

PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO CONCERNENTE LA CONTABILITA' ECONOMICO-PATRIMONIALE DEGLI ENTI IN CONTABILITA' FINANZIARIA

(Aggiornato al Decreto ministeriale del 20 maggio 2015 – gli aggiornamenti sono evidenziati in verde)

1. Definizione

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 (come definite nell'ambito del principio applicato della contabilità finanziaria) 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.

Le transazioni delle pubbliche amministrazioni che si sostanziano in operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) danno luogo a costi sostenuti e ricavi conseguiti, mentre quelle che non consistono in operazioni di scambio propriamente dette, in quanto più strettamente conseguenti ad attività istituzionali ed erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro), danno luogo ad oneri sostenuti e proventi conseguiti.

2. 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).

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.

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.

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.

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.

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).

3. La misurazione dei componenti del risultato economico

Per consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale, le rilevazioni della contabilità finanziaria misurano il valore monetario dei costi/oneri sostenuti e dei ricavi/proventi conseguiti durante l'esercizio.

Pur non esistendo una correlazione univoca fra le fasi dell'entrata e della spesa ed il momento in cui si manifestano i ricavi/proventi ed i costi/oneri nel corso dell'esercizio, i ricavi/proventi conseguiti sono rilevati in corrispondenza con la fase dell'accertamento delle entrate, ed i costi/oneri sostenuti sono rilevati in corrispondenza con la fase della liquidazione delle spese.

Costituiscono eccezione a tale principio:

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

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 (allegato n. 1 di cui al presente decreto) 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.

4. I Componenti del conto economico

Componenti economici positivi:

- 4.1** Proventi da tributi. 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".
- 4.2** Proventi da fondi perequativi. La voce comprende i proventi di natura tributaria derivanti dai fondi perequativi di competenza economica dell'esercizio, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria.
- 4.3** Proventi da trasferimenti correnti. 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.
- 4.4** Quota annuale di contributi agli investimenti. 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.
- 4.5** Proventi delle vendite e delle prestazioni di beni e servizi pubblici. 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.

- 4.6** 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. In merito si veda, anche, il punto 6.2 lett. a).
- 4.7** Variazione dei lavori in corso su ordinazione. In tale voce è riportata la variazione tra il valore delle rimanenze finali dei lavori in corso su ordinazione ed il valore delle rimanenze iniziali relative a lavori in corso su ordinazione. La valutazione del valore delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426 n. 9 del codice civile. In merito, si veda anche il punto 6.2 lett.a) del presente documento e gli esempi contenuti in appendice sui metodi di valutazione delle rimanenze finali di magazzino.
- 4.8** Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni. 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. Ai fini della valutazione del valore finale delle rimanenze di lavori in corso di ordinazione si rimanda al punto 6.1.1. lettera e) per le immobilizzazioni immateriali ed al punto 6.1.2 lettera e) per le immobilizzazioni materiali e all'appendice del presente documento.
- 4.9** Ricavi da gestione patrimoniale. 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.
- 4.10** 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.
- 4.11** Altri ricavi e proventi diversi. 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. Deve essere rilevata in questa voce anche la quota annuale di ricavi pluriennali per l'importo corrispondente alla diminuzione dei risconti passivi. Comprende, inoltre, i ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività fiscalmente rilevanti. Comprende, altresì, i ricavi, derivanti dall'estinzione anticipata di un derivato (cd. market to market positivo), che sono interamente sospesi nell'esercizio in cui il credito è stato accertato, per essere distribuiti negli esercizi compresi nella vita residua del derivato risolto. La quota di competenza economica di ciascun esercizio, a decorrere da quello di estinzione del derivato, è definita ripartendo il ricavo tra gli anni di vita residua del derivato risolto anticipatamente. Gli accertamenti dei ricavi derivanti dalla vendita di beni e servizi, 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 ratei attivi e risconti passivi.

Componenti economici negativi

4.12 Acquisti di materie prime e/o beni di consumo. 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.

Nel corso dell'esercizio i costi sono rilevati in corrispondenza alla liquidazione della spesa per l'acquisto dei beni (comprensivo di IVA, esclusi i costi riguardanti le gestioni commerciali), 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.

