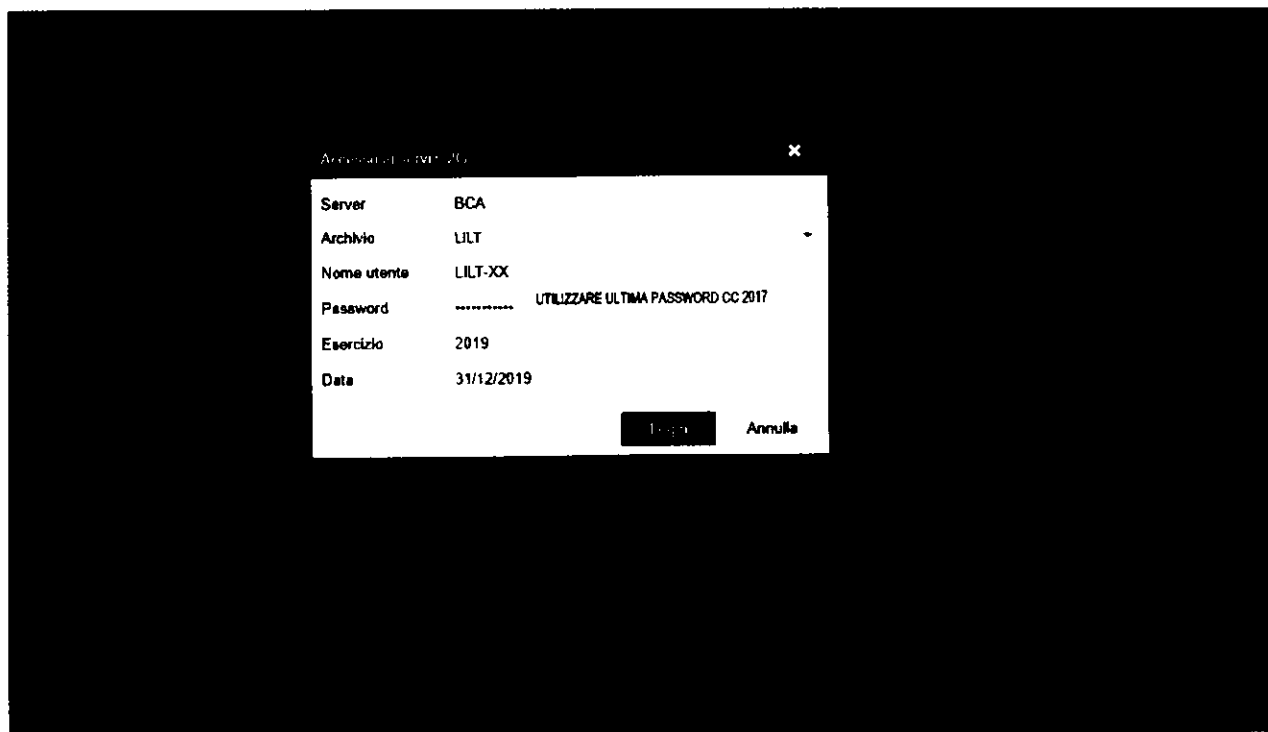
Modalità e credenziali di accesso al portale di contabilità.

Due modalità di accesso:

1. **url accesso:** <https://www.gesinf.it> → Cliccare su “Area Clienti” →
cliccare su “Portale Servizi”
Portale utenti LILT BCA
Cliccare su “Accesso Utenti LILT”

OPPURE

2. **Link diretto:** <https://cloud.gesinf.it/lilt.bca.ajs/>



Per eventuali chiarimenti e modifiche

bcasupport@gesinf.it

Supporto Gesinf (www.gesinf.it)
Via Olindo Guerrini 18,20 - 00137 Roma
Tel.: +39 06 833.650
Fax: +39 06 833.650.99

Allegato 2

BILANCIO DI PREVISIONE CONSOLIDATO 2019

Voce di bilancio	Descrizione	Dettaglio	Note
E 2.01.01.01.005	Trasferimenti correnti da Agenzie Fiscali	IMPORTI EROGATI 5 X1000	
E 3.01.02.01.037	Proventi da quote associative	quote associative percepite dagli iscritti	
E 2.01.02.01.001	Trasferimenti correnti da famiglie	oblazioni provenienti da privati	
Partite Intercompany			
E 2.01.01.04.001	Trasferimenti correnti da organismi interni e/o unità locali della amministrazione	somme da incassare da Sede Centrale e/o altre Sez. Prov.	(Es. progetti di ricerca, rimborsi spese)
U 1.04.01.04.001	Trasferimenti correnti a organismi interni e/o unità locali della amministrazione	somme da riversare a Sede Centrale e/o Sez. Prov.	(Es. contributo annuale 1 € per ciascun socio iscritto)

Il corretto utilizzo dei conti sopra indicati consentirà, come precisato, la elisione delle partite intercompany ovvero delle movimentazioni "interne" all'ente, con il fine di rappresentare unicamente i rapporti tra il gruppo LILT e le economie terze.

Si ricorda che le somme accertate (entrate) pagate (uscite) non corrispondono necessariamente ad una entrata/uscita monetaria.

Per **residui iniziali presunti** si intendono le somme che, alla data del 01/01/2019 si presume debbano ancora essere incassati o pagati.

PARTITE DI GIRO

Le i comprendono le entrate e le spese che si effettuano per conto terzi e che perciò costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'ente, nonché le somme somministrate al cassiere ed ai funzionari delegati e da questi rendicontate o rimborsate.

Le entrate e le spese relative alle gestioni autonome ed alle contabilità speciali sono ripartite, a seconda della loro natura, nei titoli di cui al primo e secondo comma del precedente articolo.

Si Raccomanda di controllare il totale degli accertamenti del Titolo delle Entrate

E I Entrate per conto terzi e partite di giro	E.9.00.00.00.000
che deve essere uguale al totale degli Impegni del Titolo delle Uscite	
U I Uscite per conto terzi e partite di giro	U.7.00.00.00.000

Articolo 5 - Principi informatori per la gestione e la formazione del bilancio di previsione

1. L'esercizio finanziario ha la durata di un anno. Esso inizia il 1° gennaio e termina il successivo 31 dicembre.
2. La gestione finanziaria si svolge in base al bilancio di **previsione**, deliberato dall'organo di vertice entro il 31 ottobre, salvo diverso termine previsto da norme di legge o da disposizione statutaria.
3. La gestione è unica, come unico è il relativo bilancio, salvo che speciali norme di legge o disposizioni statutarie prevedano la compilazione di separati bilanci per singole gestioni amministrative dello stesso ente.
4. Tutte le entrate e tutte le uscite debbono essere iscritte in bilancio nel loro importo integrale, senza alcuna riduzione per effetto di correlative spese o entrate.
5. Il bilancio di **previsione** è formulato in termini di competenza e di cassa ed è articolato in unità previsionali di base. Le UPB sono determinate dall'organo di vertice in modo da assicurare la rispondenza della gestione finanziaria agli obiettivi e ai programmi definiti annualmente.
6. Il bilancio di competenza mette a confronto gli stanziamenti proposti con quelli dell'esercizio precedente definiti al momento della redazione del documento previsionale.
7. Per ogni UPB il bilancio indica l'ammontare presunto dei residui attivi e passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio, l'ammontare degli stanziamenti definitivi delle entrate e delle uscite dell'esercizio in corso, l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle uscite che si prevede di impegnare nell'anno cui il bilancio si riferisce, nonché l'ammontare delle entrate che si prevede di incassare e delle uscite che si prevede di pagare nello stesso esercizio, senza distinzione tra operazioni afferenti la gestione di competenza e quella dei residui.
8. Sono considerate incassate le somme versate al tesoriere o al cassiere e pagate le somme erogate dal tesoriere o dal cassiere.
9. Nel bilancio di **previsione** è iscritta come posta a sé stante, rispettivamente dell'entrata e della uscita, l'avanzo o il disavanzo di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce; è iscritto, altresì, tra le entrate del bilancio di cassa, ugualmente come posta autonoma, l'ammontare presunto del fondo di cassa all'inizio dell'esercizio cui il bilancio si riferisce.
10. Gli stanziamenti di entrata sono iscritti in bilancio previo accertamento della loro attendibilità, mentre quelli relativi alle uscite sono iscritti in relazione a programmi definiti e alle concrete capacità operative dell'ente nel periodo di riferimento, nel rispetto delle regole di valutazione e di altri vincoli fissati nel documento di programmazione economico-finanziaria, come deliberato dal Parlamento e negli altri strumenti di programmazione finanziaria e di bilancio di cui all'articolo 1 bis della legge 5 agosto 1978, n. 468 e successive modificazioni. Rimane preclusa ogni quantificazione basata sul mero calcolo della spesa storica incrementale.

