

CORSO DI FORMAZIONE
La revisione economico-finanziaria negli Enti Locali

La Rendicontazione

Formazione autoprodotta O.D.C.E.C. Perugia – Anno 2016

Dott. Dante De Paolis
Dirigente del Comune di Perugia

CORSO DI FORMAZIONE

La revisione economico-finanziaria negli Enti Locali

La Rendicontazione

Argomenti trattati:

- Finalità
- Attività preliminari alla predisposizione del Rendiconto
- La dimostrazione dei risultati
- I Documenti del rendiconto di gestione

La Rendicontazione

Si inserisce nel c.d. 'sistema di bilancio', strumento essenziale del ciclo della programmazione e del controllo

Il Sistema di Bilancio fornisce informazioni – di natura finanziaria, economica, patrimoniale - in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione e all'andamento complessivo dell'Ente Locale

La Rendicontazione

*Il Rendiconto, si inserisce nei rapporti tra Consiglio, Giunta, Responsabile dei servizi finanziari e Tesoriere, applicando il **principio generale** secondo il quale **qualsiasi gestione, comportando l'esercizio di un potere, deve culminare nella resa del conto a chi ha conferito poteri e mezzi***

La Rendicontazione

*Il Rendiconto, si inserisce nei rapporti tra Consiglio, Giunta, Responsabile dei servizi finanziari e Tesoriere, applicando il **principio generale** secondo il quale **qualsiasi gestione, comportando l'esercizio di un potere, deve culminare nella resa del conto a chi ha conferito poteri e mezzi.***

La Rendicontazione - Finalità

“Rendere conto della gestione” significa:

fornire informazioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sull'andamento economico e sui flussi finanziari di un ente locale.

Il Rendiconto infatti:

- Espone i valori riferiti ad operazioni di gestione riguardanti un periodo già trascorso
- Consente di confrontare i risultati conseguiti con quelli previsti, al fine di verificare se gli obiettivi programmati siano stati effettivamente raggiunti
- Rappresenta la base informativa di partenza per lo svolgimento di ulteriori indagini sull'efficacia, sull'efficienza e l'economicità della gestione condotte mediante l'ausilio delle tecniche di “analisi di bilancio”

La Rendicontazione - Finalità

segue:

- Consente di individuare gli “scarti”, “scostamenti” e “varianze” fra ciò che si era previsto di realizzare e quanto risulta effettivamente compiuto
- Offre dati utili per cercare di individuare eventuali “responsabilità” o “meriti” della Dirigenza per il mancato od ottenuto perseguimento degli obiettivi posti
- Fornisce informazioni indispensabili per alimentare il processo di programmazione, che si estrinseca nella redazione del DUP, del Bilancio di Previsione e del PEG

La Rendicontazione - Fonti

La disciplina normativa del Rendiconto di Gestione è contenuta nel D. Lgs. n. 267/2000 (T.U.E.L.) al

TITOLO V- RILEVAZIONE E DIMOSTRAZIONE DEI RISULTATI DI GESTIONE

Articoli da 227 a 233

e nel D.Lgs. n. 118/2011 (Allegato n. 10)

La Rendicontazione

Il Rendiconto di Gestione è deliberato dall'organo consiliare entro il 30 aprile dell'anno successivo tenuto motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione. La proposta è messa a disposizione dei componenti dell'organo consiliare entro un termine non inferiore a 20 giorni (stabilito dal Regolamento di Contabilità).

In caso di mancata approvazione del Rendiconto entro il termine si applicano le procedure previste per la mancata approvazione del Bilancio (art. 141, co. 2 TUEL).

La Rendicontazione

Il Rendiconto si compone dei seguenti documenti:

- Conto del bilancio (Art. 228)
- Conto economico (Art. 229)
- Stato patrimoniale (Art. 230)
- Relazione sulla gestione (Art. 231)

Fino al 2015 era previsto anche il Prospetto di Conciliazione quale documento accluso al Conto Economico.

La Rendicontazione

Conto del bilancio (All. 10 al D.Lgs. n. 118/2011)

Dimostra i risultati finali della gestione rispetto alle autorizzazioni contenute nel primo anno del bilancio di previsione.

