

La contabilità economico patrimoniale

di Elisabetta Civetta



Armonizzazione – Parte normativa

Amministrazioni pubbliche non territoriali	Amministrazioni pubbliche territoriali (regioni, enti locali, enti strumentali e del SSN)
↓	↓
Legge 196/2009	Legge 42/2009
↓	↓
D.Lgs. 91/2011 (in vigore dal 1.9.2011)	D.Lgs. 118/2011 come modificato dal D.Lgs. 126/2014



STRUTTURA E CONTENUTO DEL D.LGS. 118/2011 come modificato dal D.Lgs. 126/2014

Art.	Descrizione
1	Oggetto e ambito di applicazione
2	Adozione di sistemi contabili omogenei
3	Principi contabili generali e applicati
3-bis	Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali
4	Piano dei conti integrato
5	Definizione della transazione elementare
6	Struttura della codifica della transazione elementare
7	Modalità di codificazione delle transazioni elementari
8	Adeguamento SIOPE
9	Il sistema di bilancio
10	Bilanci di previsione finanziari
11	Schemi di bilancio
11-bis	Bilancio consolidato
11-ter	Enti strumentali
11-quater	Società controllate
11-quinques	Società partecipate
12	Omogeneità della classificazione delle spese
13	Definizione del contenuto di missione e programma
14	Criteri per la specificazione e classificazione delle spese
15	Criteri per la specificazione e la classificazione delle entrate
16	Flessibilità degli stanziamenti di bilancio
17	Tassonomia per gli enti in contabilità civilistica
18	Termini di approvazione dei bilanci
18-bis	Indicatori di bilancio
.....	NORME PER REGIONI
74	Adeguamento dell'ordinamento contabile degli enti locali
75	Adeguamento della definizione di indebitamento
	Adeguamento delle disposizioni in materia di trasparenza dei
76	bilanci
77	Abrogazioni
78	Sperimentazione
79	NORME PER REGIONI
80	Disposizioni finali ed entrata in vigore

ALLEGATI	
1	Principi generali o postulati
2	Allegato titolo II (enti sanitari)
3	Allegati titolo II (enti sanitari)
	Principi contabili applicati
4/1	Principio contabile applicato della programmazione di bilancio
4/2	Principio contabile applicato della contabilità finanziaria
4/3	Principio contabile applicato della contabilità economico patrimoniale
4/4	Principio contabile applicato del bilancio consolidato
5	Allegati alla delibera di riaccertamento straordinario dei residui
5/1	Fondo pluriennale vincolato a seguito del riaccertamento straordinario dei residui
5/2	Risultato di amministrazione a seguito del riaccertamento straordinario dei residui
6	Piano dei conti integrato
7	Codifica transazione elementare
8	Allegati alle variazioni del bilancio di previsione per il tesoriere
9	Schema del bilancio di previsione
10	Schema del rendiconto della gestione
11	Schema di Bilancio consolidato
	Allegati al Documento tecnico di accompagnamento per le regioni e al Piano esecutivo di gestione per gli enti locali
12/1	Previsioni delle entrate per titoli, tipologie e categorie
12/2	Previsioni delle spese per Missioni, programmi, titoli e macroaggregati
13	Elenco delle entrate per titoli, tipologie e categorie
14	Elenco delle spese per missioni, programmi, titoli e macroaggregati
15	Tassonomia enti non sanitari in contabilità civilistica
16	Tassonomia enti sanitari
17	Conto del tesoriere



Armonizzazione – Tempistiche previste nel D.Lgs. 118/2011 come modificato dal D.Lgs. 126/2014

2

Art. 11
c. 12

Adozione, in parallelo, degli schemi di bilancio e di rendiconto di cui al DPR 194/1996 (autorizzatori) e dei nuovi schemi di bilancio (con funzione conoscitiva)

Art. 3
c. 11

Applicazione del principio contabile generale della competenza finanziaria potenziata

0

1

Art. 3
c. 7

Riaccertamento straordinario dei residui

5

Art. 2
c. 2

Adozione da parte delle istituzioni del medesimo sistema contabile dei comuni (contabilità finanziaria, schemi di bilancio e principio della competenza finanziaria Potenziato), al fine di consentire, nel 2016, l'elaborazione del rendiconto finanziario 2015 consolidato con le istituzioni.



Armonizzazione – Tempistiche

Art. 11
c. 14

Adozione dei nuovi schemi di bilancio e rendiconto (autorizzatori)

Art. 3
c. 12

Affiancamento della contabilità economico patrimoniale integrata alla finanziaria
Art. 232 c. 2 del Tuel: gli E.L. con pop. < 5.000 possono non tenere la c.e. fino al 2017

Art. 3
n. 12

Applicazione dei principi applicati della contabilità economico patrimoniale

Art. 4

Adozione piano dei conti integrato

Art.
11-bis
c. 4

Applicazione dei principi applicati del bilancio consolidato al fine di consentire, nel 2017, l'elaborazione del bilancio consolidato 2016

Art. 233-bis Tuel: gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato fino al 2017

Art. 74
n. 19

Applicazione del principio contabile applicato della programmazione

2
0
1
6

La contabilità economico-patrimoniale integrata alla finanziaria

L'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118 prevede, per gli enti in contabilità finanziaria, l'adozione di un sistema contabile integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale.

Nell'ambito di tale sistema integrato, la contabilità economico-patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, che costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione dei risultati della gestione finanziaria, per rilevare i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica



Contabilità economico-patrimoniale: finalità

La contabilità economico-patrimoniale è introdotta al fine di:

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

Conto economico

```
graph TD; A[Conto economico] --> B[Costi e ricavi]; A --> C[Oneri e proventi];
```

Costi e ricavi

Derivanti da operazioni di scambio sul mercato

Oneri e proventi

Derivanti da operazioni che non sono di scambio vero e proprio in quanto strettamente connesse all'attività istituzionale (tributi, contribuzioni, Trasferimenti)

Conto economico

CONTI ECONOMICI		Anno	Anno - 1	riferimento art.2425 cc	riferimento DM 26/4/95
	A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE				
1	Proventi da tributi				
2	Proventi da fondi perequativi				
3	Proventi da trasferimenti e contributi				
a	Proventi da trasferimenti correnti				A5c
b	Quota annuale di contributi agli investimenti				E 20c
c	Contributi agli investimenti				
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici			A1	A1a
a	Proventi derivanti dalla gestione dei beni				
b	Ricavi della vendita di beni				
c	Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi				
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)			A2	A2
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione			A3	A3
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni			A4	A4
8	Altri ricavi e proventi diversi			A5	A5 a e b
	TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				



Conto economico

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE					
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo			B6	B6
10	Prestazioni di servizi			B7	B7
11	Utilizzo beni di terzi			B8	B8
12	Trasferimenti e contributi				
a	Trasferimenti correnti				
b	Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubb.				
c	Contributi agli investimenti ad altri soggetti				
13	Personale			B9	B9
14	Ammortamenti e svalutazioni			B10	B10
a	Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali			B10a	B10a
b	Ammortamenti di immobilizzazioni materiali			B10b	B10b
c	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni			B10c	B10c
d	Svalutazione dei crediti			B10d	B10d
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)			B11	B11
16	Accantonamenti per rischi			B12	B12
17	Altri accantonamenti			B13	B13
18	Oneri diversi di gestione			B14	B14
	TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				
	DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)			-	-



Conto economico

	<u>C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI</u>				
	<u>Proventi finanziari</u>				
19	Proventi da partecipazioni			C 15	C 15
a	da società controllate				
b	da società partecipate				
c	da altri soggetti				
20	Altri proventi finanziari			C 16	C 16
	Totale proventi finanziari				
	<u>Oneri finanziari</u>				
21	Interessi ed altri oneri finanziari			C 17	C 17
a	Interessi passivi				
b	Altri oneri finanziari				
	Totale oneri finanziari				
	TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)			-	-
	<u>D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE</u>				
22	Rivalutazioni			D 18	D 18
23	Svalutazioni			D 19	D 19
	TOTALE RETTIFICHE (D)				



Conto economico

	<u>E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI</u>				
24	Proventi straordinari			E 20	E 20
a	Proventi da permessi di costruire				
b	Proventi da trasferimenti in conto capitale				
c	Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo				E 20b
d	Plusvalenze patrimoniali				E 20c
e	Altri proventi straordinari				
	Totale proventi straordinari				
25	Oneri straordinari			E 21	E 21
a	Trasferimenti in conto capitale				
b	Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo				E 21b
c	Minusvalenze patrimoniali				E 21a
d	Altri oneri straordinari				E 21d
	Totale oneri straordinari				
	TOTALE PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI (E)			-	-
	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)			-	-
26	Imposte (*)			E 22	E 22
27	RISULTATO DELL'ESERCIZIO			E 23	E 23



	STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)	Anno	Anno - 1	riferimento art.2424 C C	riferimento DM 26/4/95
	A) CREDITI vs.LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE			A	A
	TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)				
	B) IMMOBILIZZAZIONI				
I	<u>Immobilizzazioni immateriali</u>			B1	B1
1	Costi di impianto e di ampliamento			B11	B11
2	Costi di ricerca sviluppo e pubblicità			B12	B12
3	Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno			B13	B13
4	Concessioni, licenze, marchi e diritti simile			B14	B14
5	Avviamento			B15	B15
6	Immobilizzazioni in corso ed acconti			B16	B16
9	Altre			B17	B17
	Totale immobilizzazioni immateriali				
	<u>Immobilizzazioni materiali (3)</u>				
II 1	Beni demaniali				
1.1	Terreni				
1.2	Fabbricati				
1.3	Infrastrutture				
1.9	Altri beni demaniali				
III 2	Altre immobilizzazioni materiali (3)				
2.1	Terreni			BII1	BII1
a	di cui in leasing finanziario				
2.2	Fabbricati				
a	di cui in leasing finanziario				
2.3	Impianti e macchinari			BII2	BII2
a	di cui in leasing finanziario				
2.4	Attrezzature industriali e commerciali			BII3	BII3
2.5	Mezzi di trasporto				
2.6	Macchine per ufficio e hardware				
2.7	Mobili e arredi				
2.8	Infrastrutture				
2.9	Diritti reali di godimento				
9	Altri beni materiali				
3	Immobilizzazioni in corso ed acconti			BII5	BII5
	Totale immobilizzazioni materiali				



Stato patrimoniale attivo

IV	<u>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</u>				
1	Partecipazioni in			BIII1	BIII1
a	imprese controllate			BIII1a	BIII1a
b	imprese partecipate			BIII1b	BIII1b
c	altri soggetti				
2	Crediti verso			BIII2	BIII2
a	altre amministrazioni pubbliche				
b	imprese controllate			BIII2a	BIII2a
c	imprese partecipate			BIII2b	BIII2b
d	altri soggetti			BIII2c BIII2d	BIII2d
3	Altri titoli			BIII3	
	Totale immobilizzazioni finanziarie				
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)			-	-
	C) ATTIVO CIRCOLANTE				
I	<u>Rimanenze</u>			CI	CI
	Totale rimanenze				
II	<u>Crediti (2)</u>				
1	Crediti di natura tributaria				
a	Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità				
b	Altri crediti da tributi				
c	Crediti da Fondi perequativi				
2	Crediti per trasferimenti e contributi				
a	verso amministrazioni pubbliche				
b	imprese controllate			CII2	CII2
c	imprese partecipate			CII3	CII3
d	verso altri soggetti				
3	Verso clienti ed utenti			CII1	CII1
4	Altri Crediti			CII5	CII5
a	verso l'erario				
b	per attività svolta per c/terzi				
c	altri				
	Totale crediti				



Stato patrimoniale attivo

III	<u>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</u>				
1	Partecipazioni			C III1,2,3,4,5	C III1,2,3
2	Altri titoli			C III6	C III5
	Totale attività finanziarie che non costituiscono				
IV	<u>Disponibilità liquide</u>				
1	Conto di tesoreria				
a	Istituto tesoriere				C IV1a
b	presso Banca d'Italia				
2	Altri depositi bancari e postali			C IV1	C IV1b e CIV1
3	Denaro e valori in cassa			C IV2 e C IV3	C IV2 e CIV3
4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente				
	Totale disponibilità liquide				
	TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)				
	D) RATEI E RISCONTI				
1	Ratei attivi			D	D
2	Risconti attivi			D	D
	TOTALE RATEI E RISCONTI (D)				
	TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)			-	-



STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
	A) PATRIMONIO NETTO		
I	Fondo di dotazione	AI	AI
II	Riserve		
a	da risultato economico di esercizi precedenti	AIV, AV, AVI, AVII, AVII	AIV, AV, AVI, AVII, AVII
b	da capitale	AII, AIII	AII, AIII
c	da permessi di costruire		
III	Risultato economico dell'esercizio	AIX	AIX
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)		
	B) FONDI PER RISCHIED ONERI		
1	Per trattamento di quiescenza	B1	B1
2	Per imposte	B2	B2
3	Altri	B3	B3
	TOTALE FONDI RISCHIED ONERI (B)		
	C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO		
	TOTALE T.F.R. (C)	C	C
	D) DEBITI (1)		
1	Debiti da finanziamento		
a	prestiti obbligazionari	D1e D2	D1
b	v/altre amministrazioni pubbliche		
c	verso banche e tesoriere	D4	D3 e D4
d	verso altri finanziatori	D5	
2	Debiti verso fornitori	D7	D6
3	Acconti	D6	D5
4	Debiti per trasferimenti e contributi		
a	enti finanziati dal servizio sanitario nazionale		
b	altre amministrazioni pubbliche		
c	imprese controllate	D9	D8
d	imprese partecipate	D10	D9
e	altri soggetti		
5	Altri debiti	D12,D13,D14	D11,D12,D13
a	tributari		
b	verso istituti di previdenza e sicurezza sociale		
c	per attività svolta per c/terzi (2)		
d	altri		
	TOTALE DEBITI (D)		



Stato patrimoniale passivo

	<u>E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI</u>		
I	Ratei passivi	E	E
II	Risconti passivi	E	E
1	Contributi agli investimenti da amministrazioni		
2	Concessioni pluriennali		
3	Altri risconti passivi		
	TOTALE RATEI E RISCONTI (E)		
	TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)	-	-
	CONTI D'ORDINE		
	1) Impegni su esercizi futuri		
	2) beni di terzi in uso		
	3) beni dati in uso a terzi		
	4) garanzie prestate a amministrazioni pubbliche		
	5) garanzie prestate a imprese controllate		
	6) garanzie prestate a imprese partecipate		
	7) garanzie prestate a altre imprese		
	TOTALE CONTI D'ORDINE	-	-



Strumenti operativi

1. Le regole della Partita Doppia (DARE= AVERE)

<u>DARE</u>	<u>AVERE</u>
↑ COSTI	↑ RICAVI
↑ ATTIVITA' (IMMOBILIZZAZIONE, CREDITI, CASSA)	↑ PASSIVITA' (DEBITI, PATRIMONIO NETTO)
↓ PASSIVITA'	↓ ATTIVITA'

2. Piano dei conti economico-patrimoniale (allegato 6/2 D.Lgs. 118/2011)

3. Matrice di correlazione tra piano dei conti fin. e piano economico-patr.
(sito Arconet del Rgs)

4. Scritture scaturenti dalla contabilità finanziaria e scritture di assestamento



Proventi da tributi (Voce A1 del conto economico)

(titolo I tipologia 1 della contabilità finanziaria)

(punto 4.1 Allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

La voce comprende i proventi di natura tributaria (imposte, tasse, addizionali, compartecipazioni, ecc.) di competenza economica dell'esercizio, ovvero i tributi propri e i tributi propri derivati, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria. Nel rispetto del divieto di compensazione delle partite, gli importi sono iscritti al lordo degli eventuali compensi versati al concessionario o alla società autorizzata alla gestione del tributo o deputata al controllo delle dichiarazioni e versamenti. I relativi costi sostenuti devono risultare tra i costi della gestione, alla voce "Prestazioni di servizi".

