

## L'armonizzazione contabile:

### La contabilità economica

Giovanni Ravelli

1

## OGGI

Dall'Europa al più piccolo ente

Tipologie eterogenee di situazioni gestionali e contabili

Differenti esigenze di conoscenza

Differenti normative, principi e prassi contabili

Indeterminatezza dei soggetti da considerare (perimetro del settore pubblico) dallo Stato alle S.p.A pubbliche

Impossibilità di consolidare i risultati  
Mancanza di trasparenza di contenuti  
Mancato supporto alla gestione

2

La Legge 196/2009 di “riforma della contabilità pubblica” stabilisce i principi fondamentali cui si devono ispirare le norme contabili

La Legge 42/2009 “Delega al Governo in materia di federalismo fiscale” stabilisce i principi cui devono ispirarsi i successivi decreti per Regioni ed Enti locali:

DLgs. N. 118 del 2011;  
DPCM 28 dicembre 2011  
(sperimentazione);

Dopo oltre due anni di sperimentazione:

- 31.1.2014 - Preliminare approvazione da parte del Consiglio dei Ministri di modifiche e integrazioni a:
- DLgs. 23.6.2011 n. 118 del 2011 e del DLgs. 18.8.200 –n. 267 – TESTO UNICO Enti Locali

3

### Regole contabili uniformi

Comune piano dei conti integrato

Comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi

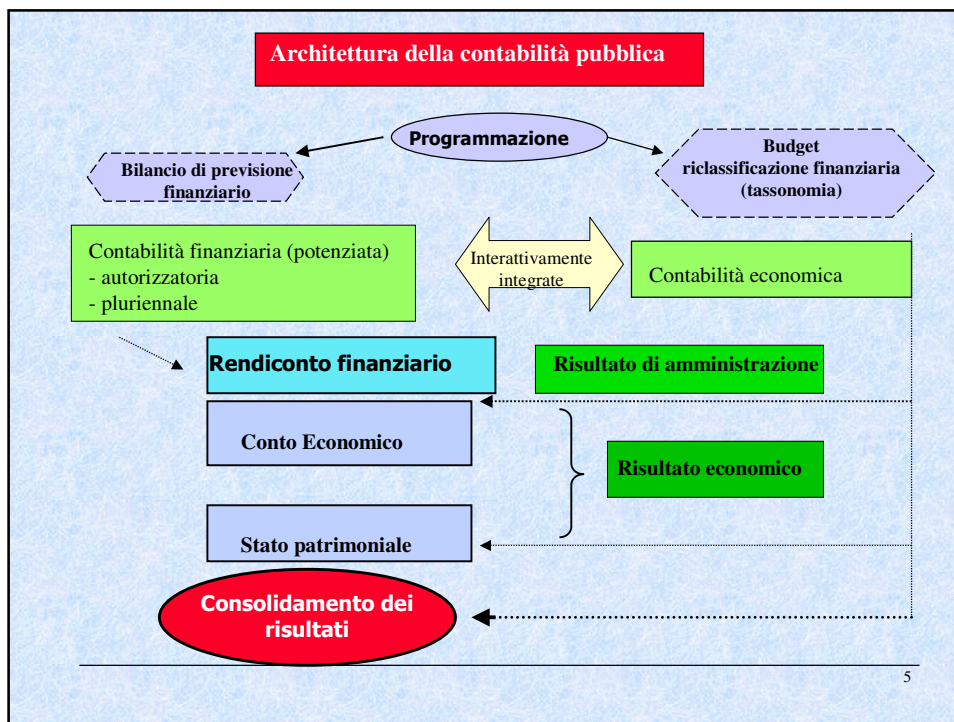
Sistema e schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione

Schema comune di bilancio consolidato con le aziende, società o altri organismi controllati

Definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio

Raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo

4



**La contabilità economica**

*Domande e considerazioni ricorrenti poste da molti operatori*

**Ma c'è davvero bisogno della “contabilità economica” nel settore pubblico ?**

Perché il legislatore, sin dal 1990, con la Legge 142, insiste per la sua introduzione ?

Il settore pubblico **“non ha fini di lucro”** e quindi dovrebbe bastare la contabilità finanziaria per governare ogni aspetto gestionale.