Per ciascuna tipologia di entrata e per ciascun programma di spesa il C.B. comprende, distintamente per residui e competenza:

- a) Per l'entrata le somme accertate, con distinzione della parte riscossa e di quella ancora da riscuotere
- b) Per la spesa le somme impegnate, con distinzione della parte pagata e di quella ancora da pagare e di quella impegnata con imputazione agli esercizi successivi rappresentata dal F.P.V.

Il Conto del Bilancio si conclude con la dimostrazione del risultato della gestione di competenza e della gestione di cassa e del risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio.

La Rendicontazione

Conto Economico (All. 1 e 10 al D.Lgs. n. 118/2011)

Evidenzia i componenti positivi e negativi della competenza economica dell'esercizio considerato rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale (Principio contabile generale n. 17).

Stato Patrimoniale

Rappresenta i risultati della gestione patrimoniale e la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio (Principio contabile generale n. 17 e Principi contabili applicati della c.e.p. all. 1 e 4/3 al D.Lgs. n. 118/2011).

La Rendicontazione – Le Fasi

FASE	SOGGETTO COMPETENTE	ATTIVITA' E DOCUMENTI PRODOTTI
FASI PRELIMINARI DI VERIFICA E RISCONTRO	TESORIERE	CONTO DEL TESORIERE
	AGENTI CONTABILI INTERNI	CONTO DEGLI AGENTI CONTABILI INTERNI
	SERVIZIO FINANZIARIO E RESPONSABILI DEI SERVIZI	ELENCO RESIDUI ATTIVI E PASSIVI
	SERVIZIO FINANZIARIO	CONTO DEL BILANCIO CON ANNESSE TABELLE PARAMETRICHE, ECONOMICO E CONTO PATRIMONIALE STATO
ELABORAZIONE DOCUMENTI	GIUNTA	DELIBERAZIONE SCHEMA RENDICONTO E RELAZIONE SULLA GESTIONE
CONTROLLO INTERNO	ORGANO DI REVISIONE	RELAZIONE SULLA PROPOSTA DI DELIBERAZIONE CONSILIARE E SULLO SCHEMA DI RENDICONTO
APPROVAZIONE	CONSIGLIO	DELIBERAZIONE RENDICONTO DELLA GESTIONE
CONTROLLO ESTERNO	CORTE DEI CONTI	REFERTO

La Rendicontazione – Tempistiche

CHI	COSA	QUANDO
Tesoriere	Rende il conto della propria gestione di cassa	30 gennaio
Economo altri agenti contabili	Rendono il conto della propria gestione	30 gennaio
Servizio Finanziario	Verifica il conto del tesoriere e degli altri agenti contabili; Allinea la contabilità di cassa con le movimentazioni del tesoriere; Provvede al riaccertamento dei residui attivi e passivi e alla stesura dell'elenco degli stessi distinti per anno di provenienza; Provvede alla redazione del conto del bilancio, del conto economico e dello stato patrimoniale;	28 febbraio (*)
Giunta	Provvede alla stesura della relazione sulla gestione	15 marzo (*)
Giunta	Approva la proposta di deliberazione consiliare del rendiconto e dello schema del rendiconto	31 marzo (*)
Organo di revisione	Provvede alla stesura della relazione sulla proposta di rendiconto e di deliberazione consiliare	10 aprile (*)
	La proposta di rendiconto con la relazione dell'organo di revisione sono messi a disposizione dei consiglieri	10 aprile (*)
Consiglio	Approva il rendiconto tenendo motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione	30 aprile

La Rendicontazione – Riaccertamento dei residui

RIACCERTAMENTO DEI RESIDUI:

- **ORDINARIO**
- **PARZIALE** (eventuale)
 - Applicando il Principio contabile della competenza finanziaria
'potenziata'

L'operazione di riaccertamento persegue le finalità di:

1. Garantire l'attendibilità e la significatività dei risultati gestionali
2. Esplicare gli effetti sulla congruità delle imputazioni contabili

Indagando sui seguenti aspetti:

- ASPETTO GIURIDICO
- ASPETTO TEMPORALE

La Rendicontazione – Riaccertamento dei residui

RESIDUI ATTIVI = Entrate accertate esigibili non incassate

RESIDUI PASSIVI = Spese impegnate esigibili non pagate

La ricognizione dei residui è diretta a verificare 4 elementi:

- 1) Fondatezza giuridica
- 2) Affidabilità della scadenza dell'obbligazione
- 3) Permanenza delle posizioni debitorie effettive degli impegni assunti
- 4) Corretta classificazione e imputazione dei crediti/debiti in bilancio