DARE

Crediti di natura tributaria
(ACII1b)
(accertamento entrata)

AVERE

Proventi da tributi (A1)

Proventi da fondi perequativi (voce A2 del conto economico)
(titolo 1 tipologia 3 della contabilità finanziaria)

(punto 4.2 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

La voce comprende i proventi di natura tributaria derivanti dai fondi perequativi di competenza economica dell'esercizio, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria.

DARE

Crediti da fondi perequativi
(ACII1c)
(accertamento entrata)

AVERE

Proventi da fondi perequativi (A2)



Sintesi titolo 1 entrata

TITOLO		Tipologia	SP	CE
Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	101	Imposte, tasse e proventi assimilati	Altri crediti da tributi (A C II 1 b)	Proventi da tributi (A1)
	102	Tributi destinati al finanziamento della sanità (solo per le regioni)	Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità (A C II 1 a)	Proventi da tributi (A1)
	103	Tributi devoluti e regolati alle autonomie speciali (solo per le Regioni)	Altri crediti da tributi (A C II 1 b)	Proventi da tributi (A1)
	104	Compartecipazione di tributi	Altri crediti da tributi (A C II 1 b)	Proventi da tributi (A1)
	301	Fondi perequativi da Amministrazioni centrali	Crediti da fondi perequativi (A C II 1 c)	Proventi da fondi perequativi (A2)
	302	Fondi perequativi dalla regione o provincia autonoma (solo per gli enti locali)	Crediti da fondi perequativi (A C II 1 c)	Proventi da fondi perequativi (A2)



Proventi da trasferimenti correnti (Voce A3a del conto economico)
(Titolo II della contabilità finanziaria)
(punto 4.3 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

La voce comprende tutti i proventi da trasferimenti correnti all'ente dallo Stato, dalla Regione, da organismi comunitari ed internazionali, da altre amministrazioni pubbliche e da altri soggetti, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria.

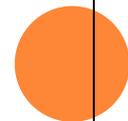
I trasferimenti a destinazione vincolata correnti si imputano all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati.

DARE

Crediti per trasferimenti e contributi
(ACII2 a,b,c,d)
(accertamento entrata)

VERE

Proventi da trasferimenti correnti
(A3a)



Sintesi del titolo II entrata

TITOLO		Tipologia		SP	CE
2	Trasferimenti correnti	101	Trasferimenti correnti da Amministrazioni pubbliche	Crediti per trasferimenti e contributi verso amministrazioni pubbliche (A C II 2 a)	Proventi da trasferimenti correnti (A3a)
		102	Trasferimenti correnti da Famiglie	Crediti per trasferimenti e contributi verso altri soggetti (A C II 2 d)	Proventi da trasferimenti correnti (A3a)
		103	Trasferimenti correnti da Imprese	Crediti per trasferimenti e contributi verso imprese controllate (A C II 2 b) Crediti per trasferimenti e contributi verso imprese partecipate (A C II 2 c) Crediti per trasferimenti e contributi verso altri soggetti (A C II 2 d) Altri crediti verso altri (A C II 4 c) *per le sponsorizzazioni	Proventi da trasferimenti correnti (A3a)
		104	Trasferimenti correnti da Istituzioni Sociali Private	Crediti per trasferimenti e contributi verso altri soggetti (A C II 2 d)	Proventi da trasferimenti correnti (A3a)
		105	Trasferimenti correnti dall'Unione europea e dal resto del Mondo	Crediti per trasferimenti e contributi verso altri soggetti (A C II 2 d)	Proventi da trasferimenti correnti (A3a)



Proventi delle vendite e delle prestazioni di beni e servizi pubblici

(Voce A4 b, c del conto economico)

(Titolo 3 entrata tipologia 100)

(punto 4.5 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

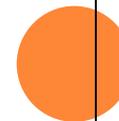
Vi rientrano i proventi derivanti dall'erogazione del servizio pubblico, sia esso istituzionale, a domanda individuale o produttivo, di competenza economica dell'esercizio. Gli accertamenti dei ricavi e proventi da servizi pubblici registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi.

DARE

Crediti verso clienti ed utenti (CII3)
(accertamento entrata)

VERE

Ricavi delle vendite e prestazioni e
proventi da servizi pubblici (A4
b,c)



Proventi derivanti dalla gestione patrimoniale

(Voce A4 a del conto economico)

(titolo 3 tipologia 100) (punto 4.9 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

La voce comprende i ricavi relativi alla gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni dello stato patrimoniale, quali locazioni e concessioni, nel rispetto del principio della competenza economica. Gli accertamenti dei ricavi di gestione patrimoniale registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi. Ad esempio, eventuali ricavi rilevati in corrispondenza ad incassi anticipati di proventi patrimoniali devono essere sospesi per la parte di competenza economica di successivi esercizi. Deve, pertanto, essere rilevata in questa voce anche la quota di competenza dell'esercizio di ricavi affluiti, in precedenza, nei risconti passivi.

DARE

Crediti verso clienti ed utenti (CII3)
(accertamento entrata)

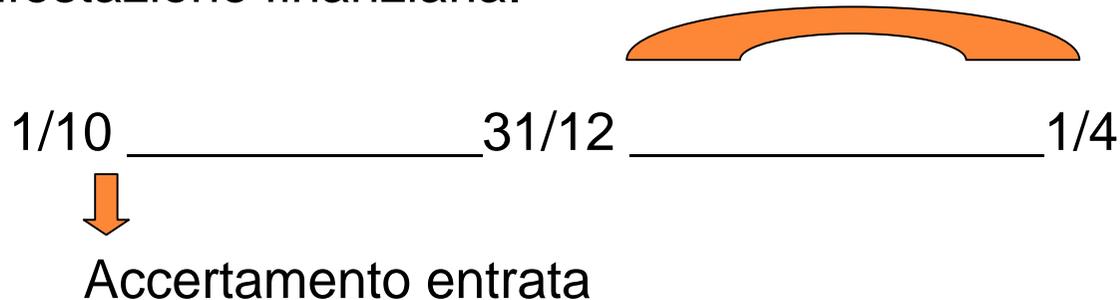
VERE

Ricavi delle vendite e prestazioni e
proventi da servizi pubblici
a) Proventi derivanti dalla gestione
dei beni (A4a)

Ratei e risconti passivi

I **risconti passivi** sono rappresentati dalle quote di ricavi che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio (accertamento dell'entrata/incasso), ma che vanno rinviati in quanto di competenza di futuri esercizi.

La determinazione dei risconti passivi avviene considerando il periodo di validità della prestazione, indipendentemente dal momento della manifestazione finanziaria.



La scrittura in Partita doppia sarebbe:

Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici Proventi derivanti
dalla gestione dei beni (A4a) a Risconto passivo

In sede di chiusura del bilancio consuntivo, i ricavi rilevati nel corso dell'esercizio sono rettificati rispettivamente con l'iscrizione di risconti passivi commisurati alla quota da rinviare alla competenza dell'esercizio successivo.

Proventi derivanti dalla gestione patrimoniale

(punto 4.10 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

Eventuali concessioni pluriennali di beni demaniali o patrimoniali devono essere sospese per la parte di competenza economica di successivi esercizi (ad esempio, una concessione pluriennale incassata anticipatamente per l'importo complessivo della concessione o per importi relativi a più esercizi). Deve, pertanto, essere rilevata in questa voce anche la quota di competenza dell'esercizio di concessioni pluriennali affluite, in precedenza, nei risconti passivi.

DARE

Crediti verso clienti ed utenti (CII3)
(accertamento entrata)

VERE

Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici
a) Proventi derivanti dalla gestione dei beni (A4a)

DARE

Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici
a) Proventi derivanti dalla gestione dei beni (A4a)

VERE

Risconto passivo

Altri proventi finanziari (Voce C 20 del conto economico)

(titolo 3 tipologia 300) (punto 4.25 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

In tale voce si collocano gli importi relativi agli interessi attivi di competenza economica dell'esercizio, rilevati sulla base degli accertamenti dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi.

DARE

Altri crediti verso altri (A CII4 c)
(accertamento entrata)

VERE

Altri proventi finanziari (C 20)

Proventi da partecipazioni (Voce C 19 del conto economico)

(titolo 3 tipologia 400) (punto 4.24 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

Tale voce comprende:

- utili e dividendi da società controllate e partecipate. In tale voce si collocano gli importi relativi alla distribuzione di utili e dividendi di società controllate e partecipate. La definizione di partecipata è quella indicata dall'articolo 11-quinquies del presente decreto ai fini del consolidato.
- avanzi distribuiti. In tale voce si collocano gli avanzi della gestione distribuiti da enti ed organismi strumentali, aziende speciali, consorzi dell'ente.
- altri utili e dividendi. In tale voce si collocano gli importi relativi alla distribuzione di utili e dividendi di società diverse da quelle controllate e partecipate. La definizione di partecipata è quella indicata dall'articolo 11-quinquies del presente decreto ai fini del consolidato.

DARE

Altri crediti verso altri (A CII4 c)
(accertamento entrata)

VERE

Proventi da partecipazioni (C 19)

- da società controllate (a)
- da società partecipate (b)
- da altri soggetti (c)

Altri ricavi e proventi diversi (Voce A8 del conto economico)
(titolo 3 tipologia 200) (punto 4.11 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

Si tratta di una voce avente natura residuale, relativa a proventi di competenza economica dell'esercizio, non riconducibili ad altre voci del conto economico e che non rivestono carattere straordinario.

Comprende, inoltre, i ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività fiscalmente rilevanti

DARE

Crediti verso clienti e utenti (A CII 3)
(accertamento entrata)

AVERE

Altri ricavi e proventi diversi (A8)



Sintesi titolo 3 entrata

TITOLO		TIPOLOGIA	SP	CE	
3	Entrate extratributarie	100	Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni	Crediti verso clienti ed utenti (A C II 3)	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici A4: a) da gestione dei beni b) da vendita di beni c) da prestazioni di servizi
		200	Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti	Crediti verso clienti ed utenti (A C II 3)	Altri ricavi e proventi diversi (A8)
		300	Interessi attivi	Altri crediti verso altri (A C II 4 c)	Altri proventi finanziari (C20)
		400	Altre entrate da redditi da capitale	Altri crediti verso altri (A C II 4 c)	Altri proventi finanziari (C20) Per i dividendi la voce del c.e. è: Proventi da partecipazioni C19: a) da società controllate b) da società partecipate c) da altri soggetti
		500	Rimborsi e altre entrate correnti	Altri crediti verso altri (A C II 4 c) Altri crediti da tributi (A C II 1b) per rimborsi di imposte	Altri ricavi e proventi diversi (A8) Sopravvenienze attive (E24c)



Costi per acquisti di materie prime e/o beni di consumo (voce B9 conto economico)
Macroaggregato 03 spesa corrente (punto 4.12 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

Sono iscritti in tale voce i costi per l'acquisto di materie prime, merci e beni di consumo necessari al funzionamento dell'attività ordinaria dell'ente. Con riferimento all'attività rilevante ai fini IVA svolta dall'ente, non sono da includere nel costo le imposte recuperabili come l'IVA, che costituisce credito verso l'Erario, mentre le altre eventuali imposte devono essere comprese nel costo dei beni. I costi rilevati in questa voce derivano dalle spese liquidate per acquisto di materie prime e/o beni di consumo rilevate nella contabilità finanziaria. Per le operazioni soggette a IVA, le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di separare l'IVA dall'importo della spesa contabilizzata nella contabilità finanziaria al lordo di IVA e di rilevare nella contabilità economico patrimoniale, distintamente, l'importo dell'IVA e quello del costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo.

DARE
Acquisto di materie prime e/o beni di consumo (B9) (liquidazione spesa)

VERE
Debiti verso fornitori (D2) Altri debiti tributari (D 5 a) per iva split

DARE
Acquisto di materie prime e/o beni di consumo (B9) Altri crediti verso l'erario (CII4a) (liquidazione spesa)

VERE
Debiti verso fornitori (D2) Altri debiti tributari (D 5 a) per iva split

Costi per prestazioni di servizi (voce B10 conto economico)

Macroaggregato 03 spesa corrente (punto 4.13 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

Rientrano in tale voce i costi relativi all'acquisizione di servizi connessi alla gestione operativa. Le somme liquidate relativamente a costi ed oneri per prestazioni di servizi registrati in contabilità finanziaria costituiscono costi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei passivi e risconti attivi . Per le operazioni soggette a IVA, le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di separare l'IVA dall'importo della spesa contabilizzata nella contabilità finanziaria al lordo di IVA e di rilevare nella contabilità economico patrimoniale, distintamente, l'importo dell'IVA e quello del costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo.