Inoltre, proprio con il Dlgs 118, la “finanziaria” viene profondamente modificata tanto da avvicinarla alla contabilità economica; **non è una inutile duplicazione ?**

Se la contabilità economica è voluta **“ai fini conoscitivi”**, poteva essere sostituita da altre semplici modalità di elaborazione e analisi dei bilanci finanziari

6

### La contabilità economica

La risposta può essere fondata su alcune argomentazioni:

La contabilità economica

- attua un principio di “**competenza**” diverso da quello finanziario:  
i costi e ricavi d'esercizio devono essere registrati quando maturano e non quando avviene la manifestazione finanziaria.
- i costi riguardano ai “consumi” di risorse effettuati e riferibili ad un esercizio;
- i ricavi (o proventi) riguardano l'acquisizione di risorse riferibili ad un esercizio
- misura, con riferimento ad ogni operazione, la variazione che questa provoca nel valore di uno o più elementi del patrimonio;
- misura, con riferimento ad ogni fatto di gestione:
  - o la nascita di un provento o di un costo, correlandoli immediatamente all'aumento o alla diminuzione di valore del patrimonio;
  - o la “permutazione” di valore tra elementi patrimoniali

7

### La contabilità economica

Ne consegue che:

- La registrazione di ogni ricavo, o provento, aumenta di pari importo il valore di un elemento del patrimonio;
- La registrazione di ogni costo diminuisce, per pari ammontare, una posta patrimoniale;
- La chiusura dell'esercizio evidenzierà un “risultato economico di esercizio” pari alla differenza tra “costi” e “ricavi”
- il “risultato economico di esercizio” sarà perciò uguale all'incremento o il decremento che il valore del patrimonio ha subito per effetto della gestione.
- lo stato patrimoniale si configura come il contenitore di tutti i valori dell'ente e consente il collegamento fra la chiusura dei conti di un esercizio e l'apertura di quello successivo.

8



### La contabilità economica

- ❑ **Costi e proventi di esercizio** sono completati, tra l'altro, da:
  - quota di costo riferito a immobilizzazioni materiali o immateriali costituite dall'uso di patrimonio (ammortamenti patrimoniali)
  - quota di provento costituita dal riferimento all'esercizio per acquisizione di finanziamenti utilizzati acquisire valori patrimoniali
  - valutazione delle rimanenze finali
  
- ❑ Si ottengono, così, risultati **omogenei** confrontabili:
  - con quelli dello stesso ente nell'arco degli anni
  - con quelli di **altri enti**proprio per questo
- ❑ i dati della contabilità economica costituiscono una idonea base per **alimentare una contabilità analitica** (*problema dei costi standard*)

9

### La contabilità economica

- ❑ Il principio generale degli "equilibri di bilancio" stabilisce che l'equilibrio:  
deve essere inteso in una **versione complessiva ed analitica** del pareggio **economico, finanziario e patrimoniale** che ogni amministrazione pubblica pone strategicamente da dover realizzare nel suo continuo operare nella comunità amministrata.
  
- ❑ diviene finalmente possibile **consolidare** i risultati dell'ente pubblico (nel nostro caso della Regione), con:
  - i risultati delle strutture esterne direttamente dipendenti dall'ente, quali: istituzioni, aziende, società interamente o parzialmente detenute dall'ente pubblico.
  - i risultati economico – patrimoniali conseguiti a livello di territorio.
  
- ❑ sarà facilitato il rapporto con l'Unione Europea che utilizza analoghe metodologie contabili

10

**La contabilità economica  
Il principio contabile**

**Le finalità:**

1. 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;
2. **consentire la predisposizione dello Stato Patrimoniale** (e rilevare, in particolare, le variazioni del patrimonio dell’ente che costituiscono un indicatore dei risultati della gestione);
3. permettere l’elaborazione del **bilancio consolidato di ciascuna amministrazione pubblica** con i propri enti e organismi strumentali, aziende e società;
4. predisporre la **base informativa** necessaria per la determinazione analitica dei costi;
5. consentire la verifica nel corso dell’esercizio della **situazione patrimoniale** ed economica dell’ente e del processo di provvista e di impiego delle risorse;
6. 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.

---

11

**La contabilità economica  
Il principio contabile**

**Il principio della competenza economica**

Il principio della competenza economica consente di imputare a ciascun esercizio costi/oneri e ricavi/proventi.