11. Il bilancio di **previsione** deve risultare in equilibrio, che può essere conseguito anche attraverso l'utilizzo del presunto avanzo di amministrazione, con esclusione dei fondi destinati a particolari finalità. Nelle relazioni poste a corredo dello stesso bilancio devono essere evidenziati i saldi differenziali tra le entrate e le uscite correnti e quelle in conto capitale, illustrando le cause di eventuali scostamenti negativi e le misure idonee a ripristinare l'equilibrio di bilancio, in particolare della gestione di parte corrente.

12. Sono vietate gestioni di fondi al di fuori del bilancio. Quelle svolte per conto dello Stato e di altri organismi pubblici o privati ed autorizzate, devono essere ricondotte al bilancio e ne deve essere data completa informativa in apposito allegato al bilancio medesimo.

13. Gli enti pubblici per i quali alla quantificazione del contributo dello Stato si provvede annualmente con le modalità di cui alla legge 5 agosto 1978, n. 468, e successive modificazioni, iscrivono nel bilancio preventivo, quale entrata a titolo di contribuzione statale, lo stesso importo accertato per l'esercizio in corso.

14. Gli enti pubblici aventi pluralità di gestioni, nonché quelli a carattere federativo o da cui dipendono in modo diretto o indiretto altri enti o i cui organi periferici siano dotati di autonomia amministrativa per cui gestiscono bilanci separati, sono tenuti a redigere un bilancio di **previsione** consolidato, strutturato per categorie per le riassunzioni delle previsioni delle varie gestioni, nel quale sarà evitata ogni duplicazione dovuta a trasferimenti interni o somministrazioni di fondi intervenuti tra le diverse gestioni od unità in cui l'ente si articola.

Articolo 10 - Il bilancio di previsione

1. Il bilancio di previsione, predisposto dal direttore generale, è deliberato dal competente organo di vertice non oltre il 31 ottobre dell'anno precedente cui il bilancio stesso si riferisce, salvo diverso termine previsto da norme di legge o di statuto.

2. I titolari dei centri di responsabilità comunicano al direttore generale ed al servizio ragioneria, entro il 31 luglio, tutti gli elementi relativi agli obiettivi da conseguire, nonché i fabbisogni finanziari, anche in termini di contabilità analitica, per la realizzazione degli stessi nell'esercizio che ha inizio il 1° gennaio dell'anno successivo.

3. Il bilancio di previsione è composto dai seguenti documenti::

- a) il preventivo finanziario;
- b) il quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria;
- c) il preventivo economico.

4. Costituiscono allegati al bilancio di previsione:

- a) il bilancio pluriennale;
- b) la relazione programmatica;
- c) la tabella dimostrativa del presunto risultato di amministrazione;
- d) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

5. Il bilancio di previsione annuale ha carattere autorizzativo, costituendo limite agli impegni di spesa. E' approvato, salva diversa disposizione normativa, dall'amministrazione vigilante sentito il Ministero dell'economia e delle finanze.

Articolo 11 - Il preventivo finanziario

1. Il preventivo finanziario si distingue in "decisionale" e "gestionale" ed è formulato in termini di competenza e di cassa. Esso si articola, per le entrate e per le uscite, in centri di responsabilità di 1° livello, stabiliti in modo che a ciascun centro corrisponda un unico responsabile con incarico dirigenziale, o funzionario cui è affidata la relativa gestione.

2. I centri di responsabilità di 1° livello sono determinati con riferimento ad aree omogenee di attività, anche a carattere strumentale, in cui si articolano le competenze istituzionali di ciascun ente.
3. Il preventivo finanziario decisionale è deliberato dal competente organo di vertice.
4. Il preventivo finanziario è illustrato da una nota preliminare ed integrato da un allegato tecnico in cui sono descritti i programmi, i progetti e le attività da realizzare nell'esercizio ed i criteri adottati per la formulazione delle valutazioni finanziarie ed economiche.
5. In particolare, nella nota preliminare sono indicati:
- gli obiettivi, i programmi, i progetti e le attività che i centri di responsabilità intendono conseguire ed attuare in termini di servizi e prestazioni;
 - il collegamento fra questi obiettivi e programmi e le linee strategiche descritte nella relazione programmatica del presidente o dell'organo di vertice;
 - gli indicatori di efficacia ed efficienza che si intendono utilizzare per valutare i risultati;
 - i tempi di esecuzione dei programmi e dei progetti finanziati nell'ambito del bilancio;
 - i criteri di massima cui i titolari dei centri di responsabilità di livello inferiore debbono conformare la loro gestione.
6. Gli obiettivi ed i programmi contenuti nella nota preliminare devono provenire da un analitico e diffuso processo di programmazione esercitato da tutti i responsabili della struttura amministrativa subordinati allo stesso centro di responsabilità.
7. Nell'allegato tecnico al preventivo finanziario decisionale sono definiti:
- il carattere giuridicamente obbligatorio o discrezionale della spesa con rinvio alle relative disposizioni normative;
 - i criteri di valutazione adottati per la formulazione delle previsioni, con particolare riguardo alla spesa corrente di carattere discrezionale;
 - le previsioni sull'andamento delle entrate e delle uscite per ciascuno degli esercizi compresi nel bilancio pluriennale;
 - le modalità con le quali i titolari dei centri di responsabilità di livello inferiore esercitano le competenze di cui all'art. 17 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 e successive modificazioni.
8. Se il centro di responsabilità di 1° livello si suddivide in centri di responsabilità di livello inferiore, in relativi programmi, progetti e piani operativi che sono descritti nella nota preliminare, sono definiti poi nell'allegato tecnico che riporta anche i criteri con cui sono state assegnate le risorse finanziarie, umane e materiali a tali centri di responsabilità.
9. Il preventivo finanziario decisionale è corredato della pianta organica del personale nonché degli allegati di cui all'articolo 60, comma 1, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni.
10. Per ogni centro di responsabilità di 1° livello devono essere indicati gli elementi descritti nell'art. 2, comma 3, della legge 5 agosto 1978, n. 468, e successive modificazioni.

Articolo 15 - La tabella dimostrativa del presunto risultato di amministrazione

1. Al bilancio di **previsione** è allegata una tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente quello cui il bilancio si riferisce, conforme all'allegato n. 7 al presente regolamento.
2. La tabella deve dare adeguata dimostrazione del processo di stima ed indicare gli eventuali vincoli che gravano sul relativo importo.
3. Del presunto avanzo di amministrazione se ne potrà disporre quando sia dimostrata l'effettiva esistenza e

nella misura in cui l'avanzo stesso risulti realizzato.