Le modalità di contabilizzazione della scissione dei pagamenti (split payment) di cui all'articolo 1, comma 629, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, sono indicate nell'esempio n. 11¹.

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 a credito² e quello del costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo.

Ai fini dell'applicazione della disciplina riguardante l'inversione contabile dell'IVA (reverse charge), le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di registrare l'IVA a debito di importo pari all'IVA a credito, secondo le modalità indicate nell'esempio n. 12³.

4.13 Prestazioni di servizi. 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.

Le modalità di contabilizzazione della scissione dei pagamenti (split payment) di cui all'articolo 1, comma 629, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, sono indicate nell'esempio n. 11⁴.

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.

Ai fini dell'applicazione della disciplina riguardante l'inversione contabile dell'IVA (reverse charge), le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di registrare l'IVA a debito di importo pari all'IVA a credito, secondo le modalità indicate nell'esempio n. 12⁵.

4.14 Utilizzo di beni di terzi. 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

¹ Modifica prevista dal decreto ministeriale 20 maggio 2015.

² Modifica prevista dal decreto ministeriale 20 maggio 2015.

³ Modifica prevista dal decreto ministeriale 20 maggio 2015.

⁴ Modifica prevista dal decreto ministeriale 20 maggio 2015.

⁵ Modifica prevista dal decreto ministeriale 20 maggio 2015.

- 4.15** Trasferimenti correnti. 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.
- 4.16** Contributi agli investimenti. 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
- 4.17** Personale. 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", e l'IRAP relativa, che deve essere rilevata nella voce "Imposte".
- 4.18** Quote di ammortamento dell'esercizio. Vanno incluse tutte le quote di ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscritte nello stato patrimoniale. Trova allocazione in tale voce anche la quota di costo relativa ai costi pluriennali che, nel rispetto del principio della competenza, sono ripartiti su più esercizi. La procedura di ammortamento è necessaria per le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo in quanto soggette a deperimento o obsolescenza. 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.
- 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.
- 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.

Oltre ai beni in locazione, sono considerati "beni di cui un ente si avvale", anche quelli oggetto di concessione amministrativa e i beni demaniali la cui gestione è trasferita ad un ente dalla legge⁶.

⁶ Modifica prevista dal decreto ministeriale 20 maggio 2015.

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, **tenendo in debito conto dei casi in cui la spesa è prevista come obbligatoria dalla legge⁷.**

Nel caso di immobilizzazioni derivanti da concessioni da altre amministrazioni pubbliche, il costo di acquisizione dell'immobilizzazione è ammortizzato in un periodo temporale pari alla durata della concessione (se alla data della predisposizione dello stato patrimoniale la concessione è già stata rinnovata, la durata dell'ammortamento dovrà essere commisurata al periodo complessivo della concessione, incluso il rinnovo).

Nel caso in cui l'ente faccia investimenti apportando miglioramenti su immobili di privati (ad es. in locazione) di cui non si avvale, l'operazione è contabilizzata con le modalità previste per i contributi agli investimenti.

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.

Come indicato al principio 6.1.2, 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 . Per l'ammortamento delle immobilizzazioni riguardanti la gestione sanitaria accentrata delle regioni si applicano le disposizioni del titolo secondo del presente decreto.

4.19 Svalutazione delle immobilizzazioni. 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).

4.20 Svalutazione dei crediti di funzionamento. 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. 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.

4.21 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

⁷ Modifica prevista dal decreto ministeriale 20 maggio 2015.

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. In merito si veda, anche, il punto 6.2 lett. g del presente documento e gli esempi contenuti in appendice sui metodi di valutazione delle rimanenze finali di magazzino. La variazione delle rimanenze è effettuata in sede di scritture di assestamento.

- 4.22** Accantonamenti ai fondi costi futuri e ai fondi rischi. 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.
- 4.23** Oneri e costi diversi di gestione. 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.