DARE

Prestazioni di servizi (B10)
(liquidazione spesa)

AVERE

Debiti verso fornitori (D2)
Altri debiti tributari (D 5 a) per iva split

DARE

Prestazioni di servizi (B10)
Altri crediti verso l'erario (CII4a)
(liquidazione spesa)

AVERE

Debiti verso fornitori (D2)
Altri debiti tributari (D 5 a) per iva split

Costi per utilizzo beni di terzi (voce B11 conto economico)

Macroaggregato 03 spesa corrente (punto 4.14 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

I costi rilevati in questa voce derivano dalle spese liquidate per le corrispondenti spese rilevate in contabilità finanziaria, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei passivi e risconti attivi

DARE
Utilizzo beni di terzi (B11) (liquidazione spesa)

VERE
Debiti verso fornitori (D2)

DARE
Risconti attivi

VERE
Utilizzo beni di terzi (B11)

DARE
Utilizzo beni di terzi (B11)

VERE
Ratei passivi

Oneri per trasferimenti correnti (voce B12 a conto economico)

Macroaggregato 04 Spesa corrente

(punto 4.15 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

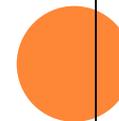
Questa voce comprende gli oneri per le risorse finanziarie correnti trasferite dall'ente ad altre amministrazioni pubbliche o a privati senza controprestazione, o in conto esercizio per l'attività svolta da enti che operano per la popolazione ed il territorio. Pertanto, la liquidazione di spese per trasferimenti correnti ad amministrazioni pubbliche e a privati costituisce un onere di competenza dell'esercizio. Gli oneri rilevati in questa voce derivano dalle corrispondenti spese impegnate nella contabilità finanziaria.

DARE

Trasferimenti correnti (B12a)

VERE

Debiti per trasferimenti e contributi
(P D 4 a,b,c,d,e)



Costi per personale (voce B13 del conto economico)

Macroaggregato 01 della spesa corrente

(punto 4.17 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente (retribuzione, straordinari, indennità, oneri previdenziali e assicurativi a carico dell'ente, gli accantonamenti riguardanti il personale, trattamento di fine rapporto e simili), liquidati in contabilità finanziaria ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica dell'esercizio. La voce non comprende i componenti straordinari di costo derivanti, ad esempio, da arretrati (compresi quelli contrattuali), che devono essere ricompresi tra gli oneri straordinari alla voce "Altri oneri straordinari" (voce E25d), e l'IRAP relativa, che deve essere rilevata nella voce "Imposte" (26).

DARE
Personale (B13) per tabellare
Altri oneri straordinari (E 25 d) per arretrati

AVERE
Altri debiti (P D 5 d)



Oneri diversi di gestione (voce B18 del conto economico)

Parte del macroaggregato 02 della spesa corrente

Parte del macroaggregato 09 della spesa corrente

(punto 4.23 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

E' una voce residuale nella quale vanno rilevati gli oneri e i costi della gestione di competenza economica dell'esercizio non classificabili nelle voci precedenti. Comprende i tributi diversi da imposte sul reddito e IRAP.

DARE
Oneri diversi di gestione (B13)

AVERE
Altri debiti (D5 a)



Imposte (voce 26 del conto economico)

Parte del macroaggregato 02 della spesa corrente (punto 4.35 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

Sono inseriti, rispettando il principio della competenza economica, gli importi riferiti a imposte sul reddito e IRAP corrisposte dall'ente durante l'esercizio. Si considerano di competenza dell'esercizio le imposte liquidate nella contabilità finanziaria fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico. Gli altri tributi sono contabilizzati nella voce oneri diversi di gestione salvo che debbano essere conteggiati ad incremento del valore di beni (ad es. IVA indetraibile).

DARE
Imposte (26)

AVERE
Altri debiti tributari (P D 5 a)



Interessi ed altri oneri finanziari (voce C 21 del conto economico)

Macroaggregato 07 della spesa corrente (punto 4.26 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

La voce accoglie gli oneri finanziari di competenza economica dell'esercizio. Gli interessi devono essere distinti in: interessi su mutui e prestiti; interessi su obbligazioni; interessi su anticipazioni; interessi per altre cause. Questi ultimi corrispondono a interessi per ritardato pagamento, interessi in operazioni su titoli, ecc.. Gli interessi e gli altri oneri finanziari liquidati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono componenti negativi della gestione, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare ratei passivi e risconti attivi.

DARE

Interessi ed altri oneri finanziari
(C21)

- a) Interessi passivi
- b) Altri oneri finanziari

VERE

Debiti di finanziamento (P D 1)

- a) Prestiti obbligazionari
- b) V/amministrazione pubb.
- c) Vs. banche e tesoriere
- d) Verso altri finanziatori

Altri oneri e costi straordinari (voce E 25 d del conto economico)

Parte Macroaggregato 09 e 01 della spesa corrente (punto 4.33 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

Sono allocati in tale voce gli altri oneri e costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Vi trovano allocazione le spese liquidate riconducibili a eventi straordinari (non ripetitivi). La voce riveste carattere residuale, trovando allocazione in essa tutti i valori economici negativi non allocabili in altra voce di natura straordinaria

DARE
Altri oneri e costi straordinari

AVERE
Altri debiti



Sintesi titolo 1 spesa corrente

MACROAGGREGATO		CE	SP
01	Redditi da lavoro dipendente	Personale (B13) Altri oneri straordinari (E25d) per arretrati	Altri debiti verso altri (P D 5 d)
02	Imposte e tasse a carico dell'ente	Imposte (26) per Irap Oneri diversi di gestione (B18) per altre imposte	Altri debiti tributari (P D 5 a)
03	Acquisto di beni e servizi	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo (B 9) per i beni Prestazioni di servizi (B10) per i servizi Utilizzo beni di terzi (B11) per utilizzo beni di terzi	Debiti verso fornitori (P D 2) Altri debiti tributari (P D 5 a) per iva splittata
04	Trasferimenti correnti	Trasferimenti e contributi – trasferimenti correnti (B 12 a)	Debiti per trasferimenti e contributi (P D 4) - enti finanziati dal servizio sanitario nazionale (a) - altre amministrazioni pubbliche (b) - imprese controllate (c) - imprese partecipate (d) - altri soggetti (e)
05	Trasferimenti di tributi	Trasferimenti e contributi – trasferimenti correnti (B 12 a)	Debiti per trasferimenti e contributi – verso altre amministrazioni pubbliche (P D 4 b)
05	Fondi perequativi	Trasferimenti e contributi – trasferimenti correnti (B 12 a)	Debiti per trasferimenti e contributi (P D 4)

Sintesi titolo 1 spesa corrente

MACROAGGREGATO		CE	SP
07	Interessi passivi	Interessi ed altri oneri finanziari (C 21) - interessi passivi (a)	Debiti di finanziamento (P D 1) - prestiti obbligazionari (a) - v/ altre p.a. (b) - verso banche e tesoriere (c) - verso altri finanziatori (d)
08	Altre spese per redditi da capitale	Interessi ed altri oneri finanziari (C 21) - interessi passivi (a) Per oneri finanziari da estinzione anticipata di prestiti Utilizzo beni di terzi (B11) per diritti reali godimento	Altri debiti verso altri (P D 5 d)
09	Rimborsi e poste correttive delle entrate	Oneri diversi di gestione (B18) per rimborso personale comando Altri oneri straordinari (E25d) per rimborsi imposte	Altri debiti verso altri (P D 5 d) Altri debiti tributari (P D 5 a)
10	Altre spese correnti*	Oneri diversi di gestione (B18) per premi assicurazione, sanzioni	Debiti vs. fornitori (P D 2) per assicurazioni Altri debiti (P D 5 d) per sanzioni, indennizzi, risarcimento danni

Sintesi titolo 1 spesa corrente

Il macroaggregato “altre spese correnti” comprende anche gli stanziamenti per:

- Fondo crediti di dubbia e difficile esazione: tale fondo è correlato al fondo svalutazione crediti. Quest'ultimo è movimentato solo nell'ambito delle scritture di assestamento proprie della contabilità economico-patrimoniale. Non vi sono correlazioni con le scritture finanziarie, perché su tali voci non si impegna e non si effettuano pagamenti
- Fondo di riserva: non comporta alcuna scrittura non potendo impegnare in contabilità finanziaria;
- Fondo rinnovi contrattuali: in contabilità economico patrimoniale Il Fondo rinnovi contrattuali è movimentato solo nell'ambito delle scritture di assestamento proprie della contabilità economico-patrimoniale. Non vi sono correlazioni con le scritture finanziarie, perché su tali voci non si impegna e non si effettuano pagamenti



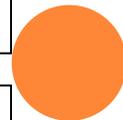
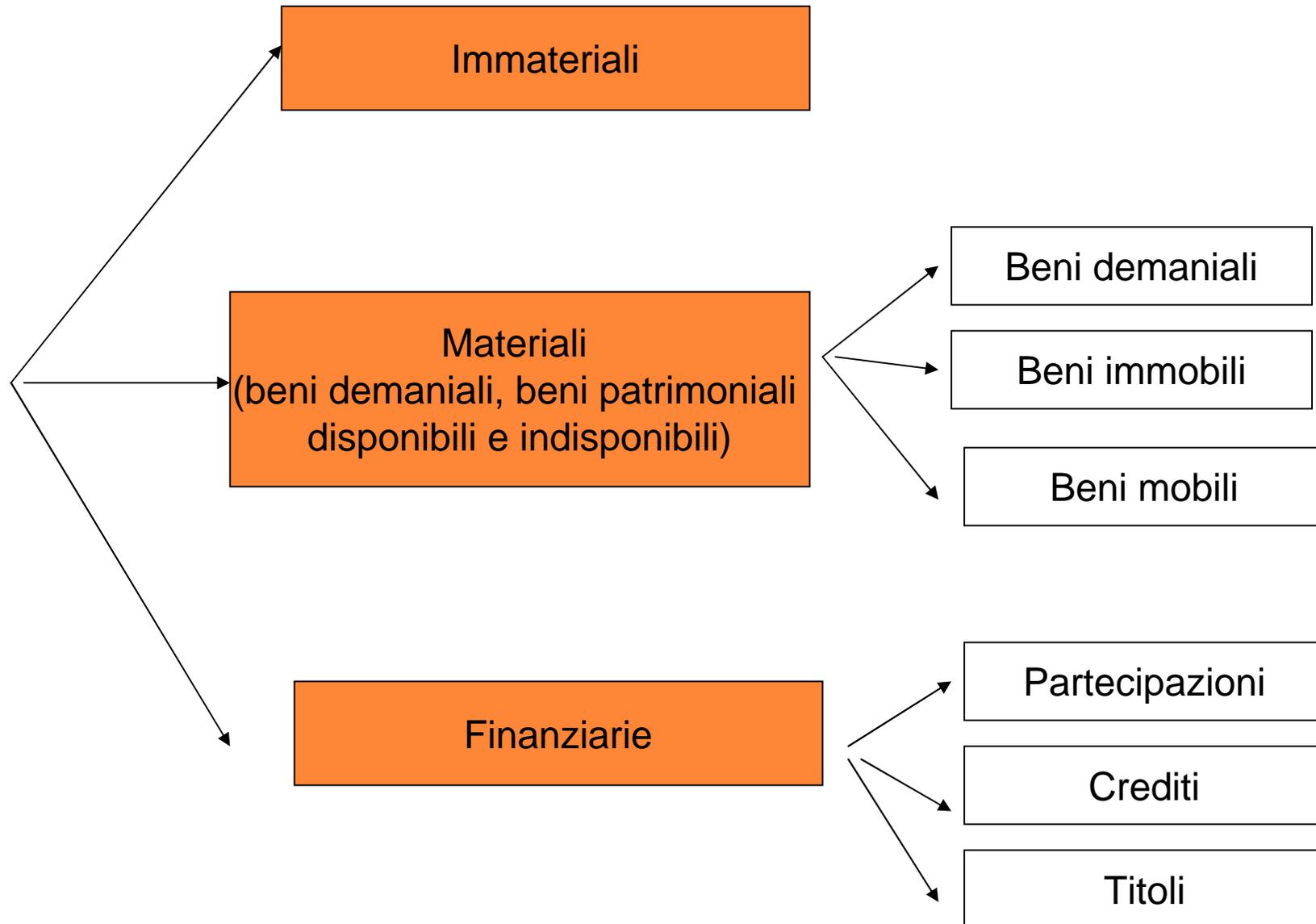
Immobilizzazioni (Punto 6.1 allegato 4.3)

Gli elementi patrimoniali destinati a essere utilizzati durevolmente dall'ente sono iscritti tra le immobilizzazioni. Condizione per l'iscrizione di nuovi beni patrimoniali materiali ed immateriali tra le immobilizzazioni (stato patrimoniale) è il verificarsi, alla data del 31 dicembre, dell'effettivo passaggio del titolo di proprietà dei beni stessi.

Le immobilizzazioni comprendono anche le attività che sono state oggetto di cartolarizzazione.

Costituiscono eccezione a tale principio i beni che entrano nella disponibilità dell'ente a seguito di un'operazione di leasing finanziario, che si considerano acquisiti al patrimonio dell'amministrazione pubblica alla data della consegna e, rappresentati nello stato patrimoniale con apposite voci, che evidenziano che trattasi di beni non ancora di proprietà dell'ente.

IMMOBILIZZAZIONI



Immobilizzazioni materiali (punto 6.1.2 allegato 4/3)

Le immobilizzazioni materiali sono distinte in beni demaniali e beni patrimoniali disponibili e indisponibili.

Alla fine dell'esercizio, le immobilizzazioni materiali devono essere fisicamente esistenti presso l'amministrazione pubblica o essere assegnate ad altri soggetti sulla base di formali provvedimenti assunti dall'ente.



IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI : VALUTAZIONE

Le immobilizzazioni sono iscritte nello stato patrimoniale al costo di acquisizione dei beni o di produzione, se realizzato in economia (inclusivo di eventuali oneri accessori d'acquisto, quali le spese notarili, le tasse di registrazione dell'atto, gli onorari per la progettazione, ecc.), al netto delle quote di ammortamento (Punto 6.1.2 Allegato 4/3).

Al fine della predisposizione del primo Stato Patrimoniale gli enti si attengono ai seguenti criteri (punto 9.3 lettera a) Allegato 4/3):

a) **Patrimonio immobiliare e terreni di proprietà**: è iscritto al costo di acquisto, comprendente anche i costi accessori, ovvero, se non disponibile, al valore catastale.

Il valore catastale si ottiene applicando al valore della rendita risultante in catasto rivalutato del 5% i seguenti moltiplicatori:

- 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A (esclusi gli A/10) e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7;
- 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e C/3, C/4 e C/5;
- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5 e A/10;
- 60 per i fabbricati accatastrati nel gruppo D escluso D/5. Il moltiplicatore è elevato a 65 dal 1° gennaio 2013;
- 55 per i fabbricati classificati nel gruppo C/1.

Per i terreni agricoli, il valore è ottenuto applicando al reddito dominicale risultante in catasto rivalutato del 25% un moltiplicatore pari a 130

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI : VALUTAZIONE

Successivamente occorre determinare il fondo ammortamento cumulato nel tempo, tenendo conto del momento iniziale in cui il cespite ha iniziato ad essere utilizzato dall'ente e della vita utile media per la specifica tipologia di bene.

Gli enti che, all'entrata in vigore della contabilità economico patrimoniale armonizzata, applicavano altri coefficienti di ammortamento, adottano i coefficienti armonizzati a decorrere da tale data.

Per quanto riguarda il patrimonio immobiliare se il bene immobile risulta essere completamente ammortizzato il fondo di ammortamento sarà pari al valore dello stesso.

Ai fini dell'ammortamento, i terreni e gli edifici soprastanti sono contabilizzati separatamente anche se acquisiti congiuntamente in quanto i terreni non sono oggetto di ammortamento. Nei casi in cui negli atti di acquisto non sia indicato il valore dei terreni si applica il parametro forfettario del 20% del valore di acquisto.



IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI : VALUTAZIONE

Al fine della predisposizione del primo Stato Patrimoniale gli enti si attengono ai seguenti criteri (punto 9.3 lettera a) Allegato 4/3):

b) **Immobili e terreni di terzi a disposizione**: sono iscritti al costo di acquisto, comprendente anche i costi accessori, ovvero, se non disponibile, al valore catastale.

Il relativo valore va imputato nei conti d'ordine, salvo i casi in cui l'ente non abbia diritti reali perpetui su tali beni: in quest'ultimo caso anche il costo sostenuto per l'acquisizione del diritto reale su tali immobili va imputato tra le immobilizzazioni.

C) **Beni mobili e patrimonio librario**: è necessario procedere ad una ricognizione inventariale. Per i beni mobili ammortizzabili occorre determinare il fondo ammortamento cumulato nel tempo, tenendo conto del momento iniziale in cui il cespite ha iniziato ad essere utilizzato nell'ente e della vita utile media per la specifica tipologia di bene. In sede di determinazione del primo Stato patrimoniale non devono essere ricompresi nella ricognizione i beni già interamente ammortizzati

Immobilizzazioni immateriali e materiali: ammortamento (punto 4.18)

- ⌘ **Cosa si ammortizza** - La procedura di ammortamento è necessaria per le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo in quanto soggette a deperimento o obsolescenza. Non sono soggetti all'ammortamento i beni la cui utilizzazione non è limitata nel tempo in quanto soggetti a deperimento e consumo. In generale i terreni hanno una vita utile illimitata e non devono essere ammortizzati. Fanno eccezione le cave ed i siti utilizzati per le discariche. Anche i materiali preziosi e i beni di valore che hanno una vita utile illimitata non devono essere ammortizzati. I beni, mobili ed immobili, qualificati come "beni culturali" ai sensi dell'art. 2 del D.lgs 42/2004 – Codice dei beni culturali e del paesaggio - o "beni soggetti a tutela" ai sensi dell'art. 136 del medesimo decreto, non vengono assoggettati ad ammortamento.
- ⌘ **Quando si ammortizza** - L'ammortamento inizia dal momento in cui il bene è pronto per l'uso, ossia quando è nel luogo e nelle condizioni necessarie per funzionare secondo le aspettative dell'ente. Se il costo del terreno include costi di bonifica, tale costo è ammortizzato durante il periodo dei benefici ottenuti dall'aver sostenuto tali costi. Ai fini dell'ammortamento, i terreni e gli edifici soprastanti sono contabilizzati separatamente anche se acquisiti congiuntamente.
- ⌘ **Come si ammortizza** - Come possibile riferimento per la definizione del piano di ammortamento, si applicano i coefficienti di ammortamento previsti nei "Principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche", predisposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze-Ragioneria Generale dello Stato, e successivi aggiornamenti, di seguito riportati per le principali tipologie di beni:

<i>Tipologia beni</i>	<i>Coefficiente annuo</i>	<i>Tipologia beni</i>	<i>Coefficiente annuo</i>
<i>Mezzi di trasporto stradali leggeri</i>	20%	<i>Equipaggiamento e vestiario</i>	20%
<i>Mezzi di trasporto stradali pesanti</i>	10%		
<i>Automezzi ad uso specifico</i>	10%	<i>Materiale bibliografico</i>	5%
<i>Mezzi di trasporto aerei</i>	5%	<i>Mobili e arredi per ufficio</i>	10%
<i>Mezzi di trasporto marittimi</i>	5%	<i>Mobili e arredi per alloggi e pertinenze</i>	10%
<i>Macchinari per ufficio</i>	20%	<i>Mobili e arredi per locali ad uso specifico</i>	10%
<i>Impianti e attrezzature</i>	5%	<i>Strumenti musicali</i>	20%
<i>Hardware</i>	25%	<i>Opere dell'ingegno – Software prodotto</i>	20%
<i>Fabbricati civili ad uso abitativo commerciale istituzionale</i>	2%		

Gli enti hanno la facoltà di applicare percentuali di ammortamento maggiori di quelle sopra indicate, in considerazione della vita utile dei singoli beni.

La tabella sopra riportata non prevede i beni demaniali e i beni immateriali.

Ai fabbricati demaniali si applica il coefficiente del 2%, agli altri beni demaniali si applica il coefficiente del 3%. Alle infrastrutture demaniali e non demaniali si applica il coefficiente del 3%, ai beni immateriali si applica il coefficiente del 20%.

- ⌄ Fermo restando il principio generale in base al quale l'ammortamento va commisurato alla residua possibilità di utilizzazione del bene, come regola pratica per la determinazione del coefficiente d'ammortamento per il primo anno di utilizzo del bene, si può applicare una quota del coefficiente pari a tanti dodicesimi quanto sono i mesi di utilizzo del bene, a decorrere dalla data in cui il bene risulta essere pronto per l'uso.
- ⌄ Nel caso in cui l'ente faccia investimenti apportando miglioramenti su immobili di terzi di cui si vale in locazione (ad es. manutenzione straordinaria su beni di terzi), tali migliorie andranno iscritte tra le immobilizzazioni immateriali e ammortizzate nel periodo più breve tra quello in cui le migliorie possono essere utilizzate (vita utile residua dell'immobile del terzo) e quello di durata residua del contratto di locazione. Rimane in capo ai revisori dell'ente, ai quali è richiesta l'espressione di un esplicito parere, la verifica, da effettuarsi per ogni singolo caso, di una convenienza dell'ente ad apportare migliorie su beni di terzi, in uso, a qualunque titolo detenuti.



- ⊕ Il registro dei beni ammortizzabili (o schede equivalenti) è lo strumento in grado di consentire la corretta procedura di ammortamento, di seguire il valore del singolo bene in ogni momento e di determinare, all'atto della dismissione, la plusvalenza o la minusvalenza. Nel registro devono essere indicati, per ciascun bene, l'anno di acquisizione, il costo, il coefficiente di ammortamento, la quota annuale di ammortamento, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del precedente esercizio, il valore residuo e l'eventuale dismissione del bene, ed il fondo di ammortamento dell'esercizio . Ove si verifichi la perdita totale del valore del bene ammortizzabile, il relativo fondo di ammortamento deve essere rettificato sino alla copertura del costo.



Quote di ammortamento (voce B14 a,b del conto economico)

(punto 4.18 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

Vanno incluse tutte le quote di ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscritte nello stato patrimoniale.

Generalmente è una scrittura c.d. di assestamento nel senso che deve essere effettuata extracontabilmente in quanto non scaturente dalla contabilità finanziaria

Ammortamento di
immobilizzazioni materiali
(B14b)

Fondo ammortamento
fabbricati



Plusvalenze patrimoniali (voce E 24 d del conto economico)

(punto 4.31 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

Corrispondono alla differenza positiva tra il corrispettivo o indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione e il valore netto delle immobilizzazioni iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale e derivano da:

- (a) cessione o conferimento a terzi di immobilizzazioni;
- (b) permuta di immobilizzazioni;
- (c) risarcimento in forma assicurativa o meno per perdita di immobilizzazione.

Crediti verso clienti ed utenti
(A C II 3)
Fondo ammortamento

Fabbricati BIII2.2
Plusvalenza patrimoniale (E
24d)



Minusvalenze patrimoniali (voce E 25 c del conto economico)

(punto 4.32 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)

Hanno significato simmetrico rispetto alle plusvalenze, e accolgono quindi la differenza, ove negativa, tra il corrispettivo o indennizzo conseguito al netto degli oneri accessori di diretta imputazione e il corrispondente valore netto delle immobilizzazioni iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale.

Crediti verso clienti ed utenti (A C
II 3)

Fondo ammortamento fabbricati

Minusvalenza patrimoniale (E 25
c)

Fabbricati BIII2.2



Svalutazione delle immobilizzazioni (voce B14c del conto economico)

(punto 4.19 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011).
Sono rilevate in tale voce le perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie, ai sensi dell'art.2426, comma 1, n. 3 del codice civile e dei principi contabili dell'OIC in materia (n. 16, n. 24 e n. 20).
Generalmente è una scrittura di assestamento

Altre svalutazioni delle
immobilizzazioni (B14c)

Fabbricato (BIII2.2)



Manutenzioni su immobilizzazioni

- ⌘ Le manutenzioni sono capitalizzabili solo nel caso di ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali del bene, che si traducono in un effettivo aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza (per adeguamento alle norme di legge) o di vita utile del bene.
- ⌘ Nel caso in cui tali costi non producano i predetti effetti vanno considerati manutenzione ordinaria e, conseguentemente, imputati al conto economico (ad es. costi sostenuti per porre riparo a guasti e rotture, costi per pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso, ecc.).



Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni

(voce A7 del conto economico)

(punto 4.8 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011).

L'incremento del valore dell'immobilizzazione in corso è pari alla differenza tra il valore finale ed il valore iniziale dell'immobilizzazione in corso e corrisponde alla somma dei costi di competenza dell'esercizio relativi ai fattori produttivi consumati nella realizzazione dell'immobilizzazione.

Le immobilizzazioni in corso o lavori in economia, devono essere valutate al costo di produzione. Tale costo comprende:

- i costi di acquisto delle materie prime necessarie alla costruzione del bene;
- i costi diretti relativi alla costruzione in economia del bene (materiali e mano d'opera diretta, spese di progettazione, forniture esterne);
- i costi indiretti nel limite di ciò che è specificamente connesso alla produzione del bene in economia, quali, ad esempio, la quota parte delle spese generali di fabbricazione e degli oneri finanziari.

Non sono, in ogni caso, comprese, tra i costi di produzione interni di immobilizzazione, le spese generali ed amministrative sostenute dall'ente.

Vedi esempio n. 3 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011

Fabbricati BIII2.2

Incrementi di immobilizzazioni
per lavori interni (A7)



Donazioni di beni mobili

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 relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del rappresentante legale dell'ente medesimo. La stima non è 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 rilevino periodicamente i valori di mercato (ad 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.

Casi particolari: donazione di beni librari si distingue:

- Utilizzo per attività istituzionale: sono beni di consumo e non sono nello SP ma nel CE;
- qualificati come beni culturali: iscritti nello SP tra i beni demaniali e non soggetti ad ammortamento;
- Libri facenti parte di biblioteche la cui consultazione rientra nelle attività dell'ente: sono beni strumentali e ammortizzati per 5 anni;
- Altri libri non beni strumentali: non sono soggetti ad ammortamento

Donazioni di beni immobili

- ⌘ Per gli **immobili acquisiti dall'ente a titolo gratuito**, è necessario far ricorso a una relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del presidente/sindaco dell'ente medesimo.

Immobilizzazione BIII....

Sopravvenienza attiva (E24c)



Sopravvenienza attiva (voce E24c conto economico)

Punto 4.28 allegato 4/3

Trovano allocazione in questa voce i maggiori crediti derivanti dal riaccertamento dei residui attivi effettuato nell'esercizio considerato e le altre variazioni positive del patrimonio non derivanti dal conto del bilancio, quali ad esempio, donazioni, acquisizioni gratuite, rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi. Nella relazione illustrativa al rendiconto deve essere dettagliata la composizione della voce.



Quota annuale contributi agli investimenti (voce A3b del conto economico)
(punto 4.4 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011).

Rileva la quota di competenza dell'esercizio di contributi agli investimenti accertati dall'ente, destinati a investimenti, interamente sospesi nell'esercizio in cui il credito è stato accertato. La quota di competenza dell'esercizio è definita in conformità con il piano di ammortamento del cespite cui il contributo si riferisce e rettifica indirettamente l'ammortamento del cespite cui il contributo si riferisce. Pertanto, annualmente il risconto passivo (provento sospeso), originato dalla sospensione dal contributo in conto investimenti ottenuto dall'ente, è ridotto a fronte della rilevazione di un provento (quota annuale di contributo agli investimenti) di importo proporzionale alla quota di ammortamento del bene finanziato. In tal modo, l'effetto sul risultato di gestione della componente economica negativa (ammortamento) è "sterilizzato" annualmente mediante l'imputazione della componente economica positiva (quota annuale di contributi agli investimenti). Si precisa che l'imputazione della quota annuale di contributi agli investimenti è proporzionale al rapporto tra l'ammontare del contributo agli investimenti ottenuto ed il costo di acquisizione del cespite. Più precisamente, nell'ipotesi in cui il contributo finanzia il 100% dei costi di acquisizione del cespite, la quota annuale di contributi agli investimenti è pari al 100% della quota annuale di ammortamento del cespite, se il contributo finanzia il 70% dei costi di acquisizione del cespite, la quota annuale di contributi agli investimenti è pari al 70% della quota annuale di ammortamento del cespite ecc.