La **competenza economica** dei costi e dei ricavi direttamente conseguenti a operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita)

è riconducibile al **principio contabile n. 11 dell’Organismo Italiano di Contabilità (OIC)**

che stabilisce che “l’effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all’esercizio al quale **tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario** (incassi e pagamenti).

---

12

**La contabilità economica  
Il principio contabile**

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

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

**I proventi**, acquisiti per lo svolgimento delle attività istituzionali dell'amministrazione, come i trasferimenti attivi correnti o i proventi tributari, si imputano economicamente all'esercizio in cui si è **verificata la manifestazione finanziaria (accertamento)**, qualora tali risorse risultino impiegate per la copertura degli oneri e dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate.

---

13

**La contabilità economica  
Il principio contabile**

**I trasferimenti attivi a destinazione vincolata correnti** sono imputati economicamente all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati.

Per i **proventi/trasferimenti in conto capitale**, vincolati alla realizzazione di immobilizzazioni, l'imputazione, per un importo proporzionale all'onere finanziato, avviene negli esercizi nei quali si ripartisce il costo/onere dell'immobilizzazione (es. quota di ammortamento).

Se, per esempio, il trasferimento è finalizzato alla copertura del 100% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio, per tutta la vita utile del cespite, un provento di importo pari al 100% della quota di ammortamento;

Parimenti, se il trasferimento è finalizzato alla copertura del 50% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio un provento pari al 50% della quota di ammortamento.

---

14



**La contabilità economica  
Il principio contabile**

**Gli oneri** derivanti dall'attività istituzionale sono correlati con i proventi e i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali. Per gli oneri derivanti dall'attività istituzionale, il principio della competenza economica si realizza:

- per associazione **di causa ad effetto tra costi ed erogazione di servizi** o cessione di beni realizzati. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
- per ripartizione **dell'utilità o funzionalità** pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dal processo di **ammortamento**;
- per **imputazione diretta** di costi al conto economico dell'esercizio perché associati a funzioni istituzionali o al tempo, ovvero perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo.

15

**La contabilità economica  
Il principio contabile**

**In particolare quando:**

- a) i beni ed i servizi, che hanno dato luogo al sostenimento di costi in un esercizio, esauriscono la loro utilità nell'esercizio stesso, o la loro futura utilità non sia identificabile o valutabile;
- b) viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o la funzionalità dei beni e dei servizi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
- c) l'associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilità dei beni e dei servizi, il cui costo era imputato economicamente all'esercizio su base razionale e sistematica, non risultino più di sostanziale rilevanza (ad esempio a seguito del processo di obsolescenza di apparecchiature informatiche).

**I componenti economici positivi devono, quindi, essere correlati ai componenti economici negativi dell'esercizio.** Tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali di ogni amministrazione pubblica.

16



**La contabilità economica**  
**Il principio contabile**

**Anche se non rilevati dalla contabilità finanziaria, ai fini della determinazione del risultato economico dell'esercizio, si considerano i seguenti componenti positivi e negativi:**

- a. le quote di **ammortamento** relative alle immobilizzazioni materiali ed immateriali utilizzate;
- b. le eventuali quote di **accantonamento ai fondi rischi ed oneri futuri**. L'accantonamento ai fondi rischi ed oneri di competenza dell'esercizio è effettuato anche se i rischi e gli oneri sono conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio fino alla data di approvazione della delibera del rendiconto della gestione;
- c. le **perdite di competenza economica dell'esercizio**;
- d. le perdite su crediti e gli **accantonamenti al fondo svalutazione crediti**;
- e. le **rimanenze** iniziali e finali di materie prime, semilavorati, prodotti in corso su ordinazione, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni e prodotti finiti;
- f. le quote di costo/onere o di ricavo/provento corrispondenti ai **ratei e risconti attivi** e passivi di competenza economica dell'esercizio;
- g. le variazioni patrimoniali relative agli esercizi pregressi che si sono tradotte in oneri/costi e proventi/ricavi nel corso dell'esercizio, **nonché ogni altro componente economico** da contabilizzare nel rispetto del principio della competenza economica e della prudenza (ad esempio sopravvenienze e insussistenze).