Proventi e oneri finanziari

- 4.24** Proventi da partecipazioni. 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.
- 4.25** Altri proventi finanziari. 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.
- 4.26** Interessi e altri oneri finanziari. 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.

Rettifica di valore delle attività finanziarie

- 4.27** 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.

Proventi ed oneri straordinari

4.28 Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo. Sono indicati in tali voci i proventi, di competenza economica di esercizi precedenti, che derivano da incrementi a titolo definitivo del valore di attività (decrementi del valore di passività) rispetto alle stime precedentemente operate. 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. Tale voce comprende anche gli importi relativi alla riduzione di debiti esposti nel passivo del patrimonio, il cui costo originario è transitato nel conto economico in esercizi precedenti. La principale fonte di conoscenza è l'atto di riaccertamento dei residui passivi degli anni precedenti rispetto a quello considerato. Le variazioni dei residui passivi di anni precedenti, iscritti nei conti d'ordine, non fanno emergere insussistenza del passivo, ma una variazione in meno nei conti d'ordine. Comprende anche le riduzioni dell'accantonamento al fondo svalutazioni crediti a seguito del venir meno delle esigenze che ne hanno determinato un accantonamento.

4.29 Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo. Sono indicati in tali voci gli oneri, di competenza economica di esercizi precedenti, che derivano da incrementi a titolo definitivo del valore di passività o decrementi del valore di attività. Sono costituite prevalentemente dagli importi relativi alla riduzione di crediti o alla riduzione di valore di immobilizzazioni. La principale fonte per la rilevazione delle insussistenze dell'attivo è l'atto di riaccertamento dei residui attivi effettuato nell'esercizio considerato al netto dell'utilizzo del fondo svalutazione crediti. Le insussistenze possono derivare anche da minori valori dell'attivo per perdite, eliminazione o danneggiamento di beni e da rettifiche per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi.

4.30 Proventi da permessi di costruire. La voce comprende il contributo accertato nell'esercizio relativo alla quota del contributo per permesso di costruire destinato al finanziamento delle spese correnti, negli esercizi in cui è consentito.

- 4.31** Plusvalenze patrimoniali. Corrispondono alla differenza positiva tra il corrispettivo o indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione e il valore netto delle immobilizzazioni iscritte 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.
- 4.32** Minusvalenze patrimoniali. 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 iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale.
- 4.33** Altri oneri e costi straordinari. 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
- 4.34** Altri proventi e ricavi straordinari. Sono allocati in tale voce i proventi e i ricavi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. La voce riveste carattere residuale, trovando allocazione in essa tutti i valori economici positivi non allocabili in altra voce di natura straordinaria
- 4.35** Imposte. 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).
- 4.36** Risultato economico dell'esercizio. Rappresenta la differenza positiva o negativa tra il totale dei proventi e ricavi e il totale degli oneri e costi dell'esercizio. In generale la variazione del patrimonio netto deve corrispondere al risultato economico, salvo il caso errori dello stato patrimoniale iniziale. Nel caso di errori dello stato patrimoniale iniziale la rettifica della posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto, il cui saldo costituisce una rettifica del patrimonio netto. In tale ipotesi il patrimonio netto finale risulterà pari a: patrimonio netto iniziale +/- risultato economico dell'esercizio +/- saldo delle rettifiche.

5. Le scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale.

La determinazione del risultato economico implica un procedimento di analisi della competenza economica dei costi/oneri e dei ricavi/proventi rilevati nell'esercizio per individuare i componenti economici positivi e negativi di competenza dell'esercizio o del periodo oggetto di interesse.

A tal scopo, al termine del periodo amministrativo e alle scadenze previste dalle esigenze conoscitive della finanza pubblica, i costi/ricavi, e gli oneri/proventi rilevati nel corso dell'esercizio sulla base dell'accertamento delle entrate e la liquidazione delle spese (impegno nel caso di trasferimenti) registrate in contabilità finanziaria, sono oggetto di rettifica, integrazione e ammortamento (scritture di assestamento economico).

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico sono registrati anche gli oneri/costi correlati agli impegni non liquidati ma liquidabili sulla base di idonea e completa documentazione pervenuta all'ente.