La Rendicontazione – Riaccertamento dei residui

Gli esiti dell'operazione di riaccertamento sono i seguenti:

- **MANTENIMENTO**
Conservazione nel conto del bilancio
- **STRALCIO**
Eliminazione dal conto del bilancio
- **REIMPUTAZIONE**
Variazione delle condizioni di esigibilità (con effetti sul F.P.V.)
- **RICLASSIFICAZIONE**
Correzione delle entrate/spese erroneamente iscritte in bilancio

N.B. Per esempio per l'acquisto di beni e servizi l'esigibilità coincide con la consegna del bene o con l'esecuzione della prestazione – Il mantenimento può richiedere una specifica dichiarazione/attestazione del responsabile del procedimento.

La Rendicontazione – Riaccertamento dei residui

La **REIMPUTAZIONE** all'esercizio corretto di destinazione avviene mediante Delibera della Giunta Comunale con parere dell'ORGANO DI REVISIONE.

RIACCERTAMENTO PARZIALE

Istituto tipico della contabilità 'armonizzata'







Applicato per la 1^a volta nel 2016 in relazione alla gestione 2015

Finalità: corretta reimputazione nell'esercizio in corso di obbligazioni da incassare o da pagare necessariamente prima del riaccertamento ordinario per esigenze di regolare finanziariamente operazioni imputate contabilmente nell'esercizio precedente divenute esigibili nell'anno successivo.

Provvedimento: Determina del Responsabile del Servizio finanziario, previo parere dell'ORGANO DI REVISIONE, da recepire successivamente nella Delibera della Giunta Comunale.

La Rendicontazione – Riaccertamento dei residui




Dalla verifica dei Residui di gestione si determinano le seguenti situazioni, per i RESIDUI ATTIVI:

- NON ESIGIBILE (al 31.12)  Cancellato e reimputato nell'es.in cui andrà a scadenza
- INSUSSISTENTE  Eliminato definitivamente dal C.B.
- INESIGIBILE  Eliminato definitivamente dal C.B.
-  Accantonamento al FCDE
- DUBBIA ESIGIBILITA'  Stralcio e iscrizione al patrimonio
- NON CORRETTA CLASSIFICAZIONE  Rettifica in aumento o in diminuzione nell'ambito dello stesso titolo

NON ACCERTAMENTO DI NUOVI CREDITI IN COMPETENZA

La Rendicontazione – Riaccertamento dei residui

Dalla verifica dei Residui di gestione si determinano le seguenti situazioni, per i RESIDUI PASSIVI:

- NON ESIGIBILE (al 31.12)  Cancellato e reimputato nell'es.in cui andrà a scadenza
- INSUSSISTENTE  Eliminato definitivamente dal C.B.
- INESIGIBILE  Eliminato definitivamente dal C.B.

- NON CORRETTA CLASSIFICAZIONE

 Rettifica in aumento o in diminuzione nell'ambito dello stesso titolo

Riconoscimento debito fuori bilancio nell'ambito di diverso titolo

NECESSITA' DI UN NUOVO IMPEGNO IN COMPETENZA

La Rendicontazione – Riaccertamento dei residui

Dalla verifica dei Residui di gestione si determinano le seguenti eccezioni per i RESIDUI PASSIVI delle spese in c/capitale o QTE delle opere pubbliche.

Voci di costo a cui non corrisponde una obbligazione giuridica perfezionata ad es. a seguito di gara indetta ma non aggiudicata entro l'anno successivo: confluiscono nell'avanzo vincolato oppure in caso di spesa sostenuta vengono cancellati e concorrono alla determinazione del FPV.