17

**La contabilità economica**  
**Il principio contabile**

**La misurazione dei componenti del risultato economico**

**Il collegamento con la rilevazione finanziaria**

Per consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale,

le rilevazioni della contabilità finanziaria misurano il valore monetario dei costi/oneri sostenuti e dei ricavi/proventi conseguiti durante l'esercizio.

Pur non esistendo una correlazione univoca fra le fasi dell'entrata e della spesa ed il momento in cui si manifestano i ricavi/proventi ed i costi/oneri nel corso dell'esercizio,

i ricavi/proventi conseguiti sono rilevati in corrispondenza con la fase dell'accertamento delle entrate.

i costi/oneri sostenuti sono rilevati in corrispondenza con la fase della liquidazione delle spese.

18

**La contabilità economica**  
**Il principio contabile**

Costituiscono eccezione a tale principio:

- i costi derivanti dai **trasferimenti e contributi** (correnti, **agli investimenti e in c/capitale**) che sono rilevati in corrispondenza dell'impegno della spesa;
- le entrate dei titoli 5 "Entrate da riduzione di attività finanziaria", 6 "Accensione di prestiti", 7 "Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere" e 9 "Entrate per conto terzi e partite di giro", il cui accertamento determina solo la rilevazione di crediti e non di ricavi.
- le spese del titolo 3 "Spese per incremento attività finanziarie", 4 "Rimborso Prestiti", 5 "Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere" e 7 "Uscite per conto terzi e partite di giro", il cui impegno determina solo la rilevazione di debiti e non di costi,
- le entrate e le spese relative al credito IVA e debito IVA, il cui accertamento e impegno/liquidazione determinano la rilevazione di crediti e debiti;
- la riduzione di depositi bancari che è rilevata in corrispondenza agli incassi per Prelievi da depositi bancari ;
- l'incremento dei depositi bancari che è rilevata in corrispondenza ai pagamenti per Versamenti da depositi bancari.

19

**La contabilità economica**  
**Il principio contabile**

In particolare, con riferimento ai titoli delle entrate 5, 6 e 7, e delle spese 3, 4 e 5, la registrazione dei crediti e dei debiti in contabilità economico-patrimoniale **è effettuata anche con riferimento agli accertamenti e agli impegni registrati nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi** (e non considera gli impegni e gli accertamenti imputati all'esercizio in corso se registrati negli esercizi precedenti).

La corretta applicazione del principio generale della competenza finanziaria è il presupposto indispensabile per una corretta rilevazione e misurazione delle variazioni economico-patrimoniali occorse durante l'esercizio e **per consentire l'integrazione dei due sistemi contabili.**

**L'integrazione dei sistemi di contabilità finanziaria** ed economico-patrimoniale è *favorita* anche dall'adozione del **piano dei conti integrato di cui all'articolo 4** del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali.

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

20

**La contabilità economica**  
**Trasferimenti in conto capitale – Contributi agli investimenti**

**I contributi agli investimenti** sono erogazioni effettuate da un soggetto a favore di terzi, destinate al finanziamento di spese di investimento, *in assenza di controprestazione*, cioè in assenza di un corrispettivo reso dal beneficiario, a favore di chi ha erogato il contributo.

L'assenza del corrispettivo comporta che, a seguito dell'erogazione del contributo, il **patrimonio del soggetto erogante si riduce mentre il patrimonio del beneficiario, o di terzi, si incrementa**. Il rispetto del vincolo di destinazione del contributo (o del trasferimento) non costituisce "controprestazione".

In assenza di uno specifico vincolo di destinazione del contributo ad uno specifico investimento, tutti i contributi agli investimenti sono genericamente destinati al finanziamento degli investimenti.

Dal 2014, nell'allegato al bilancio e al rendiconto riguardante il risultato di amministrazione, è data evidenza della quota costituita da entrate genericamente "destinate" al finanziamento degli investimenti e della quota vincolata al finanziamento di specifici investimenti.

**La contabilità economica**  
**Trasferimenti in conto capitale – Contributi agli investimenti**

Anche i **trasferimenti in conto capitale** sono erogazioni effettuate da un soggetto a favore di terzi, *in assenza di una controprestazione, ma non sono destinate al finanziamento di una spesa di investimento*, ma alle seguenti fattispecie:

- a) trasferimenti diretti a far fronte a **spese eccezionali o a coprire perdite o deficit**;
- b) **lasciti e donazioni** di importo considerevole, non aventi vincolo di destinazione a spese di investimento o a *spese correnti*.