Considerato che rinviare alla fine dell'esercizio, solo alle scritture di assestamento, la rilevazione degli effetti economici delle operazioni verificatosi nel corso della gestione, rischia di vanificare l'intento del legislatore, si richiama l'attenzione sull'utilità della concomitanza delle registrazioni contabili finanziarie ed economico patrimoniali, per garantire anche nel corso dell'esercizio la correttezza della rilevazione, evitando la "ricostruzione" delle scritture alla fine dell'esercizio.

A tal fine si ritiene opportuno che le procedure informatiche prevedano che, quando si accerta l'entrata o si liquida la spesa (fatte salve le eccezioni già richiamate in precedenza), sia possibile indicare l'esercizio di competenza economica dell'operazione (compreso l'esercizio precedente se il relativo bilancio non è ancora stato definito).

In assenza di tale indicazione si ipotizza che la competenza economica dell'operazione coincida con la competenza finanziaria. Sulla base dell'esercizio indicato, le procedure elaborano, in automatico, la corrispondente scrittura di assestamento (ad esempio, con il campo competenza temporale sono gestibili i ratei e i risconti).

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico, è necessario assimilare le spese liquidabili di cui al principio applicato della contabilità finanziaria n. 6.1 alle spese liquidate cui sono correlati i costi di competenza dell'esercizio. Pertanto, in corrispondenza agli impegni liquidabili che nella contabilità finanziaria, in quanto esigibili, sono considerati di competenza finanziaria dell'esercizio in cui la prestazione è stata resa, nella contabilità economico patrimoniale, è effettuata la registrazione "Merci c/acquisto a fatture da ricevere", che consente di attribuire il costo dei beni e delle prestazioni rese nell'esercizio, ancorchè non liquidate, alla competenza economica dell'esercizio⁸.

I crediti e i debiti di funzionamento sono costituiti dai residui attivi e passivi dell'esercizio considerato cui bisogna aggiungere i crediti ed i debiti corrispondenti agli accertamenti ed agli impegni assunti negli esercizi del bilancio pluriennale successivi a quello in corso cui corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate per le quali il servizio è stato già reso o è avvenuto lo scambio dei beni, esigibili negli esercizi successivi.

Per la determinazione dei crediti e dei debiti di finanziamento si rinvia a quanto indicato al paragrafo 6.1.3 lettera d), al paragrafo 6.2, lettera b), e al paragrafo 6.3, lettera c).

6. Gli elementi patrimoniali attivi e passivi

6.1 Immobilizzazioni

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.

6.1.1 Immobilizzazioni immateriali

a) I costi capitalizzati (costi d'impianto e di ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e pubblicità, immobilizzazioni in corso e acconti, altre immobilizzazioni immateriali, miglie e spese

⁸ Modifica prevista dal decreto ministeriale 20 maggio 2015.

incrementative su beni di terzi, usufrutto su azioni e quote acquisite a titolo oneroso, oneri accessori su finanziamenti, costi di software applicativo prodotto per uso interno non tutelato) si iscrivono nell'attivo applicando i criteri di iscrizione e valutazione previsti dal documento n. 24 OIC, "Le immobilizzazioni immateriali", nonché i criteri previsti nel presente documento per l'ammortamento e la svalutazione per perdite durevoli di valore. La durata massima dell'ammortamento dei costi capitalizzati (salvo le migliorie e spese incrementative su beni di terzi) è quella quinquennale prevista dall'art. 2426, n. 5, c.c..

Nel caso in cui l'amministrazione pubblica faccia investimenti apportando miglioramento 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 dell'affitto.

Nel caso in cui le migliorie e le spese incrementative sono separabili dai beni di terzi di cui l'ente si avvale, (ossia possono avere una loro autonoma funzionalità), le migliorie sono iscritte tra le "Immobilizzazioni materiali" nella specifica categoria di appartenenza.