4. Del presunto disavanzo di amministrazione deve tenersi obbligatoriamente conto all'atto della formulazione del bilancio di **previsione** al fine del relativo assorbimento e l'organo di vertice dell'ente deve, nella relativa deliberazione, illustrare i criteri adottati per pervenire a tale assorbimento.

5. Nel caso di peggioramento del risultato di amministrazione rispetto a quello presunto, accertato in sede di consuntivo, l'organo di vertice dell'ente deve, con sollecitudine, informare l'amministrazione vigente, il Ministero dell'economia e delle finanze e la Corte dei conti, deliberando i necessari provvedimenti volti a eliminare gli effetti di tale scostamento.

Articolo 16 - La relazione del collegio dei revisori dei conti

1. Il bilancio di previsione, almeno quindici giorni prima della delibera dell'organo di vertice, è sottoposto all'attenzione del collegio dei revisori dei conti che, a conclusione del proprio esame, redige apposita relazione, proponendone l'approvazione o meno.

2. La relazione deve contenere considerazioni e valutazioni sul programma annuale e sugli obiettivi che l'ente intende realizzare ed, in particolare, sull'attendibilità delle entrate previste nei vari capitoli di bilancio sulla base della documentazione e degli elementi di conoscenza forniti dall'ente nella relazione programmatica, nonché sulla congruità delle spese, tenendo presente l'ammontare delle risorse consumate negli esercizi precedenti, le variazioni apportate e gli stanziamenti proposti.

Articolo 7 - La relazione programmatica

1. La relazione programmatica, redatta ogni anno dall'organo di vertice, descrive le linee strategiche dell'ente da intraprendere o sviluppare in un arco temporale definito (normalmente coincidente con la durata del mandato); le strategie devono essere opportunamente coordinate con le direttive e le scelte pluriennali di programmazione del Paese.

2. La relazione programmatica espone il quadro economico generale, indica gli indirizzi di governo e dimostra le coerenze e le compatibilità tra le richieste e le aspettative dei cittadini e le specifiche finalità dell'ente.

3. La relazione programmatica ha carattere generale e descrive le linee politiche e sociali a cui debbono uniformarsi le decisioni operative degli organi amministrativi. In questo documento gli organi di vertice dell'ente descrivono sia le finalità istituzionali che quelle innovative precisando le risorse umane, strumentali e finanziarie necessarie per realizzarle. Essa, inoltre motiva le eventuali variazioni intervenute rispetto alla relazione programmatica del precedente anno.

4. Per la parte delle entrate, la relazione programmatica comprende una puntuale descrizione delle fonti di finanziamento necessarie per la realizzazione delle strategie e ne evidenzia le opportunità ed i vincoli di acquisizione. Per la parte delle uscite, sono indicate le principali voci di impegni che debbono essere previste nel periodo preso a base della programmazione amministrativa.

5. La relazione programmatica è accompagnata da un piano pluriennale (di norma triennale) che descrive in modo quantitativo le scelte strategiche che l'ente vuole realizzare.

6. Le valutazioni finanziarie di competenza trovano riscontro nel bilancio di **previsione** pluriennale e, relativamente all'anno di competenza, coincidono con il preventivo finanziario del bilancio di **previsione** annuale.

Allegato 1 - Principi contabili generali

(previsto dall'art. 4, comma 1)

Dalla legge n.468/1978 e successive modificazioni, dagli artt. 2423 e 2423 bis del codice civile e dalla dottrina giuridica ed economica, rinvencono i seguenti principi contabili generali cui gli enti pubblici devono uniformare i propri sistemi informativo – contabili ed i documenti di bilancio:

a) VERIDICITA'. La "Veridicità" dei bilanci è un principio ormai riconosciuto a livello nazionale ed internazionale con riferimento a diverse tipologie di aziende.

La veridicità di bilancio negli enti pubblici significa che essi devono rispecchiare le reali condizioni delle operazioni di gestione oggetto della loro attività.

Per quanto concerne i documenti previsionali essi devono riflettere le prevedibili conseguenze economico-finanziarie delle operazioni di gestione che si svolgeranno nel periodo futuro di riferimento. Si devono perciò evitare tanto le sottovalutazioni quanto le sopravvalutazioni delle singole poste che devono, invece, essere valutate secondo una rigorosa analisi.

Per quanto concerne i documenti di rendicontazione essi devono fornire una veritiera rappresentazione della situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'ente al termine del periodo.

Tale principio, interpretato in maniera letterale, si presta a facili critiche. Le previsioni hanno sempre un certo margine di incertezza e, quindi, non sono vere in assoluto. Queste, inoltre, possono essere più o meno prudenti e pertanto 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 ed economiche correttamente stimate e rappresentate dai redattori di bilancio.

Non esistendo, in assoluto, il concetto di verità del bilancio è necessario, quindi, interpretare questo principio alla luce dei principi di correttezza e di chiarezza di seguito esposti.

b) CORRETTEZZA. Il principio della correttezza è proprio di qualsiasi stato di diritto e consiste nel rispetto formale e sostanziale delle norme che, nel caso di specie, sovrintendono la redazione dei documenti contabili. Ai nostri fini questo principio deve essere esteso anche alle regole tecniche, non sancite da norme giuridiche, che presiedono il sistema contabile adottato dallo specifico ente pubblico e che trovano rappresentazione nei documenti di bilancio.

c) IMPARZIALITÀ. (neutralità) I documenti contabili devono essere preparati per una moltitudine di destinatari e devono fondarsi, pertanto, su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi.

La imparzialità o neutralità deve essere presente in tutto il procedimento formativo del bilancio, sia di previsione che consuntivo, soprattutto per quanto concerne gli elementi soggettivi.

Alcune aree del procedimento di valutazione, che è fondamentale per la redazione del bilancio, implicano un processo di stima anche nell'applicazione di concetti rigidi. Ad esempio, la determinazione della vita economica (utile) degli impianti, la svalutazione del magazzino per obsolescenza, la svalutazione dei crediti per inesigibilità, la formazione e determinazione dei costi, la previsione delle entrate e delle uscite, implicano un processo di stima.

La presenza di elementi soggettivi di stima non è condizione per far venir meno l'imparzialità, la ragionevolezza e la verificabilità. Discernimento, oculatezza e giudizio sono alla base dei procedimenti di ragioneria a cui la preparazione dei documenti contabili deve informarsi e richiedono due requisiti essenziali: la competenza e l'onestà. L'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente ed onesta del processo di formazione dei documenti contabili, che richiede discernimento, oculatezza e giudizio per quanto concerne gli elementi soggettivi.

d) ATTENDIBILITÀ. Il principio dell'attendibilità asserisce che le previsioni e, in generale, tutte le valutazioni, devono essere sostenute da accurate analisi degli andamenti storici o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse. Questo principio non è applicabile solo ai documenti di previsione, ma anche a quei documenti di rendicontazione per la redazione dei quali è necessario, comunque, un processo valutativo. Il riferimento è ai conti che dimostrano la consistenza del patrimonio e il risultato economico ma, parimenti, è da estendere tale principio anche ai documenti descrittivi ed accompagnatori.

I bilanci di natura finanziaria devono rispettare anche la congruità delle spese rispetto alle risorse attendibilmente acquisibili nella logica della realizzazione degli obiettivi programmati, evidenziando, in particolare per le risorse, quelle aventi natura occasionale, non ripetitive o soggette a condizioni. L'oggettività di questi parametri – ad integrazione di quelli previsti dalle norme – consente, quanto meno, di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio e, a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla "verità" con un miglior grado di approssimazione.

e) SIGNIFICATIVITÀ E RILEVANZA. Il bilancio deve esporre soprattutto quelle informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari.