I lasciti e le donazioni vincolate alla realizzazione di investimenti sono classificate come Contributi agli investimenti. I lasciti e le donazioni vincolate a specifiche spese correnti (ad es. borse di studio) sono classificate come trasferimenti correnti. I lasciti e le donazioni di modico valore non vincolate a specifiche destinazioni sono classificati come trasferimenti correnti. La determinazione del limite dell'importo che può essere considerato "modico" è stabilito prudentemente dall'ente anche in relazione al proprio bilancio;



**La contabilità economica**  
**Trasferimenti in conto capitale – Contributi agli investimenti**

c) **indennizzi** di importo elevato a fronte di danni o lesioni gravi non coperti da polizze di assicurazione. Gli indennizzi possono essere imposti in sede giudiziale o concordati in sede extragiudiziale. Tra essi figurano gli indennizzi per danni causati da esplosioni, fuoriuscite di petrolio, effetti collaterali di farmaci, ecc. Gli indennizzi di modico valore sono classificati come trasferimenti correnti. La determinazione del limite dell'importo che può essere considerato "modico" è stabilito prudentemente dall'ente anche in relazione al proprio bilancio;

d) **trasferimenti in c/capitale a seguito di inesigibilità definitiva di un credito**, derivante dal finanziamento concesso dall'ente a terzi, tale finanziamento è considerato un trasferimento definitivo a fondo perduto per cancellazione di crediti e si contabilizza tra i trasferimenti in conto capitale da escussione a favore del soggetto che non ha rimborsato (cfr il principio applicato della contabilità finanziaria 5.4). Analogamente, nel caso in cui un ente subentri al debitore originario di una passività finanziaria già in essere, facendosi carico del rimborso per capitale e interessi, l'operazione è considerata come un trasferimento in conto capitale per assunzione di debiti a favore del debitore originario. L'ente beneficiario di una cancellazione o di una assunzione di proprio debito da parte di un altro ente registra in entrambi i casi un trasferimento in conto capitale in entrata e contestualmente il rimborso del prestito oggetto dell'operazione.

23

**La contabilità economica**  
**Trasferimenti in conto capitale – Contributi agli investimenti**

**I trasferimenti in c/capitale non possono essere finanziati dal debito e da entrate in conto capitale**, salvo i trasferimenti in c/capitale derivanti dall'escussione definitiva delle garanzie, a seguito del quale il debito garantito è posto definitivamente a carico dell'ente.

Ad esempio, sono contributi agli investimenti, i contributi erogati dai comuni agli edifici di culto a valere degli oneri di urbanizzazione riscossi, mentre i rimborsi per le restituzioni degli oneri di urbanizzazione devono essere registrati tra i rimborsi le altre spese in c/capitale.

*Per l'ente che li eroga, i trasferimenti correnti, i contributi agli investimenti e i trasferimenti in c/capitale sono sempre costi di competenza dell'esercizio.*

*Per l'ente che li riceve:*

i trasferimenti correnti, i contributi agli investimenti e i trasferimenti in c/capitale **sono ricavi**.

*In occasione delle scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale i **contributi agli investimenti sono sospesi contabilmente** secondo le modalità indicate nei principi applicati e i trasferimenti in c/capitale sono sospesi per costituire riserve di capitale o destinati al ripiano di eventuali perdite.*

24

## La contabilità economica

### L'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni Lo STATO PATRIMONIALE

25

## La contabilità economica

### L'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni

L'ordinamento contabile precedente all'entrata in vigore del decreto legislativo n. 118/2011 non prevedeva *l'adozione della contabilità economico patrimoniale da parte delle regioni*.

Fino all'entrata in vigore della riforma, le regioni che non avevano deciso autonomamente di adottare la contabilità economico-patrimoniale, redigevano solo il "Conto del Patrimonio" nel rispetto del rispettivo ordinamento contabile, *prassi consolidate* e principi radicalmente diversi da quelli richiesti per l'adozione della contabilità economico patrimoniale.