Vedi esempio n. 4 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011

Contributi agli investimenti (voce B 12 b, c del conto economico)
(4.16 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011).

Questa voce comprende i contributi agli investimenti che costituiscono costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Gli oneri rilevati in questa voce derivano dalle corrispondenti spese impegnate in contabilità finanziaria

Vedi esempio n. 4 allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011



Stato assegna un contributo di 300.000 alla regione per realizzazione opera da erogare annualmente a seguito rendicontazione SAL. Il crono programma prevede:

anno 2015: 1° sal 150.000

anno 2016: 2° sal 80.000

anno 2017: 3° sal 70.000

Anno 2015

STATO	REGIONE	Valore
Contributi agli investimenti (B12b) a	Crediti per trasf. e contr. (A C II 2a) a	150.000
Debiti contribuiti a investimenti (P D 4 b)	Contributi agli investimenti (A3c)	
	Immob. in corso a Debiti vs. fornitori	150.000
	Contributi agli investimenti (A3c) A Risconti passivi – contributi agli investimenti da p.a. (P E II 1 a)	150.000



Anno 2016

STATO	REGIONE	Valore
Contributi agli investimenti (B12b) a	Crediti per trasf. e contr. (A C II 2a) a	80.000
Debiti contribuiti a investimenti (P D 4 b)	Contributi agli investimenti (A3c)	
	Immob. in corso a Debiti vs. fornitori	80.000
	Contributi agli investimenti (A3c) A Risconti passivi – contributi agli investimenti da p.a. (P E II 1 a)	80.000



Anno 2017

STATO	REGIONE	Valore
Contributi agli investimenti (B12b) a	Crediti per transf. e contr. (A C II 2a) a	70.000
Debiti contribuiti a investimenti (P D 4 b)	Contributi agli investimenti (A3c)	
	Fabbricati	300.000
	A	
	Immobilizzazioni in corso	230.000
	Debiti vs. fornitori	70.000
	Contributi agli investimenti (A3c)	70.000
	A	
	Risconti passivi – contributi agli investimenti da p.a. (P E II 1 a)	
	Ammortamento fabbricati (B 14 b)	9.000
	A	
	Fondo ammortamento fabbricati	
	Risconti passivi – contributi agli investimenti (P E II 1 a)	9.000
	a	
	Quota annuale di contributi agli investimenti (A 3b)	



Immobilizzazioni immateriali

Le immobilizzazioni immateriali ossia i costi capitalizzati hanno la caratteristica di non essere tangibili ma di dare all'ente una utilità pluriennale. Come tali sono iscritti tra le immobilizzazioni e sono ammortizzate. La durata massima dell'ammortamento è quinquennale salvo alcuni casi particolari.

Lo stato patrimoniale classifica le immobilizzazioni immateriali in:

- Costi di impianto e di ampliamento;
- Costi di ricerca sviluppo e pubblicità;
- Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno
- Concessioni, licenze, marchi e diritti simile
- Avviamento
- Immobilizzazioni in corso ed acconti
- Altre

Immobilizzazioni immateriali

Nelle immobilizzazioni immateriali sono comprese anche le migliorie su beni di terzi. Il punto 6.1.1 lettera a) dell'allegato 4/3 del D.Lgs. 118/2011 distingue:

- migliorie su beni di terzi utilizzati dall'ente in virtù di una locazione: tali migliorie sono ammortizzate nel periodo più breve tra quello in cui le migliorie possono essere utilizzate (vita utile residua dell'immobile del terzo) e quello di durata residua dell'affitto;
- migliorie su beni di terzi non utilizzati dall'ente: l'operazione è contabilizzata con le modalità previste per i trasferimenti in c/capitale a privati

Nel caso in cui le migliorie e le spese incrementative sono separabili dal bene principale sono iscritte tra le immobilizzazioni materiali nella specifica categoria di appartenenza.



Le immobilizzazioni immateriali

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 OIC n. 24

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 (ad es. in forza di donazioni). In questa ipotesi, fermi restando i criteri di ammortamento e svalutazione straordinaria previsti dal documento OIC n. 24, la valutazione è effettuata al valore normale (corrispondente al *fair value* dei documenti sui principi contabili internazionali per il settore pubblico IPSAS), determinato a seguito di apposita stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del rappresentate legale dell'ente medesimo.



Le immobilizzazioni immateriali

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 OIC 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 stima effettuata dall'Ufficio Tecnico dell'ente come precisato al precedente punto b). La stima non è eseguita ove si tratti di beni di modico valore.



Le immobilizzazioni immateriali

Diritti reali di godimento e rendite, perpetue o temporanee.

Nell'ipotesi in cui i diritti reali di godimento e rendite, perpetue o temporanee, sono 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 sono acquisiti a titolo gratuito (ad es. per donazione), il valore da iscrivere è il valore normale determinato da un esperto esterno secondo le modalità indicate per i diritti di brevetto industriale.

Nei casi più semplici (ad es. valutazione di rendite o di usufrutto immobiliare), non è necessario far ricorso alla stima dell'esperto esterno.

Nello specifico, il valore da iscrivere in bilancio relativo alle rendite ed ai diritti reali acquisiti a titolo gratuito può essere determinato in base alle seguenti modalità:

- Rendite

d.1.1) *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;

d.1.2) *Rendita temporanea*: $V=R_n \cdot i$, in cui "n" è il numero di anni di durata della rendita ed "i" il tasso di capitalizzazione, pari al tasso di interesse legale.

Le immobilizzazioni immateriali

- **Usufrutto e nuda proprietà.** 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 $V = R_n \cdot \frac{1}{i}$, 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.

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. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

- **Uso ed abitazione.** Valgono i medesimi criteri individuati per l'usufrutto immobiliare. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.



Le immobilizzazioni immateriali

- **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 su suoli demaniali, in virtù di apposita concessione. Nelle ipotesi di maggiore complessità, è necessario ricorrere alla valutazione peritale. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.
- **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 $V = R_n \cdot i$. 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. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

Immobilizzazioni immateriali

Immobilizzazioni in corso.

Le immobilizzazioni in corso costituiscono parte del patrimonio dell'ente costituito da cespiti di proprietà e piena disponibilità dell'ente non ancora utilizzabili perché in fase di realizzazione o, sebbene realizzati, non ancora utilizzabili da parte dell'ente.

Le immobilizzazioni in corso o lavori in economia, devono essere valutate al costo di produzione. Tale costo comprende:

- i costi di acquisto delle materie prime necessarie alla costruzione del bene;
- i costi diretti relativi alla costruzione in economia del bene (materiali e mano d'opera diretta, spese di progettazione, forniture esterne);
- i costi indiretti nel limite di ciò che è specificamente connesso alla produzione del bene in economia, quali ad esempio quota parte delle spese generali di fabbricazione e degli oneri finanziari.

Non sono in ogni caso comprese, tra i costi di produzione interne dell'immobilizzazione, le spese generali ed amministrative sostenute dall'ente.



Immobilizzazioni finanziarie (Punto 6.1.3 Allegato 4/3)

Le immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni, titoli, crediti concessi, ecc) sono iscritte sulla base del criterio del costo di acquisto, rettificato dalle perdite di valore che, alla data di chiusura dell'esercizio, si ritengano durevoli.

a) Azioni. Per le partecipazioni azionarie immobilizzate, il criterio di valutazione è quello del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore (art. 2426 n. 1 e n. 3 codice civile). Le partecipazioni in imprese controllate e partecipate sono valutate in base al "metodo del patrimonio netto" di cui all'art. 2426 n. 4 codice civile. Gli eventuali utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto devono determinare l'iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all'utilizzo del metodo del patrimonio. Le eventuali perdite sono portate a conto economico. Nel caso in cui non risulti possibile acquisire il bilancio di esercizio o il rendiconto (o i relativi schemi predisposti ai fini dell'approvazione) la partecipazione è iscritta nello stato patrimoniale al costo di acquisto.

b) Partecipazioni non azionarie. I criteri di iscrizione e valutazione sono analoghi a quelli valevoli per le azioni.

c) Titoli. A seconda che si tratti di titoli immobilizzati o destinati allo scambio, si applicano i criteri previsti dall'art. 2426 codice civile. Per i titoli quotati non è necessario far ricorso ad un esperto esterno.

d) I crediti concessi dall'ente. Il valore è determinato dallo stock di crediti concessi, risultante alla fine dell'esercizio precedente, più gli accertamenti per riscossione crediti imputati all'esercizio in corso e agli esercizi successivi a fronte di impegni assunti nell'esercizio per concessioni di credito, al netto degli incassi realizzati per riscossioni di crediti. Non costituiscono immobilizzazioni finanziarie le concessioni di credito per far fronte a temporanee esigenze di liquidità. Nello stato patrimoniale tali crediti sono rappresentati al netto del fondo svalutazione crediti riguardante i crediti di finanziamento.



Valore iniziale immobilizzazioni finanziarie

L'avvio della contabilità economico-patrimoniale comporta che il valore iniziale delle immobilizzazioni finanziarie:

- a) sono iscritte al valore di acquisizione, corretto di eventuali perdite durevoli di valore;
- b) le partecipazioni di controllo sono valutate con il metodo del patrimonio netto.
- c) crediti finanziari: al valore nominale



Attivo circolante - Rimanenze

a) Rimanenze di Magazzino (punto 6.2 allegato 4/3)

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

Nel conto economico è rilevato:

- alla voce A5 le variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti. In tale voce è riportata la variazione tra il valore delle rimanenze finali e delle rimanenze iniziali relative a prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti. La valutazione delle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426 n. 9 del codice civile (punto 4.6). (RF > RI + RF < RI -)

Attivo circolante - Rimanenze

-alla voce B 15 del conto economico la variazioni delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo. In tale voce rientra la variazione delle rimanenze di materie prime, merci e beni di consumo acquistate e non utilizzate alla chiusura dell'esercizio. Tale variazione è pari alla differenza tra il valore iniziale ed il valore finale delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo. La valutazione delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426 n. 9 del codice civile. La variazione delle rimanenze è effettuata in sede di scritture di assestamento.

(RF > RI - RF < RI +)

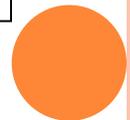


Crediti

Crediti di funzionamento

Crediti

Crediti di finanziamento



Crediti di funzionamento e fondo svalutazione crediti (p. 6.2 lettera b1 all. 4/3)

I crediti di funzionamento sono iscritti nell'attivo dello Stato patrimoniale solo se corrispondenti ad obbligazioni giuridiche perfezionate esigibili, per le quali il servizio è stato reso o è avvenuto lo scambio dei beni.

I crediti sono iscritti al valore nominale, ricondotto al presumibile valore di realizzo, attraverso apposito fondo svalutazione crediti portato a diretta diminuzione degli stessi.

Il Fondo svalutazione crediti corrisponde alla sommatoria, al netto degli eventuali utilizzi, degli accantonamenti annuali per la svalutazione dei crediti sia di funzionamento che di finanziamento. *L'ammontare del fondo svalutazione crediti dovrebbe essere, data la metodologia di calcolo dell'accantonamento al fondo stesso di cui ai punti n. 4.20 e n. 4.27, di pari importo a quello inserito nel conto del bilancio.* Però, il valore dei fondi previsti in contabilità finanziaria ed in contabilità economico-patrimoniale potrebbe essere diverso per due ordini di motivi:

- nella contabilità finanziaria sono stralciati i crediti che invece sono conservati nella cont. econ. e svalutati interamente;
- nella cont. economica potrebbero essere iscritti crediti che nella cont. Fin. per il principio competenza finanziaria sono imputati in esercizi successivi a quello cui lo stato patrimoniale si riferisce.



Fondo svalutazione crediti: iscrizione nello SP

Nello Stato patrimoniale, il Fondo svalutazione crediti non è iscritto tra le poste del passivo, in quanto è portato in detrazione delle voci di credito a cui si riferisce.

A tal fine è necessario che il fondo sia ripartito tra le tipologie di crediti iscritti nello stato patrimoniale.

Tale ripartizione non è necessariamente correlata alla ripartizione tra i residui attivi del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione, in quanto:

- a) i residui attivi possono essere di importo differente rispetto ai crediti iscritti nello stato patrimoniale;
- b) il fondo svalutazione crediti può avere un importo maggiore del fondo crediti di dubbia esigibilità.



Fondo svalutazione crediti: componenti

Del Fondo svalutazione crediti è necessario evidenziare anche le sue diverse componenti:

- quella relativa al normale processo di svalutazione dei crediti;
- quella relativa alla presenza di crediti stralciati dalla contabilità finanziaria;
- quella relativa alla presenza, nello Stato patrimoniale, di crediti non ancora iscritti nel Conto del bilancio del medesimo esercizio.



Determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità (esempio n. 5 p.c. applicato c.f.)

Le fasi che contraddistinguono la determinazione del FC sono:

1. Individuazione delle categorie di entrate che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione;
2. Calcolo della % di incasso;
3. Determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità



FCDDE: fase 1

La scelta del livello di analisi delle categorie di entrate che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione è lasciata al singolo ente (almeno a livello di tipologia, ma l'ente può fare riferimento anche alle categorie o al capitolo)

Non richiedono l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità:

-trasferimenti da altre amministrazione pubbliche in quanto destinate ad essere accertate a seguito dell'assunzione del impegno da parte dell'amministrazione erogante;

- crediti assistiti da fidejussione;

- entrate tributarie che, sulla base dei nuovi principi, sono accertate per cassa;

Con riferimento alle entrate che l'ente non considera di dubbia e difficile esazione, per le quali non si costituisce FCDDE, è necessario dare adeguata motivazione nella nota integrativa al bilancio.