Il procedimento di formazione del bilancio implica delle stime o previsioni.

La correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla correttezza economica, alla ragionevolezza, cioè al risultato attendibile che viene ottenuto dall'applicazione oculata ed onesta dei procedimenti di valutazione, di previsione e programmazione adottati nella stesura dei bilanci.

Semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati di bilancio e sul loro significato per i destinatari.

f) CHIAREZZA O COMPRESIBILITÀ. Il principio della chiarezza o comprensibilità è rafforzativo del principio della veridicità, in quanto un documento contabile chiaro è, probabilmente, più veritiero.

Affinché i bilanci rispondano a questo requisito è necessaria una semplice e chiara classificazione delle poste finanziarie, economiche e patrimoniali ed, inoltre, un'adeguata struttura di bilancio che ne faciliti la consultazione e renda evidenti le informazioni in esso contenute.

Tuttavia, tanto la classificazione delle poste quanto la struttura dei documenti contabili varia da ente ad ente in funzione della specifica disciplina e delle specifiche necessità tecnico – operative.

Le classificazioni devono garantire contemporaneamente analiticità e sinteticità nell'esame dei fenomeni gestionali e nei valori da questi generati. 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.

I documenti contabili possono essere letti sotto diversi profili a seconda degli aggregati che vengono considerati, garantendo così sinteticità ed, al tempo stesso, analiticità dell'informazione contenuta.

g) PUBBLICITÀ. Corollario ai principi precedenti è quello della pubblicità.

Affinché i bilanci assumano a pieno la loro valenza politica e giuridica devono essere resi pubblici secondo le norme vigenti.

h) COERENZA. Il principio della coerenza deve contraddistinguere tutti gli atti amministrativi, documenti contabili inclusi.

Esso implica un nesso logico, senza contraddizione alcuna, fra tutti gli atti contabili preventivi e consuntivi, siano questi strettamente tecnico-finanziari ovvero descrittivi e di indirizzo politico, sia di breve termine che di medio lungo periodo.

La coerenza interna dei bilanci abbraccia sicuramente i criteri particolari di valutazione delle singole poste e le strutture dei conti previsionali e di rendicontazione. I criteri particolari di valutazione delle singole poste devono essere coerenti fra loro, ossia strumentali al perseguimento della medesima finalità assegnata al bilancio. Le strutture dei conti previsionali e di rendicontazione devono essere fra loro comparabili non solo da un punto di vista formale ma anche omogenei negli oggetti di analisi e negli aspetti dei fenomeni esaminati.

La coerenza esterna comporta una connessione fra il processo di programmazione dell'ente, le direttive e il documento di programmazione economica e finanziaria del Paese, nonché con i programmi pluriennali della gestione.

i) ANNUALITÀ. I bilanci devono essere predisposti periodicamente tenendo conto che l'unità temporale di riferimento è l'anno solare.

L'attività amministrativa di tutti gli enti pubblici, come quella di ogni altra azienda, è unitaria nel tempo e non può essere frazionata, se non idealmente, in diversi periodi poiché è sostanzialmente continua. Tuttavia, per motivi tecnici ed amministrativi, anche nei documenti pluriennali, la gestione deve essere analizzata per intervalli regolari coincidenti con l'anno solare, essendo ormai questo l'arco di tempo universalmente accettato da tutti i sistemi contabili in Italia ed all'estero.

j) CONTINUITÀ. La valutazione delle voci deve essere fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività istituzionale.

Il principio della continuità è fondamentale per cogliere a pieno il significato degli altri principi contabili quali l'annualità, la prudenza, la coerenza, la costanza dei criteri di valutazione, l'unità e l'equilibrio economico. Infatti, ove si dovesse negare la permanenza dell'ente, non si potrebbe più fare riferimento alla documentazione ordinaria di bilancio, ma dovrebbero invocarsi documenti straordinari idonei alle particolari circostanze di commissariamento o liquidazione che l'ente stesse fronteggiando.

Il principio della continuità introduce espressamente la dimensione diacronica che è inscindibilmente connessa a quell'unità della gestione nel tempo oltre che nello spazio che qualifica qualunque azienda, pubblica o privata, come istituto economico destinato a perdurare.

k) PRUDENZA. Il principio della prudenza si estrinseca sia nei bilanci previsionali sia in quelli di rendicontazione.

Nei documenti previsionali, sia finanziari che economici, devono essere imputate solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo successivo, mentre le componenti negative saranno limitate dalle risorse previste.

Nei documenti di rendicontazione il principio della prudenza si estrinseca essenzialmente nella regola secondo la quale i proventi non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutte le perdite, anche se non definitivamente realizzate, devono essere rendicontate.

Il principio della prudenza non deve rappresentare l'arbitraria riduzione di entrate, proventi e patrimonio, bensì esprimere quella qualità di giudizi a cui deve informarsi il procedimento valutativo di formazione dei bilanci; ciò, soprattutto, nella ponderazione delle incertezze e dei rischi connessi con l'andamento operativo aziendale al fine di assicurare che ragionevoli stanziamenti vengano effettuati in previsione di perdite e passività reali e potenziali.

l) COSTANZA. La costanza di applicazione dei principi generali e dei criteri particolari di valutazione nel tempo è uno dei cardini della determinazione dei valori previsionali e dei risultati dell'esercizio.

La continuità di applicazione dei principi contabili, come definiti in precedenza, è una condizione essenziale della comparabilità fra documenti di previsione e di rendicontazione del medesimo anno, nonché fra le previsioni e i consuntivi di anni differenti.

Da quanto detto si deduce che l'indicazione dei cambiamenti dei criteri particolari di valutazione adottati e dei loro effetti è condizione necessaria per la corretta preparazione ed esposizione delle risultanze contabili. In ogni caso, la deroga a questo principio contabile deve effettuarsi in casi eccezionali, sia per frequenza che per natura dell'evento motivante, e la causa, nonché l'effetto del cambiamento devono essere propriamente evidenziati nei documenti descrittivi.

m) UNIVERSALITÀ. Con il requisito dell'universalità si intende la necessità di considerare nei documenti contabili tutte le grandezze finanziarie, patrimoniali ed economiche afferenti la gestione del singolo ente pubblico al fine di fornire un quadro fedele ed esauriente del complesso dell'attività amministrativa, vietando, nella sostanza, le gestioni fuori bilancio.

n) INTEGRITÀ. Questo principio, collegato in maniera inscindibile con il precedente, vieta che nel bilancio di previsione e nel rendiconto finanziario vengano iscritte delle entrate al netto delle relative spese sostenute per la riscossione e, viceversa, che siano iscritte delle spese ridotte delle correlative entrate.

Con l'integrità si mira a dare una valutazione "lorda" dell'attività finanziaria dell'ente pubblico, evitando così che sfuggano alcune fonti di spesa. In questo modo, inoltre, si può disporre di dati esatti che consentono valutazioni di convenienza sui servizi pubblici erogati dalla specifica amministrazione.