In assenza di uno stato patrimoniale preesistente, **le regioni non possono aprire i conti secondo le modalità previste per gli enti che già adottavano la contabilità economico patrimoniale** (anche se secondo schemi e principi differenti da quelli previsti dalla riforma).

Per avviare la contabilità economico patrimoniale coerente con i principi dell'armonizzazione le regioni che già non adottavano la contabilità economico-patrimoniale elaborano il primo Stato Patrimoniale di apertura sulla base della situazione rappresentata dal conto del patrimonio dell'esercizio precedente, **integrata da una ricognizione straordinaria della situazione patrimoniale della Regione, applicando direttamente i principi contabili dell'armonizzazione, sia con riferimento alla classificazione delle voci del patrimonio che per quanto riguarda i criteri di valutazione;**

26

### La contabilità economica

#### L'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni

Eventuali componenti del patrimonio non rilevate nel primo stato patrimoniale di apertura, in quanto in corso di ricognizione o in attesa di perizia, possono essere registrate nel corso della gestione tramite scritture esclusive della contabilità economico-patrimoniale del tipo

#### immobilizzazioni @ Fondo di dotazione.

L'attività di ricognizione straordinaria del patrimonio, e la conseguente rideterminazione del valore del patrimonio, deve in ogni caso concludersi **entro il secondo esercizio** dall'entrata in vigore della contabilità economico-patrimoniale

(per le regioni in sperimentazione dal 2012, entro l'esercizio 2014);

Nella Relazione sulla gestione allegata al primo rendiconto riguardante il primo esercizio di adozione della contabilità economico patrimoniale, si dà conto:

- o delle **principali differenze** tra il primo Stato Patrimoniale di apertura e l'ultimo Conto del Patrimonio, fornendo informazioni circa la riconciliazione delle poste rilevanti e sugli effetti derivanti dall'applicazione dei principi sul **Valore Netto Contabile**;
- o delle modalità di **valutazione delle singole poste attive e passive** dello stato patrimoniale iniziale e finali.
- o delle componenti del patrimonio *in corso di ricognizione* o in attesa di perizia

27

### La contabilità economica

#### L'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni

In occasione dell'approvazione del rendiconto della gestione riguardante il primo esercizio di adozione della contabilità economico patrimoniale, la composizione dello stato patrimoniale di apertura e del patrimonio netto, costituisce oggetto di una specifica approvazione da parte del Consiglio regionale.

#### Il primo stato patrimoniale: criteri di valutazione

Al fine della predisposizione del primo Stato Patrimoniale gli enti si attengono ai seguenti criteri:

#### ATTIVO

- 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**. 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*.

28



**La contabilità economica**  
**L'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni**

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

Se il bene non risulta interamente ammortizzato, e per il suo acquisto sono stati ricevuti contributi da terzi, va iscritta la residua quota di contributi nella voce "Ratei e risconti passivi e contributi agli investimenti", al fine di coprire nel tempo gli ammortamenti residui.

Ai fini della valutazione del patrimonio immobiliare si richiama il principio applicato della contabilità economico patrimoniale n. 4.15, il quale prevede che "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.**

**La contabilità economica**  
**L'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni**

Nei casi in cui negli atti di provenienza degli edifici (Rogiti o atti di trasferimento con indicazione del valore peritale) **il valore dei terreni non risulti indicato in modo separato e distinto da quello dell'edificio soprastante, si applica il parametro forfetario del 20%** al valore indiviso di acquisizione.

(mutuando la disciplina prevista dall'art. 36 comma 7 del DL luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006 n. 248, successivamente modificato dall'art. 2 comma 18 del DL 3 ottobre 2006 n. 262, convertito con modificazioni dalla L. 24 novembre 2006 n. 286:

*"Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo da attribuire alle predette aree, ove non autonomamente acquistate in precedenza, è quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo stesso. Per fabbricati industriali si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni").*

### La contabilità economica

#### L'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni

Nei casi in cui **non è disponibile il costo storico**, il valore catastale è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5 per cento ai sensi dell'articolo 3, comma 48, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, i seguenti moltiplicatori: a. 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10; b. 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5; b-bis. 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5; c. 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale A/10; d. 60 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5; tale moltiplicatore è elevato a 65 a decorrere dal 1° gennaio 2013; e. 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

Per i **terreni agricoli**, il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno d'imposizione, rivalutato del 25 per cento ai sensi dell'articolo 3, comma 51, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, un moltiplicatore pari a 130.