ELENCO DEI RESIDUI

- Residui attivi e passivi derivanti da esercizi anteriori a quello di competenza
- Crediti inesigibili stralciati

La Rendicontazione

Determinazione del risultato di amministrazione

FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)
RESIDUI ATTIVI	(+)
Di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del Dipartimento delle Finanze	
RESIDUI PASSIVI	(-)
F.P.V. PER SPESE CORRENTI	(-)
F.P.V. PER SPESE C/CAPITALE	(-)
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31.12.... (A)	(=)

La Rendicontazione

Determinazione del risultato di amministrazione

Composizione del risultato di amministrazione al 31.12.....:

PARTE ACCANTONATA	
FONDO CREDITI DUBBIA ESIGIBILITA'	
FONDO ... AL 31.12.	
FONDO ... AL 31.12.	
TOTALE PARTE ACCANTONATA (B)	
PARTE VINCOLATA	
VINCOLI DERIVANTI DA LEGGE E PRINCIPI CONTABILI	
VINCOLI DERIVANTI DA TRASFERIMENTI	
VINCOLI DERIVANTI DA MUTUI	
VINCOLI FORMALMENTE ATTRIBUITI DALL'ENTE	
ALTRI VINCOLI DA SPECIFICARE	
TOTALE PARTE VINCOLATA (C)	
TOTALE PARTE DESTINATA AGLI INVESTIMENTI (D)	
TOTALE PARTE DISPONIBILE (E) = (A)-(B)-(C)-(D)	

La Rendicontazione

Accantonamento al FCDE:

- Se in sede di Rendiconto il Fondo è inferiore all'importo considerato congruo viene incrementata la quota del risultato dedicata al Fondo
- Se in sede di Rendiconto il Fondo è superiore all'importo considerato congruo viene svincolata la quota del risultato non necessaria
- Di norma l'accantonamento al Fondo è effettuato nel Rendiconto per l'intero importo già a decorrere dal 1° esercizio
 - Se il risultato di amm.ne non è capiente, per la quota eccedente si registra un disavanzo che deve essere applicato al bilancio di previsione in corso di gestione
 - Fino a quando il Fondo non risulta adeguato non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione

La Rendicontazione

Accantonamento al FCDE:

- E' utilizzato in caso di cancellazione dei crediti dal conto del bilancio, riducendo di pari importo la quota di accantonamento nel risultato di amministrazione
- Trascorsi 3 anni dalla scadenza di un credito di dubbia esigibilità, non riscosso, il responsabile del procedimento dell'entrata valuta l'opportunità di operare lo stralcio del credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo accantonato nell'avanzo
- A seguito della cancellazione dei crediti dalle scritture finanziarie è necessario adeguare l'accantonamento all'importo riaccertato dei residui attivi

La Rendicontazione

Verifica della congruità del FCDE:

- In sede di Rendiconto relativo all'esercizio 2015 (e fino all'esercizio 2018) la quota accantonata nel risultato di amministrazione a titolo di FCDE può essere determinata per un importo non inferiore al seguente:
 - + FCDE nel risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto
 - Utilizzi del FCDE effettuati per la cancellazione o lo stralcio dei crediti
 - + importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione per il FCDE nell'esercizio cui si riferisce il rendiconto

La Rendicontazione

Quote accantonate:

- Oltre al FCDE sono accantonate nell'avanzo di amministrazione gli altri Fondi:
 - Spese legali e contenziosi
 - Perdite partecipate
 - Indennità di fine mandato
 - Rinnovi contrattuali

Quote destinate:

- Sono generate a fronte di entrate accertate derivanti da:
 - Mutui
 - Trasferimenti pubblici
 - Vincoli assegnati dall'Ente (ad es. recupero evasione)
 - Vincoli da legge o da principi contabili (ad es. IVA su investimenti finanziati da mutui)

La Rendicontazione

La verifica del risultato di amministrazione:

Se la somma delle quote accantonate + quote vincolate e quote destinate è $>$ del risultato di amministrazione la quota non vincolata rappresenta un DISAVANZO sostanziale che l'Ente deve recuperare applicandolo alla parte spesa del bilancio.

Se il risultato di amministrazione è negativo l'Ente deve procedere immediatamente alla copertura del DISAVANZO nel bilancio di previsione in corso ai sensi dell'art. 188 del TUEL

Se il risultato di amministrazione al 31.12 è peggiore rispetto al disavanzo al 01.01 (quota da ripianare), la parte non ripianata e l'eventuale maggiore disavanzo devono essere interamente applicati all'esercizio in corso.

La Rendicontazione

La verifica del risultato di amministrazione:

Se il risultato di amministrazione è positivo – AVANZO – è applicabile solo al primo esercizio considerato nel bilancio di previsione per finanziare le spese che si prevede di impegnare nel corso di tale esercizio.