Volendo ampliare il principio dell'integrità anche alla gestione patrimoniale ed economica, esso potrebbe essere equiparato al divieto di compensazioni fra partite imposto alle imprese nella redazione dello stato patrimoniale e del conto economico.

o) UNITÀ. Il singolo ente pubblico è una entità giuridica unica ed unitaria, pertanto deve essere unico il suo bilancio di previsione e unico il suo rendiconto. Tali documenti contabili non possono essere frazionati in maniera tale da destinare determinate fonti alla copertura di specifiche spese. È la massa delle entrate complessive che finanzia l'ente pubblico, ed è questo, poi, che sostiene la totalità della spesa, salva diversa disposizione normativa.

p) FLESSIBILITÀ. Il rigore normativo dei documenti previsionali non può e non deve condurre ad una concezione di rigidità nella gestione dell'attività prevista. Gli accadimenti futuri possono essere incerti sia nel verificarsi che nell'ammontare, perciò è necessario disciplinare anche la flessibilità dei piani previsionali. Il principio della flessibilità è volto a trovare all'interno dei documenti previsionali, bilanci e budget, la possibilità di affrontare gli effetti derivanti da circostanze straordinarie o imprevedibili che possono modificare i valori a suo tempo approvati dall'organo politico.

Le norme di contabilità pubblica prevedono varie modalità di intervento riconducibili, in definitiva, a due categorie:

- 1) predisposizione, all'interno del bilancio previsionale e del budget, di appositi "fondi", ossia di stanziamenti non attribuibili ad uno specifico oggetto di spesa, ma sottoposti anch'essi ad approvazione;
- 2) particolari modalità di intervento dopo l'approvazione dei documenti previsionali, solo qualora si verificassero fatti eccezionali per i quali non è stato previsto alcun "fondo"; in particolare si fa riferimento anche alla "autonomia di spesa" attribuita ai dirigenti pubblici nell'ambito del budget loro assegnati. Queste tipologie di intervento riguardano sia i documenti finanziari, sui quali transita la funzione autorizzativa, sia i documenti di programmazione e di budget sui quali si fonda la gestione ed il relativo controllo interno.

q) COMPETENZA FINANZIARIA ED ECONOMICA. Il principio della competenza consiste nella identificazione del periodo di pertinenza di un determinato valore economico o finanziario.

La competenza finanziaria è il criterio con il quale, in base alla data dell'accertamento o dell'impegno, vengono imputate le entrate e le uscite ad un esercizio piuttosto che ad un altro.

La competenza economica imputa gli effetti delle operazioni e degli altri eventi all'esercizio nel quale è rinvenibile "l'utilità economica", ceduta o acquisita, anche se diverso da quello in cui si concretizzano i relativi momenti finanziari.

La determinazione dei risultati d'esercizio implica un procedimento di identificazione, di misurazione e di correlazione fra entrate e uscite nei documenti finanziari, e fra proventi e costi nei documenti economici.

L'analisi economica dei fatti amministrativi pubblici richiede, in via preliminare, una distinzione tra i fatti gestionali direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) e fatti gestionali non caratterizzati da questo stesso processo in quanto finalizzati ad una o più attività erogative (contribuzioni e trasferimenti di risorse, prestazioni ed erogazioni di servizi).

Nel primo caso la competenza dei costi e dei proventi è riconducibile al noto principio contabile n. 11 emanato dai Consigli nazionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri.

Nel secondo caso e, quindi, per la maggior parte delle attività amministrative pubbliche è necessario considerare la competenza economica dei costi e dei proventi in diretta relazione al processo erogativo di prestazioni e servizi. In tale logica i costi sostenuti per l'espletamento delle attività istituzionali, tradizionali o innovative, sono i componenti economici che richiedono un'adeguata copertura con proventi acquisiti nei limiti delle risorse rese disponibili da movimenti in entrata di tipo finanziario, economico e patrimoniale. Pertanto, i costi, come regola generale, devono essere riconosciuti d'esercizio quando si verificano le seguenti due condizioni:

- 1) il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- 2) l'erogazione è avvenuta, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà o di godimento del servizio.

La partecipazione del costo al processo produttivo si realizza quando:

- a) i costi sostenuti in un esercizio riguardano fattori che hanno esaurito la loro utilità nell'esercizio stesso o non ne sia identificabile o valutabile la futura utilità;
- b) la competenza economica dei costi può essere determinata anche sulla base di assunzioni del flusso dei costi (fifo, lifo o costo medio) o, in mancanza di una più diretta associazione, per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica (ammortamento);
- c) viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o funzionalità dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
- d) l'associazione al processo produttivo o la ripartizione dell'utilità su base razionale e sistematica non siano di sostanziale rilevanza.

Regole particolari riguardano la rilevazione dei costi relativi ad attività a lungo termine, cioè alla produzione di beni e all'erogazione di servizi il cui processo produttivo eccede l'anno. In tali situazioni i costi devono essere riconosciuti sulla base dello stato di avanzamento dei lavori nei casi in cui siano rispettati i requisiti previsti dal principio contabile n. 23 emanato dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei

Ragionieri o dalle specifiche norme in materia.

I proventi devono essere correlati con i costi dell'esercizio. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza economica dei fatti gestionali caratterizzanti le attività amministrative pubbliche ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai costi dell'esercizio, siano essi certi o presunti, i relativi proventi. Tale correlazione si realizza:

- 1) per associazione di causa ad effetto tra proventi e costi. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente (come nel caso delle provvigioni o delle tariffe); per quanto riguarda l'attività commerciale tale momento (nel quale il provento può essere denominato propriamente come "ricavo") è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione del bene o dal momento in cui i servizi sono resi e sono fatturabili, come per l'attività di scambio sul mercato prevista dal principio contabile n. 11;
- 2) per imputazione diretta di proventi al conto economico dell'esercizio o perché associati al tempo o perché sia cessata la correlazione con il costo;
- 3) per imputazione indiretta di proventi al conto economico dell'esercizio o perché associati al tempo o perché pur non essendo correlabili ad uno specifico costo sono comunque correlabili ad una o più attività dell'esercizio.

Regole particolari riguardano la rilevazione dei proventi resi disponibili per attività a lungo termine. In tali situazioni i proventi devono essere correlati ai costi sulla base dello stato di avanzamento dei lavori inerenti l'attività per la quale sono stati concessi.

r) EQUILIBRIO DI BILANCIO. Le norme di contabilità pubblica traducono il "principio della copertura", sancito dal comma 4 dell'articolo 81 della Costituzione, in modo strettamente ed esclusivamente finanziario, ossia imponendo, nella predisposizione dei bilanci finanziari di previsione, l'uguaglianza fra l'ammontare complessivo delle entrate e quello delle uscite.

Anche la realizzazione dell'equilibrio economico è garanzia della capacità di perseguire le finalità istituzionali ed innovative in un mercato dinamico. L'equilibrio economico duraturo comporta necessariamente una stabilità anche finanziaria, ma non è sempre vero il contrario.

La tendenza al pareggio economico, finanziario e patrimoniale dovrebbe essere posta come obiettivo minimale per il perseguimento delle finalità istituzionali nel tempo.

Allegato 14 - Criteri di Iscrizione e di Valutazione degli Elementi Patrimoniali Attivi e Passivi

(previsto dall'art.43, comma 2)

I criteri di seguito indicati sono direttamente applicabili in ipotesi di gestioni commerciali o industriali svolte dall'ente come attività secondaria e strumentale; sono applicabili nei limiti della loro compatibilità con la natura dell'ente e le caratteristiche dell'attività esercitata, per l'attività istituzionale.

I – Immobilizzazioni Immateriali

a) I costi capitalizzati (costi d'impianto e di ampliamento; costi di ricerca ⁽¹⁾, sviluppo e pubblicità; immobilizzazioni in corso e acconti; altre immobilizzazioni immateriali miglorie e spese incrementative su beni di terzi, usufrutto su azioni e quote acquisite a titolo oneroso, oneri accessori su finanziamenti, costi di software applicativo prodotto per uso interno non tutelato) si iscrivono all'attivo applicando i criteri di iscrizione e valutazione previsti dal documento n. 24 dei principi contabili "Le immobilizzazioni immateriali" emanati dai Consigli nazionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri (di seguito denominati: principi contabili), nonché i criteri previsti in tale documento per l'ammortamento e la svalutazione per perdite durevoli di valore. La durata massima dell'ammortamento dei costi capitalizzati (salvo le miglorie e spese incrementative su beni di terzi) è quella quinquennale prevista dall'art. 2426, n. 5, c.c.