Il fondo crediti di dubbia esigibilità è obbligatorio

Per le entrate di nuova istituzione la valutazione è rimessa alla prudente valutazione degli enti



FCDDE: Fase 2 – Calcolo % incasso

Per ciascuna entrata di cui alla fase 1) si deve calcolare la media tra incassi c/competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi

incassi di competenza esercizio X + incassi esercizio X+1 in c/residui X

Accertamenti esercizio X

Nel primo esercizio di adozione dei nuovi principi, si può fare riferimento agli incassi in c/competenza e in c/residui.

I metodi per il calcolo della % di incasso possono essere:

1. MEDIA SEMPLICE;

2. rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno ponderati con i seguenti pesi:

0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente;

0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio

rispetto alla sommatoria degli accertamenti di ciascun anno ponderati con i medesimi pesi indicati

per gli incassi;

3. media ponderata del rapporto tra incassi e accertamenti registrato in ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi:

0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente

0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio.

Il responsabile finanziario dell'ente sceglie la modalità di calcolo della media per ciascuna tipologia di entrata o per tutte le tipologie di entrata, indicandone la motivazione nella relazione al bilancio.



FCDDE: Fase 2 – Calcolo % incasso

Per le entrate che negli esercizi precedenti all'adozione dei nuovi principi erano state accertate per cassa, il fondo crediti di dubbia esigibilità è determinato sulla base di dati extra-contabili, ad esempio confrontando il totale dei ruoli ordinari emessi negli ultimi cinque anni con gli incassi complessivi (senza distinguere gli incassi relativi ai ruoli ordinari da quelli relativi ai ruoli coattivi) registrati nei medesimi esercizi.



Tabella – Calcolo con il primo metodo: media semplice

Periodo	Importo accertato competenza	Incassi Cp+RS	% Riscosso (Incassi/acc.to)	Media semplice % riscosso
	(A)	(B)	C= B/A	D = C/5
2009	75.456,00	43.161,00	57,20	59,06
2010	79.702,00	51.852,00	65,06	
2011	97.835,00	49.331,00	50,42	
2012	60.867,00	37.851,00	62,19	
2013	136.888,00	82.722,00	60,43	
	450.748,00	264.917,00	295,30	

Tabella – Calcolo con il secondo metodo: rapporto sommatoria ponderata

Periodo	Coeff. Ponderazione	Importo accertato competenza	Accertamenti ponderati	Incassi Cp+RS	Incassi ponderati	% Media riscosso
	(A)	(B)	C = B*A	(D)	E = D*A	F = E/C*100
2009	0,10	75.456,00	7.545,60	43.161,00	4.316,10	59,92
2010	0,10	79.702,00	7.970,20	51.852,00	5.185,20	
2011	0,10	97.835,00	9.783,50	49.331,00	4.933,10	
2012	0,35	60.867,00	21.303,45	37.851,00	13.247,85	
2013	0,35	136.888,00	47.910,80	82.722,00	28.952,70	
		450.748,00	94.513,55	264.917,00	56.634,95	

Tabella – Calcolo con il terzo metodo: media ponderata rapporto

Periodo	Coeff. Ponderazione	Importo accertato competenza	Incassi Cp+RS	Incassi/accertamenti ponderati	% Media riscosso
	(A)	(B)	(C)	D = C/B * A	E = D/A
2009	0,10	75.456,00	43.161,00	5,72	60,18
2010	0,10	79.702,00	51.852,00	6,51	
2011	0,10	97.835,00	49.331,00	5,04	
2012	0,35	60.867,00	37.851,00	21,77	
2013	0,35	136.888,00	82.722,00	21,15	
	1,00	450.748,00	264.917,00	60,18	



Anno di applicazione del bilancio armonizzato	Calcolo della % di incasso		Metodo di calcolo della % di incasso
	Entrate accertate per competenza	Entrate accertate per cassa	
1° anno	Gli incassi equivalgono alla somma degli incassi cp+rs dell'ultimo quinquennio	Dati extra-contabili dell'ultimo quinquennio	Sceltra tra uno dei tre metodi
2° anno	Incassi dell'anno precedente sono considerati in termini di cp	Dati contabili dell'ultimo anno	Sceltra tra uno dei tre metodi
	----- Incassi del primo quadriennio dell'ultimo quinquennio equivalgono alla somma degli incassi cp+rs	Dati extra-contabili del primo quadriennio dell'ultimo quinquennio	
3° anno	Incassi del biennio precedente sono considerati in termini di cp	Dati contabili dell'ultimo biennio	Sceltra tra uno dei tre metodi
	----- Incassi del primo triennio dell'ultimo quinquennio equivalgono alla somma degli incassi cp+rs	Dati extra-contabili del primo triennio dell'ultimo quinquennio	
4° anno	Incassi del triennio precedente sono considerati in termini di cp	Dati contabili dell'ultimo triennio	Sceltra tra uno dei tre metodi
	----- Incassi del primo biennio dell'ultimo quinquennio equivalgono alla somma degli incassi cp+rs	Dati extra-contabili del primo biennio dell'ultimo quinquennio	
5° anno	Incassi del quadriennio precedente sono considerati in termini di cp	Dati contabili dell'ultimo quadriennio	Sceltra tra uno dei tre metodi
	----- Incassi del primo anno dell'ultimo quinquennio equivalgono alla somma degli incassi cp+rs	Dati extra-contabili del primo anno dell'ultimo quinquennio	
Dal 6° anno (a regime)	Incassi considerati in termini di competenza		Media semplice



FCDDE: Fase 3 – Calcolo del fondo

Il fondo crediti di dubbia esigibilità dell'esercizio si calcola applicando agli stanziamenti di ogni tipologia di entrata di cui alla fase 1 una percentuale pari al complemento a 100 delle percentuali di cui alla fase 2)

Nel nostro esempio:

1° metodo: $100 - 59,06 = 40,94$

2° metodo: $100 - 59,92 = 40,08$

3° metodo: $100 - 60,18 = 39,82$

Vale anche per il pluriennale

Il punto 3.3 p.c. applicato c.f. prevede che è possibile stanziare in bilancio una quota almeno pari:

- al 50% dell'importo dell'accantonamento quantificato nell'apposito prospetto allegato al bilancio di previsione nel primo anno,
- al 75% per il secondo anno;
- al 100% dal terzo anno in poi.

La legge di stabilità 2015 ha modificato tale percentuali

Verifica FCDDE in sede di rendiconto

In occasione della redazione del rendiconto è verificata la congruità del FCDDE accantonata nel risultato di amministrazione facendo riferimento all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti.

Si procede:

1. Determinare per ciascuna categoria di entrata l'importo dei residui attivi alla fine dell'esercizio;
2. Si calcola la media del rapporto tra incassi c/residui e l'importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 anni;
3. Ad applicare all'importo complessivo dei residui finali dell'anno una % pari al complemento a 100 delle medie di cui al punto 2.



Verifica FCDDE in sede di rendiconto

Il valore così ottenuto è quello considerato congruo e deve essere accantonato nel risultato di amministrazione.

Se il valore accantonato è inferiore al valore congruo è necessario incrementare conseguentemente la quota del risultato di amministrazione dedicata al FCDDE

Se la quota accantonata nell'avanzo a titolo di FCDDE è superiore al valore congruo è possibile svincolare la quota del risultato di amministrazione

Quando si farà il riaccertamento dei residui occorrerà effettuare la verifica di congruità sul valore dei residui che non sono stati oggetto di riaccertamento.

Ipotizzando che i residui finali siano pari a 100.000 e la quota di dubbia esigibilità sia pari al 30% la quota accantonata all'avanzo di amministrazione a titolo di FCDDE congrua è:

$$100.000 \times 30,00\% = 30.000$$



Svalutazione dei crediti (voce B14d del conto economico)

Punto 4.20 allegato 4/3)

L'accantonamento rappresenta l'ammontare della svalutazione dei crediti di funzionamento costituiti da tutti i crediti dell'ente diversi da quelli derivanti dalla concessione di crediti ad altri soggetti (questi vanno indicati nella voce D23 del conto economico – rettifiche attività finanziarie).

Sono indicate in tale voce le quote di accantonamento per presunta inesigibilità che devono gravare sull'esercizio in cui le cause di inesigibilità si manifestano con riferimento ai crediti iscritti nello stato patrimoniale. Il valore dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti è determinato almeno dalla differenza tra il valore del fondo crediti di dubbia e difficile esazione, riferito ai crediti riguardanti i titoli da 1 a 4 delle entrate, accantonato nel risultato di amministrazione in sede di rendiconto ed il valore del fondo svalutazione crediti nello stato patrimoniale di inizio dell'esercizio, al netto delle variazioni intervenute su quest'ultimo nel corso dell'anno. In tale posta vanno inseriti anche gli accantonamenti relativi ai crediti stralciati dalle scritture finanziarie nel corso dell'esercizio.

L'accantonamento può essere effettuato per un importo superiore a quello necessario per rendere il fondo svalutazione crediti pari all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Non è pertanto possibile correlare la ripartizione tra i residui attivi del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione con la ripartizione del fondo svalutazione crediti tra i crediti iscritti nello stato patrimoniale. La ripartizione dell'accantonamento tra le singole tipologie di crediti è effettuata sulla base della valutazione del rischio di insolvenza e delle specificità dei crediti.

Esercizio x	
Residui attivi	1.000
FCDDE accantonato avanzo	100

ESERCIZIO X+1	
Bilancio prev. stanziato FCDDE	30
Provvedimento discarico residui attivi	10
Stralciato da CF e inserito in CE residui	20
FCDDE accantonato avanzo	130
Residui finali	1300

Accantonamento (130 - (100-10) +20)	60	Il valore dell'acc.to al f.do sval.crediti è determinato almeno dalla differenza tra il valore del FCDDE accantonato nell'avanzo ed il valore del f.do sval. crediti nello SP iniziale, al netto delle variazioni intervenute su quest'ultimo nel corso dell'anno. In tale posta vanno inseriti anche gli acc.ti relativi ai crediti stralciati dalle scritture finanziarie nel corso dell'esercizio
-------------------------------------	----	--

F.do sval. Crediti	a	Crediti	10	Discarico residui
--------------------	---	---------	----	-------------------

Ins. Attivo	a	Crediti	20	Stralcio
Crediti	a	Ins. Attivo	20	

Svalutazione crediti (B14d)	a	F.do sval. crediti	60	Acc.to
-----------------------------	---	--------------------	----	--------

FCDDE nell'avanzo	Stralcio	F.do sval. Crediti
130	20	150



Rettifica valore attività finanziarie (voce D23 conto economico)

Punto 4.27 allegato 4/3

In tale voce sono inserite le svalutazione dei crediti di finanziamento e le variazioni di valore dei titoli finanziari. L'accantonamento rappresenta l'ammontare della svalutazione dei crediti derivanti dalla concessione di crediti ad altri soggetti. Sono indicate in tale voce le quote di accantonamento per presunta inesigibilità che devono gravare sull'esercizio in cui le cause di inesigibilità si manifestano con riferimento ai crediti iscritti nello stato patrimoniale. Il valore dell'accantonamento al fondo svalutazione è determinato almeno dalla differenza tra il valore del fondo crediti di dubbia esigibilità, riferito ai crediti del titolo 5, 6, e 7 accantonato nel risultato di amministrazione in sede di rendiconto ed il valore del fondo svalutazione crediti all'inizio dell'esercizio nello stato patrimoniale, al netto delle variazioni intervenute su quest'ultimo nel corso dell'anno.

Il valore così determinato è incrementato:

- a) degli accantonamenti relativi ai crediti stralciati dalle scritture finanziarie nel corso dell'esercizio;
- b) degli accantonamenti riguardanti i crediti dei titoli 5, 6 e 7, che, in contabilità finanziaria, in ossequio al principio della competenza finanziaria potenziata, sono stati imputati su più esercizi, non concorrono alla determinazione dell'ammontare sul quale calcolare l'accantonamento di competenza dell'esercizio. Il fondo svalutazione crediti di finanziamento va rappresentato nello stato patrimoniale in diminuzione dell'attivo nelle voci riguardanti i crediti cui si riferisce.

Per le rettifiche di valore dei titoli finanziari, si deve far riferimento ai numeri 3 e 4 del primo comma dell'art.2426 del codice civile.

L'accantonamento può essere effettuato per un importo superiore a quello necessario per rendere il fondo svalutazione crediti pari all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Non è pertanto possibile correlare la ripartizione tra i residui attivi del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione con la ripartizione del fondo svalutazione crediti tra i crediti iscritti nello stato patrimoniale. La ripartizione dell'accantonamento tra le singole tipologie di crediti è effettuata sulla base della valutazione del rischio di insolvenza e delle specificità dei crediti.

Crediti di finanziamento (p. 6.2 lettera b2 e b3 all. 4/3)

b2) Crediti da finanziamenti contratti dall'ente.

Corrispondono ai residui attivi per accensioni di prestiti derivanti dagli esercizi precedenti più i residui attivi per accensioni di prestiti sorti nell'esercizio, meno le riscossioni in conto residui dell'esercizio relative alle accensioni di prestiti.

b3) Crediti finanziari concessi dall'ente per fronteggiare esigenze di liquidità dei propri enti e delle società controllate e partecipate.



Contabilizzazione mutui

PER DEPOSITARE SUL C/C BANCARIO

Rev. Tit. 6 Accensione mutui
6.03.01.02.03

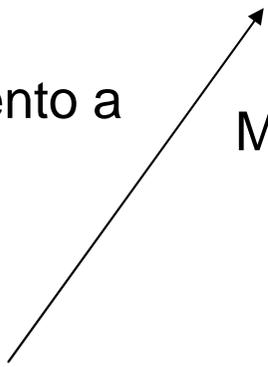
Mandato Tit. 3 Versamento a
depositi
3.04.07.01.000

Accertamento Tit. 5 Prelievi da
depositi bancari
5.04.07.01.000

PER PRELEVARE

Rev. Tit. 5 Prelievi da depositi
bancari
5.04.07.01.000

Mandato Titolo 2 investimento



Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni

c) Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni (p. 6.2 lett. C) all. 4/3).