Nel caso in cui l'amministrazione pubblica faccia investimenti apportando miglioramento su immobili di privati (ad es. in locazione) di cui non si vale, l'operazione è contabilizzata con le modalità previste per i trasferimenti in c/capitale a privati.

b) I diritti di brevetto industriale (anche se acquisiti in forza di contratto di licenza), i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno (compreso il software applicativo giuridicamente tutelato), le concessioni, le licenze, i marchi ed i diritti simili (compreso il know-how giuridicamente tutelato) devono essere iscritti e valutati (al costo) in base ai criteri indicati nel documento OIC n. 24 sopra menzionato; l'ammortamento e l'eventuale svalutazione straordinaria per perdite durevoli di valore si effettuano in conformità ai criteri precisati in tale documento. I diritti menzionati devono essere iscritti all'attivo anche se acquisiti dall'ente a titolo gratuito (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 rappresentante legale dell'ente medesimo.

c) L'avviamento va iscritto separatamente solo se relativo all'acquisizione, a titolo oneroso, di un'azienda o complesso aziendale. Per i criteri di valutazione, ammortamento e svalutazione straordinaria si fa riferimento al menzionato documento 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.

d) 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 valevoli 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.

I criteri per l'ammortamento e le eventuali svalutazioni straordinarie sono analoghi a quelli valevoli per gli immobili acquisiti a titolo di piena proprietà.

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:

d.1) 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*: $V=R_n \cdot \frac{1-i^n}{i}$, in cui “n” è il numero di anni di durata della rendita ed “i” il tasso di capitalizzazione, pari al tasso di interesse legale.

Non è, ovviamente, configurabile la rendita vitalizia a favore dell’ente.

Se si tratta di valutare un immobile trasferito all’ente, gravato di una rendita a favore di terzi, il valore “V” dell’immobile, determinato come sopra precisato, deve essere ridotto del valore della rendita.

Se l’obbligazione di corrispondere al terzo la rendita grava direttamente sull’ente, all’attivo deve essere iscritto il valore (costo o valore normale) dell’immobile; al passivo, fra i debiti, il valore della rendita.

Se la rendita a favore di terzi è una rendita vitalizia, devono essere utilizzate le tavole di sopravvivenza media allegate al vigente T.U. in materia di imposta di registro. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

d.2) 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 $V=R_n \cdot \frac{1-i^n}{i}$, 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.

d.3) Uso ed abitazione. Valgono i medesimi criteri individuati per l’usufrutto immobiliare. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

d.4) 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.

d.5) 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 $V=R_n \cdot \frac{1-i^n}{i}$. 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.

e) 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.

6.1.2 Immobilizzazioni Materiali

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.

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.

Qualora, alla data di chiusura dell'esercizio, il valore sia durevolmente inferiore al costo iscritto, tale costo è rettificato, nell'ambito delle scritture di assestamento, mediante apposita svalutazione.

Le rivalutazioni sono ammesse solo in presenza di specifiche normative che le prevedano e con le modalità ed i limiti in esse indicati.

Per quanto non previsto nei presenti principi contabili, i criteri relativi all'iscrizione nello stato patrimoniale, alla valutazione, all'ammortamento ed al calcolo di eventuali svalutazioni per perdite durevoli di valore si fa riferimento al documento OIC n. 16 "Le immobilizzazioni materiali".

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.

Tutti i beni, mobili e 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. 139 del medesimo decreto, non vengono assoggettati ad ammortamento.

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.

Casi particolari:

I beni librari, acquisiti per donazione e considerati come bene strumentale all'attività istituzionale oppure come bene non strumentale, sono iscritti e valutati nello stato patrimoniale secondo i seguenti criteri:

- a) i libri, riviste e pubblicazioni varie di frequente utilizzo per l'attività istituzionale dell'ente sono considerati beni di consumo, non sono iscritti nello stato patrimoniale e il relativo costo è interamente di competenza dell'esercizio in cui sono stati acquistati;
- b) i beni librari qualificabili come "beni culturali", ai sensi dell'art. 2 del del D.lgs.42/2004, sono iscritti nello stato patrimoniale alla voce "Altri beni demaniali" e non sono assoggettati ad ammortamento;
- c) i libri facenti parte di biblioteche, la cui consultazione rientra nell'attività istituzionale dell'ente (biblioteche di Università, Istituti ed Enti di ricerca, ecc.) e che, pertanto, costituiscono beni

strumentali per l'attività svolta dall'ente stesso, devono essere ammortizzati in un periodo massimo di cinque anni;

d) gli altri libri, non costituenti beni strumentali, non sono assoggettati ad ammortamento.