(¹) Qualora l'attività di ricerca costituisca per l'Ente attività istituzionale i costi di ricerca costituiscono, di norma, costi d'esercizio.

b) I diritti di brevetto industriale (anche se acquisiti in forza di contratto di licenza), i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno (compreso il software applicativo giuridicamente tutelato), le concessioni, le licenze, i marchi ed i diritti simili (compreso il know-how giuridicamente tutelato) devono essere iscritti e valutati (al costo) in base ai criteri indicati nel documento n. 24 sopra menzionato; l'ammortamento e l'eventuale

svalutazione straordinaria per perdite durevoli di valore si effettuano in conformità ai criteri precisati in tale documento. I diritti menzionati devono essere iscritti all'attivo anche se acquisiti dall'ente a titolo gratuito (es.: in forza di donazioni). In questa ipotesi, fermi restando i criteri di ammortamento e svalutazione straordinaria previsti dal documento n. 24, la valutazione viene effettuata al valore normale (corrispondente al *fair value* dei documenti sui principi contabili internazionali dell'I.A.S.C. – International Accounting Standards Committee), determinato a seguito di apposita valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del presidente dell'ente medesimo.

c) L'avviamento va iscritto separatamente solo se relativo all'acquisizione, a titolo oneroso, di un'azienda o complesso aziendale. Per i criteri di valutazione, ammortamento e svalutazione straordinaria si fa riferimento al menzionato documento n. 24. In ipotesi di acquisizione a titolo gratuito di un'azienda o complesso aziendale, la valutazione complessiva della medesima e l'attribuzione del valore ai suoi componenti patrimoniali attivi (escluso l'avviamento, come sopra precisato) e passivi deve essere effettuata in base al valore normale determinato a seguito di valutazione peritale come precisato al precedente punto b). La stima peritale non viene eseguita ove si tratti di beni di modico valore.

II – Immobilizzazioni Materiali

Per i criteri relativi all'iscrizione in bilancio, alla valutazione (che deve essere effettuata col criterio del costo storico), all'ammortamento ed al calcolo di eventuali svalutazioni per perdite durevoli di valore si fa riferimento al documento n. 16 dei principi contabili "Le immobilizzazioni materiali". Le rivalutazioni sono ammesse solo in presenza di specifiche normative che le prevedano e con le modalità ed i limiti in esse indicati (salve le eventuali rivalutazioni effettuate in occasione della periodica "ricognizione" di cui si dirà in seguito). Per i beni mobili ricevuti a titolo gratuito, il valore da iscrivere in bilancio è il valore normale, determinato, come per le immobilizzazioni immateriali, a seguito di apposita valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale. La stima peritale non viene eseguita ove si tratti di valore non rilevante o di beni di frequente negoziazione per i quali il valore normale possa essere desunto da pubblicazioni specializzate che rilevano periodicamente i valori di mercato (es.: autovetture, motoveicoli, autocarri, ecc.). Per le copie gratuite di libri, riviste ed altre pubblicazioni da conservare in raccolte, il valore è pari al prezzo di copertina. Tutti i beni, mobili ed immobili, qualificati come "beni culturali" ai sensi dell'art. 2 del D.lgs. 490/1999 o "beni soggetti a tutela" ai sensi dell'art. 139 del medesimo decreto, non vengono assoggettati ad ammortamento.

Per gli immobili acquisiti dall'ente a titolo gratuito il valore normale si determina col "sistema automatico" in base ai coefficienti moltiplicatori della rendita catastale previsti dalla vigente normativa tributaria ai fini dell'I.C.I. – Imposta Comunale sugli Immobili. Qualora vi sia un sensibile divario fra valore di mercato e valore determinato col "procedimento automatico" è necessario far ricorso alla stima peritale dell'esperto nominato dal Presidente del Tribunale. Analogamente alla stima peritale occorre far ricorso per immobili di pregio di valore rilevante, o per immobili di interesse storico o artistico. Importante negli enti pubblici è il fenomeno dell'acquisizione di diritti reali di godimento (uso, usufrutto, abitazione, superficie, enfiteusi) o di immobili gravati da diritti reali di godimento di terzi o da rendite, perpetue o temporanee, di cui sono titolari terzi. E' necessario indicare, dunque, criteri di valutazione per tali categorie di diritti; criteri che non sono previsti dai principi contabili applicabili ai bilanci delle imprese. Se tali diritti vengono acquisiti al patrimonio dell'ente a titolo oneroso, col sostenimento di un costo, il valore da iscrivere è pari al costo di acquisizione, aumentato dei costi accessori. I criteri per l'ammortamento e le eventuali svalutazioni straordinarie sono analoghi a quelli vevoli per gli immobili acquisiti a titolo di piena proprietà. Se, invece, i diritti menzionati vengono acquisiti a titolo gratuito (es.: per donazione), il valore da iscrivere è il valore normale determinato da un esperto come sopra precisato. L'esperto dovrà attenersi ai criteri di seguito precisati, tenuto conto della disciplina sulla costituzione e l'esercizio dei diritti menzionati, posta dal codice civile. Nei casi più semplici (es.: valutazione di rendite o di usufrutto immobiliare) non è necessario far ricorso alla stima dell'esperto esterno.

a) Rendite

a/1) *Rendita perpetua o a tempo indeterminato*: il valore è $V=R/i$, in cui "R" è l'importo medio della rendita netta ed "i" il tasso di capitalizzazione pari al tasso di interesse legale (dall'1/1/2001: 3,5%);

a/2) *Rendita temporanea*: $V=R \cdot a-i^{-n}$, in cui "n" è il numero di anni di durata della rendita ed "i" il tasso di capitalizzazione, pari al tasso di interesse legale. Non è, ovviamente, configurabile la rendita vitalizia a favore dell'ente. Se si tratta di valutare un immobile trasferito all'ente, gravato di una rendita a favore di terzi,

il valore "V" dell'immobile, determinato come sopra precisato, deve essere ridotto del valore della rendita. Se l'obbligazione di corrispondere al terzo la rendita grava direttamente sull'ente, all'attivo deve essere iscritto il valore (costo o valore normale) dell'immobile; al passivo, fra i debiti, il valore della rendita. Se la rendita a favore di terzi è una rendita vitalizia, devono essere utilizzate le tavole di sopravvivenza media allegate al vigente T.U. in materia di imposta di registro.

b) Usufrutto.

La durata dell'usufrutto per le persone giuridiche non può eccedere i trent'anni (art. 979, 2° comma, codice civile). In ipotesi di acquisizione a titolo gratuito, il valore dell'usufrutto "V" è pari a $V=R \cdot ai - |$ dove "R" è il reddito netto annuo medio conseguibile, "n" la durata dell'usufrutto ed "i" il tasso di capitalizzazione, pari al tasso di interesse legale (oggi molto vicino al tasso *free risk* corrispondente al rendimento medio netto dei titoli pubblici di durata pluriennale). Se, come avviene di solito, si tratta di usufrutto di un fabbricato di civile abitazione o di un fabbricato a destinazione commerciale, il reddito medio netto può essere convenzionalmente identificato con la rendita catastale (che è al netto dei costi di manutenzione e riparazione dell'immobile). Se l'ente acquisisce a titolo gratuito la nuda proprietà di un immobile, il valore da iscrivere è pari al valore normale dell'immobile al netto del valore dell'usufrutto. In caso di usufrutto di azioni o quote di società di capitali, occorre individuare il dividendo medio futuro conseguibile ed è necessaria la valutazione peritale.

c) Uso ed abitazione.