Le azioni e i titoli detenuti per la vendita nei casi consentiti dalla legge, sono valutati al minore fra il costo di acquisizione e il presumibile valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato.



Disponibilità liquide

Nello Stato patrimoniale si distingue:

- Conto tesoreria da istituto tesoriere
- Conto tesoreria presso banca d'Italia

Considerato che nel piano dei conti integrato non c'è questa differenziazione in quanto c'è la sola voce "istituto tesoriere" che comprende indistintamente i movimento del conto di tesoreria bancario e quello della Banca d'Italia occorre effettuare questa distinzione extra-contabilmente



Valore iniziale crediti (p. 9.3 lettera g)

L'avvio della contabilità economico-patrimoniale comporta che per il valore iniziale dei crediti preliminare è la verifica della loro effettiva sussistenza a seguito del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'articolo 3, comma 7, del D.Lgs. 118/2011.

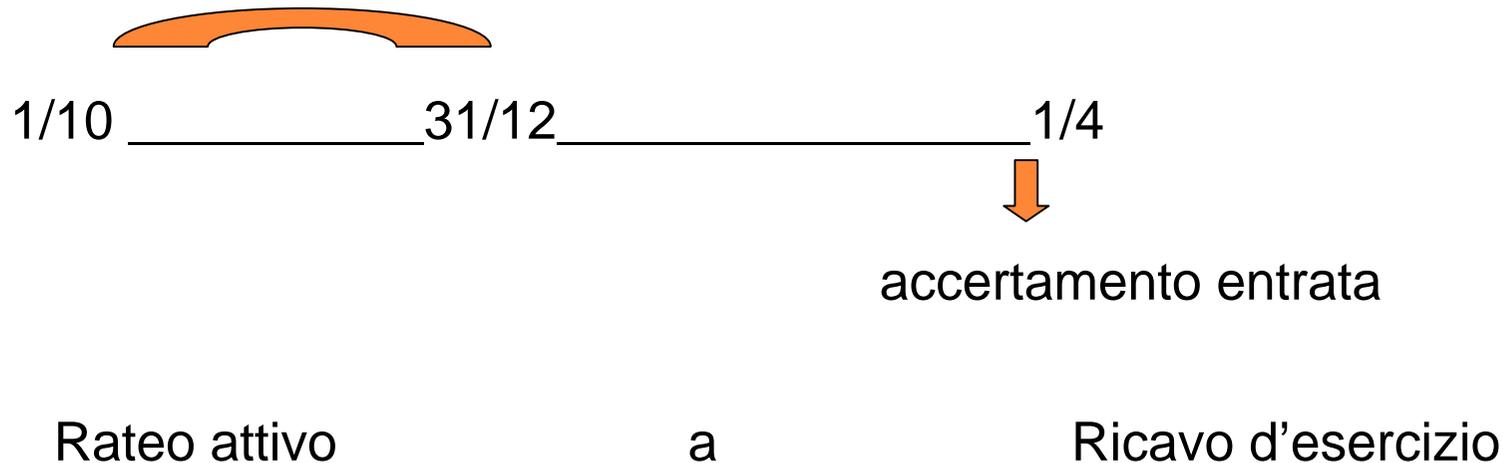
I crediti sono valutati al netto del fondo svalutazione crediti e corrispondono all'importo dei residui attivi e a quello degli eventuali crediti stralciati dalle scritture finanziarie e registrati solo nelle scritture patrimoniali.



Ratei e risconti attivi

I **ratei attivi** sono rappresentati dalle quote di ricavi/proventi che avranno manifestazione finanziaria futura (accertamento dell'entrata), ma che devono, per competenza, essere attribuiti all'esercizio in chiusura (ad es. fitti attivi). Le quote di competenza dei singoli esercizi si determinano in ragione del tempo di utilizzazione delle risorse economiche (beni e servizi) il cui ricavo/provento deve essere imputato.

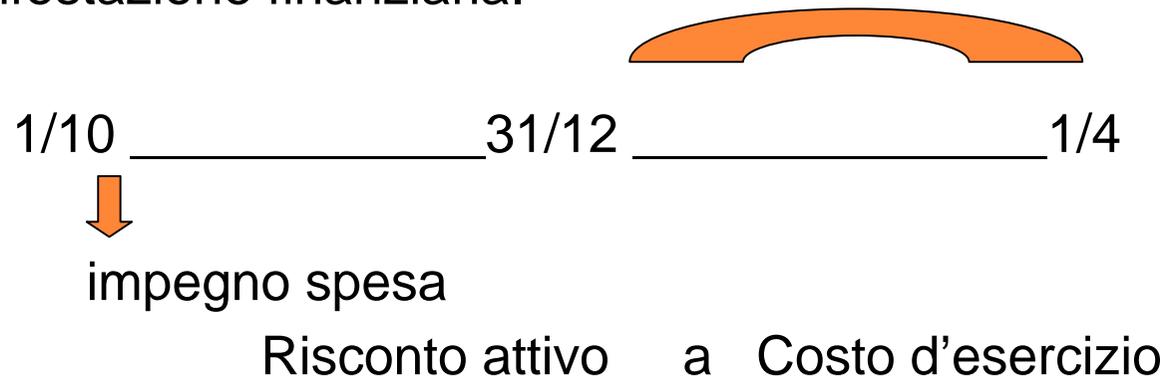
Non costituiscono ratei attivi quei trasferimenti con vincolo di destinazione che, dovendo dare applicazione al principio dell'inerenza, si imputano all'esercizio in cui si effettua il relativo impiego.



Ratei e risconti attivi

I **risconti attivi** sono rappresentati dalle quote di costi che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio (liquidazione della spesa/pagamento), ma che vanno rinviati in quanto di competenza di futuri esercizi.

La determinazione dei risconti attivi avviene considerando il periodo di validità della prestazione, indipendentemente dal momento della manifestazione finanziaria.

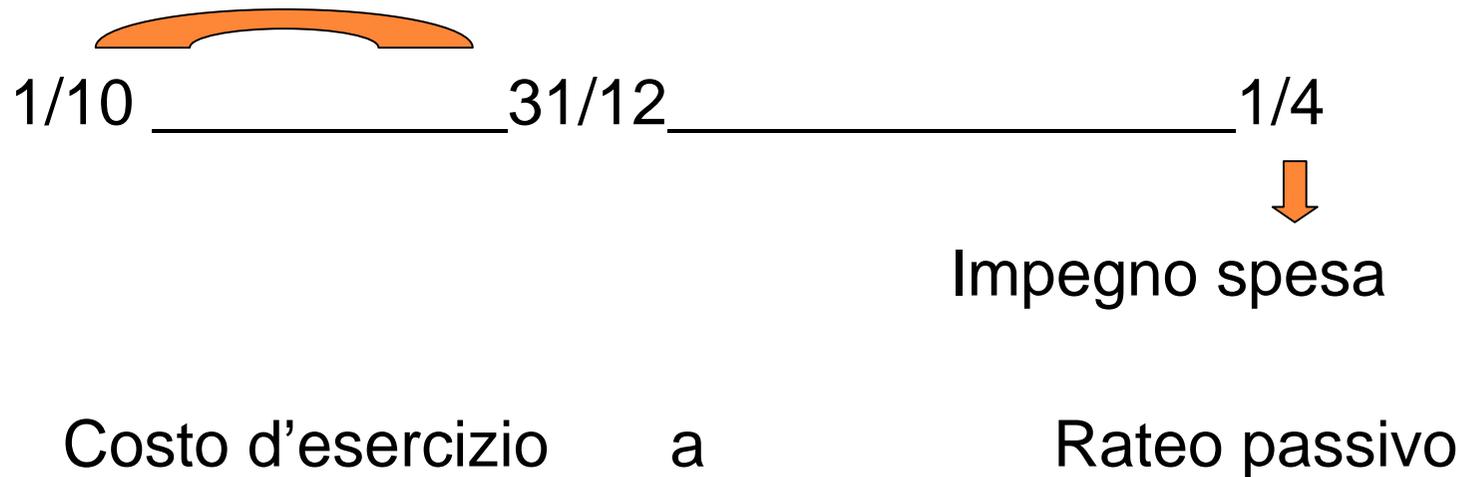


In sede di chiusura del bilancio consuntivo, i ricavi ed i costi rilevati nel corso dell'esercizio sono rettificati rispettivamente con l'iscrizione di risconti attivi commisurati alla quota da rinviare alla competenza dell'esercizio successivo.

Ratei e risconti passivi

I **ratei passivi** sono rappresentati dalle quote di costi/oneri che avranno manifestazione finanziaria futura (liquidazione della spesa), ma che devono, per competenza, essere attribuiti all'esercizio in chiusura (ad es., quote di fitti passivi o premi di assicurazione con liquidazione posticipata).

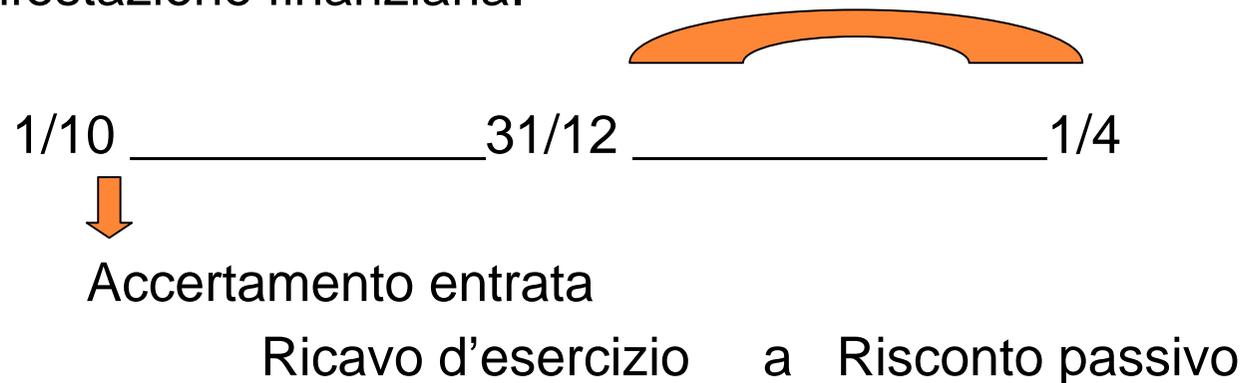
Le quote di competenza dei singoli esercizi si determinano in ragione del tempo di utilizzazione delle risorse economiche (beni e servizi) il cui costo/onere deve essere imputato.



Ratei e risconti passivi

I **risconti passivi** sono rappresentati dalle quote di ricavi che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio (accertamento dell'entrata/incasso), ma che vanno rinviiati in quanto di competenza di futuri esercizi.

La determinazione dei risconti passivi avviene considerando il periodo di validità della prestazione, indipendentemente dal momento della manifestazione finanziaria.



In sede di chiusura del bilancio consuntivo, i ricavi rilevati nel corso dell'esercizio sono rettificati rispettivamente con l'iscrizione di risconti passivi commisurati alla quota da rinviare alla competenza dell'esercizio successivo.

Ratei e risconti passivi

Le **concessioni pluriennali** ed i **contributi agli investimenti** comprendono la quota non di competenza dell'esercizio rilevata tra i ricavi nel corso dell'esercizio in cui il relativo credito è stato accertato, e sospesa alla fine dell'esercizio. Annualmente i proventi sospesi sono ridotti attraverso la rilevazione di un provento (quota annuale di contributo agli investimenti) di importo proporzionale alla quota di ammortamento del bene finanziato dal contributo all'investimento.



Valore iniziale della voce Risconti passivi

L'avvio della contabilità economico-patrimoniale comporta che nella voce "Ratei e risconti passivi e contributi agli investimenti" dello Stato Patrimoniale passivo vanno inseriti eventuali contributi in conto capitale ricevuti per il finanziamento delle immobilizzazioni solo per la parte a copertura del residuo valore da ammortizzare del cespite (punto 9.3 lettera d) allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011)



Patrimonio netto (punto 6.3 allegato 4/3)

Il patrimonio netto, alla data di chiusura del bilancio, dovrà essere articolato nelle seguenti poste:

- a) fondo di dotazione;
- b) riserve;
- c) risultati economici positivi o (negativi) di esercizio.

La suddetta articolazione è realizzata mediante apposita delibera assunta dalla Giunta. A tal fine si potrà fare riferimento ai risultati economici dei primi esercizi di adozione della contabilità economico-patrimoniale o, per le amministrazioni che già adottano la contabilità economico-patrimoniale, si potrà fare riferimento ai risultati economici degli esercizi più recenti che rappresentano una prima indicazione di quanto appostare nel fondo di dotazione e di quanto appostare tra le riserve di utili.



Il **fondo di dotazione** rappresenta la parte indisponibile del patrimonio netto, a garanzia della struttura patrimoniale dell'ente. Il fondo di dotazione può essere alimentato mediante destinazione degli risultati economici positivi di esercizio sulla base di apposita delibera del Consiglio in sede di approvazione del rendiconto della gestione.

Le **riserve** costituiscono la parte del patrimonio netto che, in caso di perdita, è primariamente utilizzabile per la copertura, a garanzia del fondo di dotazione previa apposita delibera del Consiglio.

Al pari del fondo di dotazione, sono alimentate anche mediante destinazione dei risultati economici positivi di esercizio, con apposita delibera del Consiglio in occasione dell'approvazione del rendiconto della gestione. L'Amministrazione è chiamata a fornire un'adeguata informativa, nella relazione sulla gestione del Presidente/Sindaco dell'Amministrazione, sulla copertura dei risultati economici negativi di esercizio, ed in particolare, l'eventuale perdita risultante dal Conto Economico deve trovare copertura all'interno del patrimonio netto, escluso il fondo di dotazione. Qualora il patrimonio netto (escluso il fondo di dotazione) non dovesse essere capiente rispetto alla perdita d'esercizio, la parte eccedente è rinviata agli esercizi successivi (perdita portata a nuovo) al fine di assicurarne la copertura con i ricavi futuri.

Per i Comuni, la quota dei permessi di costruire che - nei limiti stabiliti dalla legge - non è destinata al finanziamento delle spese correnti, costituisce incremento delle riserve.