La «quota libera» del risultato di amministrazione può essere utilizzata solo a seguito dell'approvazione del Rendiconto per le seguenti finalità:

- a) Copertura debiti fuori bilancio
- b) Salvaguardia equilibri di bilancio
- c) Finanziamento spese di investimento
- d) Finanziamento di spese correnti a carattere non permanente
- e) Estinzione anticipata dei prestiti.

La Rendicontazione – Gli allegati

Sono allegati al Rendiconto (art. 11, co. 4 D.Lgs. n. 118/2011):

- a) il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;
- b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;
- c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità;
- d) il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie;
- e) il prospetto degli impegni per missioni, programmi e macroaggregati;
- f) la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;
- g) la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;

La Rendicontazione – Gli allegati

Sono allegati al Rendiconto (art. 11, co. 4 D.Lgs. n. 118/2011):

- h) il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per missione;
- j) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali;
- k) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni;
- l) il prospetto dei dati SIOPE;
- m) l'elenco dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo;
- n) l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione;
- o) la relazione sulla gestione dell'organo esecutivo;
- p) la relazione del collegio dei revisori dei conti;

La Rendicontazione – Gli allegati

Sono allegati al Rendiconto (art. 11, co. 4 D.Lgs. n. 118/2011):

- q) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni di cui il comune fa parte e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al rendiconto della gestione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;
- r) la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;
- s) il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio (DAL RENDICONTO 2016)

Rendicontazione – La Relazione sulla gestione

Decreto Legislativo n. 118/2011

Art. 11, comma 3

Al rendiconto della gestione sono allegati oltre a quelli previsti dai relativi ordinamenti contabili:

n) la relazione sulla gestione dell'organo esecutivo redatta secondo le modalità previste dal comma 6;

Art. 11, comma 6

La relazione sulla gestione allegata al rendiconto è un documento illustrativo della gestione dell'ente, nonché dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e di ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili.

Rendicontazione – La Relazione sulla gestione

Decreto Legislativo n. 118/2011

In particolare la relazione illustra:

- a) i criteri di valutazione utilizzati;
- b) le principali voci del conto del bilancio;
- c) le principali variazioni alle previsioni finanziarie intervenute in corso d'anno, comprendendo l'utilizzazione dei fondi di riserva e gli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
- d) l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
- e) le ragioni della persistenza dei residui con anzianità superiore ai cinque anni e di maggiore consistenza, nonché sulla fondatezza degli stessi, compresi i crediti di cui al comma 4, lettera o);

Rendicontazione – La Relazione sulla gestione

Decreto Legislativo n. 118/2011

- f) l'elenco delle movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione, evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno, nel caso in cui il conto del bilancio, in deroga al principio generale dell'integrità, espone il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi;
- g) l'elencazione dei diritti reali di godimento e la loro illustrazione;
- h) l'elenco dei propri enti e organismi strumentali, con la precisazione che i relativi rendiconti o bilanci di esercizio sono consultabili nel proprio sito internet;
- i) l'elenco delle partecipazioni dirette possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale;

Rendicontazione – La Relazione sulla gestione

Decreto Legislativo n. 118/2011

- j) gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie;
- k) gli oneri e gli impegni sostenuti, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;
- l) l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, con l'indicazione delle eventuali richieste di escussione nei confronti dell'ente e del rischio di applicazione dell'articolo 3, comma 17 della legge 24 dicembre 2003, n. 350;

Rendicontazione – La Relazione sulla gestione

Decreto Legislativo n. 118/2011

- m) l'elenco descrittivo dei beni appartenenti al patrimonio immobiliare dell'ente alla data di chiusura dell'esercizio cui il conto si riferisce, con l'indicazione delle rispettive destinazioni e degli eventuali proventi da essi prodotti;
- n) gli elementi richiesti dall'articolo 2427 e dagli altri articoli del codice civile, nonché da altre norme di legge e dai documenti sui principi contabili applicabili;
- o) altre informazioni riguardanti i risultati della gestione, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del rendiconto.

La contabilità economico-patrimoniale

Facoltà di rinvio al 2016 per tutti gli Enti non sperimentatori

Nel 2016 non redigono il Conto Economico e Stato patrimoniale. È necessario il prospetto di conciliazione, il conto economico e il conto del patrimonio.

Gli Enti sperimentatori, al contrario, non redigono il prospetto di conciliazione, il conto economico e il conto del patrimonio.