Valgono i medesimi criteri individuati per l'usufrutto immobiliare.

d) Superficie.

Viene presa in considerazione solo l'ipotesi di diritto di superficie costituito, a titolo oneroso o gratuito, a favore dell'ente. La valutazione peritale deve considerare il valore attuale del reddito netto medio ricavabile, per la durata del diritto, dall'Ente titolare del diritto di superficie. Tale reddito è convenzionalmente pari alla rendita catastale. Il valore ottenuto deve essere ridotto del costo di realizzazione del fabbricato, se questo è a carico dell'ente. Occorre poi detrarre, in ogni caso, il valore attuale delle spese di rimozione e di ripristino al termine della durata del diritto. Criteri analoghi devono essere seguiti per le costruzioni erette al di sopra di suoli demaniali, in virtù di apposita concessione. Nelle ipotesi di maggiore complessità è necessario ricorrere alla valutazione peritale.

e) Enfiteusi.

Il valore del diritto di nuda proprietà acquisito gratuitamente dall'ente, è pari al valore attuale del canone enfiteutico per la residua durata dell'enfiteusi $V=R \cdot ai - |$. Il valore del diritto dell'enfiteuta, acquisito dall'Ente a titolo gratuito, è pari al valore normale dell'immobile ridotto del valore della nuda proprietà. Ogni cinque anni per i beni mobili (ed entità immateriali equiparate) ed ogni dieci anni per i beni immobili (e diritti reali immobiliari) occorre procedere ad una ricognizione dell'esistenza e del valore di tali beni, attribuendo ad essi un valore pari al valore normale, tenuto conto delle loro condizioni d'uso. A seguito di tale valutazione possono rilevarsi rivalutazioni o svalutazioni rispetto ai valori contabili.

III – Azioni, partecipazioni non azionarie e titoli ad interesse predeterminato

a) Azioni.

Per le partecipazioni azionarie immobilizzate, il criterio di valutazione è quello del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore (art. 2426 nn. 1 e 3 codice civile). Le partecipazioni in imprese controllate e collegate possono anche essere valutate in base al "metodo del patrimonio netto" di cui all'art. 2426 n. 4 codice civile. Per le modalità di iscrizione e valutazione occorre far riferimento ai documenti nn. 20 e 21 dei principi contabili. Le azioni facenti parte della Tesoreria e destinate allo scambio devono, invece, essere valutate al minore fra il costo di acquisizione ed il presumibile valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato. Anche per esse si rinvia ai criteri precisati dal documento n. 20 dei principi contabili. In ogni caso, per le azioni quotate vanno tenuti presenti anche i corsi di borsa, nei limiti e con le modalità precisati dai principi contabili. In ipotesi di acquisizione di azioni a titolo gratuito (es.: donazione) il valore da iscrivere in bilancio è il valore normale determinato con apposita valutazione peritale. Se si tratta di azioni quotate, che costituiscano una partecipazione di minoranza non qualificata, non è necessario far ricorso all'esperto esterno.

b) Partecipazioni non azionarie.

I criteri di iscrizione e valutazione sono analoghi a quelli valevoli per le azioni e sono precisati nei documenti 20 e 21 dei principi contabili.

c) Titoli ad interesse predeterminato.

Anche per essi, a seconda che si tratti di titoli immobilizzati o destinati allo scambio, si applicano i criteri previsti dall'art. 2426 codice civile e dal documento n. 20 dei principi contabili. Anche in questo caso per i titoli quotati non è necessario far ricorso ad un esperto esterno.

IV – Crediti, Ratei e Risconti

I crediti devono essere valutati secondo il presumibile valore di realizzo, come precisato dall'art. 2426, n. 8) codice civile (e ciò anche se l'ente di solito, specie quando si tratta di tributi e contributi, ha l'obbligo giuridico della riscossione dell'intero importo). I crediti in valuta devono essere valutati in base ai cambi correnti. Si fa riferimento, per la valutazione dei crediti, ai criteri indicati nei documenti nn. 15 (I crediti) e 26 (Operazioni e partite in moneta estera) dei principi contabili. I ratei e risconti devono essere iscritti e valutati in conformità a quanto precisato dall'art. 2424-bis, 1° comma, codice civile e dal documento n. 18 (Ratei e risconti) dei principi contabili. La denominazione e classificazione dei crediti prevista dall'art. 2424 codice civile va adattata in relazione alla natura dell'attività svolta dall'ente.

V – Rimanenze di Magazzino

Le eventuali giacenze di magazzino (materie prime, secondarie e di consumo; semilavorati; prodotti in corso di lavorazione; prodotti finiti; lavori in corso su ordinazioni) vanno valutate al minore fra costo e valore di presumibile realizzazione desunto dall'andamento del mercato (art. 2426 n. 9 codice civile).

VI – Patrimonio Netto

Per la denominazione e classificazione del capitale o fondo di dotazione dell'ente e delle riserve si applicano i criteri indicati nel documento n. 28 dei principi contabili "Il patrimonio netto", nei limiti in cui siano compatibili con la specifica normativa applicabile all'ente. Le voci "Utili (perdite) portati a nuovo" e "Utile (perdita) dell'esercizio" sono sostituite, rispettivamente, dalle voci "Avanzi (disavanzi) economici di precedenti esercizi" "Avanzo (disavanzo) economico dell'esercizio".

VII – Fondi per rischi ed oneri

I criteri di iscrizione e la valutazione dei fondi per rischi e dei fondi per oneri sono quelli indicati dal documento n. 19 dei principi contabili "I fondi per rischi ed oneri. Il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato, I debiti". Tali criteri devono essere coordinati con quelli previsti da eventuali normative specifiche applicabili all'ente (es.: in materia di fondi di quiescenza).

Per i contributi in conto capitale iscritti nella classe "B" del passivo, si applicano i criteri previsti dal principio contabile internazionale n. 20 dell'IASC.

VIII – Trattamento di fine rapporto di lavoro

Per i criteri di determinazione dell'accantonamento al fondo T.F.R. si fa riferimento all'art. 12 della L. 70/1975, all'art. 2120 codice civile, in quanto applicabili, ed alle indicazioni contenute nel documento n. 19 dei principi contabili, tenuto conto di altre eventuali normative applicabili all'ente.

IX – Debiti

Per i criteri di iscrizione e valutazione dei debiti si fa riferimento alle indicazioni contenute nel menzionato documento n. 19 dei principi contabili. La classificazione e denominazione delle voci va adattata in relazione alla natura dell'attività svolta dall'Ente.

X – Conti d'Ordine

Anche negli enti pubblici devono essere iscritti, in calce allo stato patrimoniale, i conti d'ordine, suddivisi nella consueta triplice classificazione: rischi, impegni, beni di terzi. I criteri di iscrizione e valutazione sono quelli previsti dal documento n. 22 dei principi contabili "Conti d'Ordine". Mentre deve ritenersi necessaria la distinzione, prevista dall'art. 2426 codice civile, delle garanzie prestate fra fidejussioni (cui sono equiparate le lettere di patronage "forti"), avalli, altre garanzie personali e garanzie reali, non si ritiene invece obbligatoria l'ulteriore classificazione, per ciascun tipo di garanzia, fra imprese controllate, collegate, controllanti ed altre

consociate. Nella categoria dei conti d'ordine per impegni ricadono anche le gare bandite e non concluse al termine dell'esercizio; ciò in quanto il bando è un atto che vincola l'amministrazione pubblica verso l'esterno poiché produce situazioni soggettive tutelate in capo ai terzi e, precisamente, a coloro che hanno già inoltrato la domanda di partecipazione conformemente alle condizioni definite dal bando stesso. Pertanto l'importo complessivo delle gare in essere a fine esercizio dovrà essere iscritto nei conti d'ordine e commentato in nota integrativa; esso costituirà, inoltre, una parte vincolata del risultato di amministrazione.