Fondi rischi ed oneri

Alla data di chiusura del rendiconto della gestione occorre valutare i necessari accantonamenti a fondi rischi e oneri destinati a coprire perdite o debiti aventi le seguenti caratteristiche:

- natura determinata;
- esistenza certa o probabile;
- ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio.

Ad esempio: controversie verso terzi, verso dipendenti.

La stima dei suddetti accantonamenti deve essere attendibile e, pertanto, è necessario avvalersi delle opportune fonti informative, quali le stime effettuate dai legali.

Le passività che danno luogo ad accantonamenti a fondi per rischi e oneri sono di due tipi:



Accantonamenti per passività certe

Accantonamenti per passività certe si riferiscono ad accantonamenti il cui ammontare o la cui data di estinzione sono indeterminati.

Si tratta in sostanza di fondi oneri, ossia di costi, spese e perdite di competenza dell'esercizio in corso per obbligazioni già assunte alla data del rendiconto della gestione o altri eventi già verificatisi (maturati) alla stessa data ma non ancora definiti esattamente nell'ammontare o nella data di estinzione.

Si tratta, quindi, di obbligazioni che maturano con il passare del tempo o che sorgono con il verificarsi di un evento specifico dell'esercizio in corso, ovvero di perdite che si riferiscono ad un evento specifico verificatosi nell'esercizio in corso, le quali non sono ancora definite esattamente nell'ammontare ma che comportano un procedimento ragionieristico di stima.

Gli stanziamenti per le predette obbligazioni vanno effettuati sulla base di una stima realistica dell'onere necessario per soddisfarle, misurato dai costi in vigore alla data di chiusura dell'esercizio, tenendo, però, conto di tutti gli aumenti di costo già noti a tale data, documentati e verificabili, che dovranno essere sostenuti per soddisfare le obbligazioni assunte.

Accantonamenti per passività certe

Rientrano in questa categoria i fondi di quiescenza e obblighi simili quali:

- i fondi di pensione, costituiti in aggiunta al trattamento previdenziale di legge (ad es. INPS ecc.), per il personale dipendente;
- i fondi di pensione integrativa derivanti da accordi aziendali, interaziendali o collettivi per il personale dipendente;
- i fondi di indennità per cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Rientrano in questa categoria anche i fondi manutenzione ciclica

Gli stanziamenti a tale fondo hanno l'obiettivo di ripartire, secondo il principio della competenza fra i vari esercizi, il costo di manutenzione che, benché effettuata dopo un certo numero di anni, si riferisce ad un'usura del bene verificatasi anche negli esercizi precedenti a quello in cui la manutenzione viene eseguita. Pertanto, accantonamenti periodici a questo fondo vanno effettuati se ricorrono le seguenti condizioni:

- a) trattasi di manutenzione che sicuramente sarà eseguita (ed è già pianificata) ad intervalli periodici;
- b) vi è la ragionevole certezza che il bene continuerà a essere utilizzato almeno fino al prossimo ciclo di manutenzione;
- c) la manutenzione ciclica non può essere sostituita da più frequenti, ma comunque sporadici, interventi di manutenzione ordinaria;
- d) la manutenzione ciclica a intervalli pluriennali non viene sostituita da una serie di interventi ciclici con periodicità annuale, i cui costi vengono sistematicamente addebitati all'esercizio.

Lo stanziamento è effettuato suddividendo la spesa prevista in base ad appropriati parametri che riflettano il principio della competenza.

Il costo totale stimato dei lavori deve essere pari a quello che si sosterebbe se la manutenzione fosse effettuata alla data di chiusura dell'esercizio, tenendo però conto di tutti gli aumenti di costo già noti a tale data, documentati e verificabili, che dovranno essere sostenuti per svolgere la manutenzione.

Pertanto, non sono anticipati gli effetti di eventuali incrementi dei costi sulla base di proiezioni future di tassi inflazionistici.

La congruità del fondo, stimato per categorie omogenee di beni, deve essere riesaminata periodicamente per tenere conto di eventuali variazioni nei tempi di esecuzione dei lavori di manutenzione e del costo stimato dei lavori stessi



Accantonamenti per passività certe

Rientrano negli accantonamenti per passività certe anche i ***Fondo per copertura perdite di società partecipate.***

Qualora l'ente abbia partecipazioni immobilizzate in società che registrano perdite che non hanno natura durevole (in caso di durevolezza della perdita, infatti, occorre svalutare direttamente le partecipazioni) e abbia l'obbligo o l'intenzione di coprire tali perdite per la quota di pertinenza, accantona a un fondo del passivo dello stato patrimoniale un ammontare pari all'onere assunto.

In relazione alla tipologia dell'impegno, se il relativo onere ha già la natura di debito, sarà classificato come tale.



Accantonamenti per passività potenziali

Con l'espressione "passività potenziali" ci si riferisce a passività connesse a "potenzialità", cioè a situazioni già esistenti ma con esito pendente in quanto si risolveranno in futuro.

In particolare, per "potenzialità" si intende una situazione, una condizione od una fattispecie esistente alla data del rendiconto della gestione, caratterizzata da uno stato d'incertezza, la quale, al verificarsi o meno di uno o più eventi futuri, potrà concretizzarsi per l'ente in una perdita, confermando il sorgere di una passività o la perdita parziale o totale di un'attività (ad esempio, una causa passiva, l'inosservanza di una clausola contrattuale o di una norma di legge, un pignoramento, rischi non assicurati, ecc.).

La valutazione delle potenzialità deve essere sorretta dalle conoscenze delle specifiche situazioni, dall'esperienza del passato e da ogni altro elemento utile, e devono essere effettuati nel rispetto dei postulati del bilancio d'esercizio ed, in particolare, di quelli dell'imparzialità e della verificabilità.

Il trattamento contabile delle perdite derivanti da potenzialità dipende dai seguenti due elementi:

- 1) dal grado di realizzazione e di avveramento dell'evento futuro;
- 2) dalla possibilità di stimare l'ammontare delle perdite.



Accantonamenti per passività potenziali

Tali determinazioni sono spesso difficili da effettuare e richiedono discernimento, oculatezza e giudizio da parte del redattore del bilancio, applicati con competenza ed onestà e con l'utilizzo della più ampia conoscenza dei fatti e delle circostanze.

Le informazioni da utilizzare comprendono anche pareri legali e di altri esperti, dati relativi alla esperienza passata dell'ente in casi similari, le decisioni che l'ente intenderà adottare, ecc.

Al fine di misurare il grado di realizzazione e di avveramento dell'evento futuro, tali eventi possono classificarsi in:

- probabili,
- possibili
- remoti.



Un evento dicesi probabile, qualora se ne ammetta l'accadimento in base a motivi seri o attendibili ma non certi, ossia se l'accadimento è credibile, verosimile o ammissibile in base a motivi ed argomenti abbastanza sicuri. Opinione probabile è del resto quella basata su ragioni tali da meritare l'assenso di persona prudente.

Con il termine possibile, il grado di realizzazione e di avveramento dell'evento futuro è inferiore al probabile. L'evento possibile è quello che può accadere o verificarsi, ovvero è eventuale o può avvenire.

L'evento remoto è, invece, quello che ha scarsissime possibilità di verificarsi, ossia, che potrà accadere molto difficilmente.



Accantonamenti Passività potenziali

Evento	Possibilità di stimare perdita	Nota integrativa
Probabile	Ragionevole	La perdita è rilevata nel bilancio. Nella nota integrativa si forniscono informazioni se queste sono necessarie per una corretta comprensibilità del bilancio
Probabile	Impossibile in quanto l'ammontare sarebbe particolarmente aleatorio ed arbitrario	Occorre indicare: <ul style="list-style-type: none">- situazione incertezza che potrebbe procurare la perdita;- indicazione che la stessa non può essere effettuata;- altri possibili effetti se non evidenti- indicazione del parere di consulenti legali ed altri esperti
Possibile ma non probabile		Occorre indicare: <ul style="list-style-type: none">- situazione incertezza che potrebbe procurare la perdita;- ammontare stimato della perdita o indicazione che la stessa non può essere effettuata;- altri possibili effetti se non evidenti- indicazione del parere di consulenti legali ed altri esperti



Accantonamenti Passività potenziali

Quando gli ammontari richiesti in una causa o in una controversia sono marcatamente esagerati rispetto alla reale situazione, non è necessario, anzi può essere fuorviante, mettere in evidenza l'ammontare dei danni richiesti.

L'esistenza e l'ammontare di garanzie prestate direttamente o indirettamente (fidejussioni, avalli, altre garanzie personali e reali) sono posti in evidenza nei conti d'ordine ed in nota integrativa anche se la perdita che l'ente potrà subire è improbabile. Qualora invece la perdita sia probabile, si stanziava un apposito fondo rischi.

Gli stanziamenti a fronte delle perdite connesse a potenzialità includono anche la stima delle spese legali e degli altri costi che saranno sostenuti per quella fattispecie.

Accantonamento per rischi (voce B17 conto economico)

Accantonamenti ai fondi costi futuri e ai fondi rischi (Punto 4.22 allegato 4/3)

Tali voci costituiscono uno dei collegamenti tra la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale. Gli accantonamenti confluiti nel risultato di amministrazione finanziario devono presentare lo stesso importo dei corrispondenti accantonamenti effettuati in contabilità economico-patrimoniale.

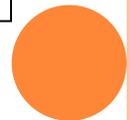


Debiti

Debiti di funzionamento

Debiti

Debiti di finanziamento



Debiti (p. 6.4 lett. c all. 4/3)

c1) Debiti da finanziamento dell'ente sono determinati dalla somma algebrica del debito all'inizio dell'esercizio più gli accertamenti sulle accensioni di prestiti effettuati nell'esercizio meno i pagamenti per rimborso di prestiti.

c2) Debiti verso fornitori.

I debiti funzionamento verso fornitori sono iscritti nello stato patrimoniale solo se corrispondenti a obbligazioni giuridiche perfezionate esigibili per le quali il servizio è stato reso o è avvenuto lo scambio dei beni.

La corretta applicazione del principio della competenza finanziaria garantisce la corrispondenza tra i residui passivi diversi da quelli di finanziamento e l'ammontare dei debiti di funzionamento.

I debiti sono esposti al loro valore nominale.

c3) Debiti per trasferimenti e contributi.

c4) Altri Debiti.



Valore iniziale debiti di funzionamento (p. 9.3 lettera h)

L'avvio della contabilità economico-patrimoniale comporta che per il valore iniziale dei debiti di funzionamento preliminare è la verifica della loro effettiva sussistenza a seguito del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'articolo 3, comma 7, del D.Lgs. 118/2011. I debiti corrispondono all'importo dei residui passivi, compresi quelli perenti (l'istituto della perenzione riguarda solo le regioni e, con l'entrata in vigore del D.Lgs 118/2011, riguarda solo i residui perenti alla data dal del 31 dicembre 2014). La riassegnazione dei residui perenti nella contabilità finanziaria non è oggetto di rilevazione nella contabilità economico-patrimoniale.



Valore iniziale debiti di finanziamento (p. 9.3 lettera i)

L'avvio della contabilità economico-patrimoniale comporta (per valorizzare il valore iniziale dei debiti di finanziamento derivanti da finanziamenti contratti e non rimborsati) la necessità di effettuare una ricognizione dei debiti non ancora rimborsati. I debiti finanziari sono distinti in debiti a breve termine o a medio-lungo termine, secondo le modalità indicate nel glossario del piano dei conti integrato I debiti finanziari, alla voce "Debiti verso banche e tesoriere" comprendono anche le anticipazioni di tesoreria in essere al 1° gennaio dell'anno successivo, rinviate contabilmente all'esercizio successivo.

La ricognizione dei debiti comprende il valore dell'importo dell'up front ricevuto in passato a seguito della sottoscrizione di contratti derivati ancora in essere, al netto dei rimborsi effettuati, anche se, in occasione del regolamento dei flussi attivi e passivi periodici, non è stata evidenziata la natura di rimborso prestiti.

Consolidato

	Organismi strumentali	Enti strumentali		Società	
		Controllati	Partecipati	Controllati	Partecipati
Individuazione Gruppo Pubblica amministrazione	Art. 1 D.Lgs. 118	Art. 11-ter c. 1 D.Lgs. 118/2011	Art. 11 ter c. 2 D.Lgs. 118/2011	Art. 11- quater D.Lgs. 118/2011	Art. 11- quinquies D.Lgs. 118/2011



Veridica
esistenza
condizioni
consolidamento



	Enti strumentali		Società	
	Controllati	Partecipati	Controllati	Partecipati
Individuazione Perimetro consolidamento	Metodo integrale	Metodo proporzionale	Metodo integrale	Metodo proporzionale



Ente strumentale controllato

1. Si definisce ente strumentale controllato di una regione o di un ente locale di cui all'art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti la regione o l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:

a) il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;

b) il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda;

c) la maggioranza, diretta o indiretta, dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'ente o dell'azienda;

d) l'obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione;

e) un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. I contratti di servizio pubblico e di concessione, stipulati con enti o aziende che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti, comportano l'esercizio di influenza dominante.

Ente strumentale partecipato

2. Si definisce ente strumentale partecipato da una regione o da un Ente locale di cui all'art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nel quale la regione o l'ente locale ha una partecipazione, in assenza delle condizioni di cui al comma 1.



Società controllata

1. Si definisce controllata da una regione o da un ente locale la società nella quale la regione o l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:

a) il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea

ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria;

b) il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge consente tali contratti o clausole.

2. I contratti di servizio pubblico e gli atti di concessione stipulati con società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti comportano l'esercizio di influenza dominante.

4. In fase di prima applicazione del presente decreto, con riferimento agli esercizi 2015-2017, non sono considerate le società quotate e quelle da esse controllate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile. A tal fine, per società quotate degli enti di cui al presente articolo si intendono le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentari.

Società partecipata

1. Per società partecipata da una regione o da un ente locale, si intende la società nella quale la regione o l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata.

3. In fase di prima applicazione del presente decreto, con riferimento agli esercizi 2015 - 2017, per società partecipata da una regione o da un ente locale, si intende la società a totale partecipazione pubblica affidataria di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale, indipendentemente dalla quota di partecipazione.