31

### La contabilità economica

#### L'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni

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.

Con riferimento ai 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. Se il bene non risulta interamente ammortizzato, e per il suo acquisto sono stati ricevuti contributi da terzi, va iscritta la residua quota di contributi nella voce "Ratei e risconti passivi e contributi agli investimenti", al fine di coprire nel tempo gli ammortamenti residui.

In sede di determinazione del primo Stato Patrimoniale non devono essere ricompresi nella ricognizione i beni già interamente ammortizzati. (Che fanno tuttavia parte **dell'inventario**)

32

**La contabilità economica**  
**L'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni**

- a) Contributi in conto capitale: eventuali contributi in conto capitale ricevuti per il finanziamento delle immobilizzazioni vanno inseriti nella voce "Ratei e risconti passivi e contributi agli investimenti" di stato patrimoniale (solo per la parte a copertura del residuo valore da ammortizzare del cespite);
- b) Immobilizzazioni finanziarie:
- ✓ sono iscritte al valore di acquisizione, corretto di eventuali perdite durevoli di valore. Le partecipazioni di controllo sono valutate con il metodo del patrimonio netto.
  - ✓ I crediti finanziari: al valore nominale.
- c) Disponibilità liquide: importi giacenti sui conti bancari, di tesoreria statale e postali dell'ente, nonché assegni, denaro e valori bollati;

33

**La contabilità economica**  
**L'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni**

- d) Crediti: preliminare è la verifica della loro effettiva sussistenza a seguito del riaccertamento straordinario dei residui previsto.

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.

**PASSIVO**

- e) **debiti di funzionamento**: preliminare è la verifica della loro effettiva sussistenza a seguito del riaccertamento straordinario dei residui.

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.

34



### La contabilità economica

#### L'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni

f) **Debiti finanziari:** derivano da finanziamenti contratti e incassati non rimborsati.

A regime sono rilevati sulla base degli impegni assunti per rimborso prestiti, compresi quelli **imputati agli esercizi successivi o degli impegni automatici disposti a seguito di operazioni di finanziamento dell'ente** (tale importo deve corrispondere alla differenza tra le entrate accertate per operazioni di finanziamento e l'importo non ancora rimborsato).

All'avvio della contabilità economico patrimoniale è necessario **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 contabilità economica

#### L'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni

La ricognizione dei debiti comprende il valore **dei derivati** che costituiscono una passività per l'ente.

g) **Fondo per il trattamento di quiescenza:** riguarda l'ammontare del trattamento di fine rapporto maturato nei confronti del personale per il quale l'ente è tenuto a provvedere direttamente al pagamento del trattamento di fine rapporto, alla data di riferimento dello stato patrimoniale di apertura. Nel caso in cui non sia possibile ricostruire tale importo alla data di avvio della contabilità economico-patrimoniale, l'onere riguardante il TFR erogato nel corso dell'esercizio è interamente considerato di competenza economica dell'esercizio.

h) **Altri debiti,** costituiti dai debiti tributari che derivano dai debiti tributari degli esercizi precedenti, comprensivi di quelli emersi dalle dichiarazioni fiscali dell'ente dell'esercizio precedente a quello di introduzione della contabilità economico patrimoniale, dai debiti di natura previdenziale e dai debiti rilevati sulla base degli impegni assunti per i titoli 3, e 7 delle spese compresi quelli imputati agli esercizi successivi.

**La contabilità economica**  
**L'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni**

**PATRIMONIO NETTO**

- 1) Fondo di dotazione dell'ente: costituita dalla differenza, se positiva, tra attivo e passivo, al netto della voce "Netto da beni demaniali", al netto del valore attribuito alle riserve:
- 2) Alle riserve è attribuito un valore pari a quello risultante ai corrispondenti valori dello stato patrimoniale dell'esercizio precedente, a meno di differenze derivanti dall'applicazione dei nuovi principi.
- 3) Nello stato patrimoniale iniziale, la voce AIII "Risultato economico dell'esercizio" non è valorizzata.