XI - Casi particolari di valutazione e di iscrizione

Si espongono di seguito alcuni casi particolari concernenti le modalità di valutazione ed iscrizione di alcuni beni o di alcuni costi sostenuti dagli enti pubblici. Tali indicazioni vanno considerate quali esemplificazioni di applicazione dei principi e dei criteri precedentemente illustrati.

1. Acquisizione per donazione da parte dell'ente pubblico di beni librari considerati come bene strumentale all'attività istituzionale, oppure come bene non strumentale.

I criteri di iscrizione e valutazione sono i seguenti:

- a) i libri, riviste e pubblicazioni varie di frequente utilizzo per l'attività istituzionale dell'ente vengono considerati beni di consumo e non vengono iscritti nello stato patrimoniale;
- b) i beni librari qualificabili come "beni culturali" ai sensi del D.lgs. 490/1999, vengono iscritti nello stato patrimoniale e non sono assoggettati ad ammortamento;
- c) i libri facenti parte di biblioteche, la cui consultazione rientra nell'attività istituzionale dell'ente (biblioteche di Università, Istituti ed Enti di ricerca, ecc.) e che pertanto costituiscono beni strumentali per l'attività svolta dall'ente stesso, devono essere ammortizzati in un periodo massimo di cinque anni;
- d) gli altri libri, non costituenti beni strumentali, non vengono assoggettati ad ammortamento.

2. Contributi straordinari dello Stato erogati all'ente pubblico, finalizzati ad investimenti.

Il loro trattamento contabile è quello indicato nell'Allegato 1, punto q).

3. Contributi statali, regionali o di privati per lavori di scavi archeologici (attività istituzionale) con acquisizione da parte dell'ente pubblico di reperti archeologici.

I contributi correnti concessi per la copertura dei costi di gestione dell'ente sono contributi d'esercizio, da imputare alla voce A5 del conto economico. I contributi in conto capitale sono imputati in base allo stato di avanzamento dei lavori. Se, a seguito degli scavi archeologici, vengono acquisiti dei reperti archeologici che costituiscono "beni culturali" ai sensi del D.lgs. 490/1999, essi devono essere valutati e descritti all'attivo dello stato patrimoniale, senza che si proceda nei successivi esercizi all'ammortamento del loro valore.

4. Contributi in conto capitale per restauri.

Se il restauro riguarda un bene ammortizzabile essi devono essere rilevati in bilancio come i contributi in c/capitale per impianti (accredito graduale al conto economico in corrispondenza all'ammortamento degli impianti). Se, invece, si tratta di restauro di un "bene culturale" non soggetto ad ammortamento, l'accredito al conto economico del contributo deve essere correlato al sostenimento dei costi del restauro. Pertanto, se tali costi vengono sostenuti in più esercizi, il contributo deve essere frazionato ed imputato proporzionalmente a tali esercizi.

5. Costi relativi alle opere di scavo e di restauro di cui ai precedenti casi 3 e 4.

I costi relativi ad opere di scavo e restauro (quando tale attività costituisca l'attività istituzionale dell'Ente) devono essere imputati al conto economico dell'esercizio in cui vengono sostenuti. Solo eccezionalmente essi possono essere capitalizzati ed ammortizzati nei successivi esercizi: ciò è possibile solo se si tratta di interventi di natura straordinaria per importi rilevanti e se il reintegro economico degli ammortamenti è assicurato dai maggiori proventi conseguibili e dimostrabili, tenuto conto dei contributi già acquisiti dall'ente. Il periodo massimo di ammortamento non può superare i cinque anni.

6. Contributi per la ricerca erogati dallo Stato o da altri enti pubblici o privati, sia quando la ricerca non consegue risultati, sia quando si giunge ad un risultato.

Se la ricerca è senza risultato, i contributi sono imputati al conto economico in ragione dei costi sostenuti per la ricerca. Se, invece, la ricerca porta al conseguimento di un risultato valutabile, i contributi vanno imputati al conto economico in correlazione con l'ammortamento dei costi capitalizzati.

7. Costi della ricerca.

Si possono capitalizzare solo i costi di ricerca applicata alle condizioni previste dal documento n. 24 dei principi contabili sulle immobilizzazioni immateriali.

8. Acquisto di beni immobili strumentali da parte dell'ente pubblico, i cui pagamenti vengono effettuati direttamente a carico del bilancio dello Stato.

Se l'acquisto dell'immobile avviene a titolo di piena proprietà è come se si ricevesse il bene a titolo gratuito. Il valore di iscrizione è pari al costo posto a carico dello Stato. Se invece il bene è stato acquisito a titolo d'uso, esso va iscritto fra i conti d'ordine al valore sopra indicato. In questo caso sarà necessario valutare il diritto reale di godimento.

9. Costi relativi alla realizzazione delle scenografie e degli allestimenti scenici da parte delle Fondazioni enti lirici.

I costi relativi alla realizzazione di scenografie ed allestimenti tecnici (in enti lirici, teatri di prosa, ecc.) che di solito assumono un ammontare rilevante, devono essere correlati ai proventi e ricavi retraibili dall'utilizzo economico delle scenografie e degli allestimenti tecnici, in base ai programmi artistici degli enti lirici o dei teatri. Se essi vengono utilizzati in un solo esercizio (ipotesi alquanto improbabile) il relativo costo deve essere caricato per intero al conto economico di quell'esercizio, mentre l'eventuale ricavo derivante dalla vendita a terzi della scenografia o dell'allestimento tecnico dopo aver esaurito il suo utilizzo diretto, va accreditato al conto economico dell'esercizio in cui avviene la vendita. Se, invece, l'utilizzo avviene per più rappresentazioni riguardanti una pluralità di esercizi, il costo va capitalizzato ed ammortizzato per tutto il previsto periodo di utilizzo. Può darsi che negli anni successivi al completamento dell'utilizzo della scenografia essa, anziché essere venduta, venga concessa in noleggio a terzi. In questa ipotesi, all'attivo dello stato patrimoniale di solito non figurerà più alcun valore, essendo stato interamente ammortizzato il costo di realizzazione della scenografia, mentre nei conti economici degli esercizi in cui si verifica il noleggio saranno rilevati (per competenza economica) i relativi proventi. Se, invece, nel corso della procedura di ammortamento, l'ente lirico o teatrale muta i propri programmi e riduce il previsto periodo di utilizzo diretto della scenografia, l'ammortamento dovrà continuare nei successivi esercizi nei quali essa sarà utilizzata indirettamente attraverso la concessione in noleggio a terzi.

N. dipendenti/ collaboratori	Data assunzione	Tipologia di contratto di assunzione	Qualifica	Trattamento economico al loro delle ritenute erogato - importo anno al 31.12.2018	Trattamento economico al loro delle ritenute erogato - importo previsto anno 2019	Trattamento di fine rapporto al 31/12/2019 importo previsto
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						
13						
14						
15						
16						
17						
18						
19						
20						
21						
22						
23						
24						
25						
26						
27						
28						
29						
30						
31						
32						

€ - € - € - € - €