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.).

Il costo delle immobilizzazioni è ripartito nel tempo attraverso la determinazione di quote di ammortamento da imputarsi al conto economico in modo sistematico, in base ad un piano di ammortamento predefinito in funzione del valore del bene, della residua possibilità di utilizzazione del bene, dei criteri di ripartizione del valore da ammortizzare (quote costanti), in base ai coefficienti indicati nel paragrafo 4.18.

Fermo restando il principio generale in base al quale la quota di ammortamento va commisurata 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 quanti sono i mesi di utilizzo del bene, a decorrere dalla data della consegna.

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, 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.

6.1.3 Immobilizzazioni finanziarie

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.

Ai fini della redazione del proprio rendiconto, gli enti devono esercitare tutte le possibili iniziative e pressioni nei confronti delle proprie società controllate al fine di acquisire lo schema di bilancio di esercizio o di rendiconto predisposto ai fini dell'approvazione, necessario per l'adozione del metodo del patrimonio netto.

Nei confronti di enti o società partecipate anche da altre amministrazioni pubbliche, è necessario esercitare le medesime iniziative e pressioni unitamente alle altre amministrazioni pubbliche partecipanti.

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.

In ogni caso, ai fini della predisposizione del bilancio consolidato, si conferma il criterio del patrimonio netto (rilevando le eventuali differenze da consolidamento, nel caso in cui la partecipazione, in sede di rendiconto, sia stata valutata con il criterio del costo).

Per le modalità di iscrizione e valutazione, occorre far riferimento ai documenti OIC n. 20, "Il patrimonio netto" e n. 21, "Titoli e partecipazioni".

In ogni caso, per le azioni quotate vanno tenuti presenti anche i costi di borsa, nei limiti e con le modalità precisati dai principi contabili. In ipotesi di acquisizione di azioni a titolo gratuito (ad es, donazione) il valore da iscrivere in bilancio è il valore normale determinato con apposita valutazione peritale. Se si tratta di azioni quotate, che costituiscono una partecipazione di minoranza non qualificata, non è necessario far ricorso all'esperto esterno.

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

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.

e) Derivati di ammortamento. Gli strumenti finanziari derivati diretti a costituire forme di ammortamento graduale di un debito che prevede il rimborso del capitale in un'unica soluzione alla scadenza (derivati bullet/amortizing), sono rappresentati nello stato patrimoniale al valore nominale delle risorse che l'ente ha il diritto di ricevere a seguito della sottoscrizione del derivato per estinguere, a scadenza, la passività sottostante, rettificato del debito residuo a carico dell'ente derivante dalla sottoscrizione del contratto di derivato, generato dall'obbligo di effettuare versamenti periodici al fine di costituire le risorse che, a scadenza, saranno acquisite per l'estinzione della passività sottostante.

A tal fine, nel piano patrimoniale del piano dei conti integrato sono previsti i seguenti conti:

1.2.3.02.04.06.001	Derivati da ammortamento,
1.2.3.02.04.06.002	Entrate derivanti dalla estinzione anticipata di derivati da ammortamento,
2.4.7.04.16.01.001	Flussi periodici da erogare per derivati da ammortamento,
2.4.7.04.16.01.002	Spese derivanti dalla estinzione anticipata di derivati da ammortamento.

In caso di estinzione anticipata dell'operazione, a seguito del rimborso anticipato/riacquisto dei bond bullet, l'eventuale minusvalenza o plusvalenza, derivante dalla differenza tra il valore iscritto in bilancio e il valore di mercato del derivato, è ripartita sull'esercizio in corso e su quelli costituenti l'originaria vita residua del derivato. Al riguardo si rinvia all'esempio n. 10, nell'appendice tecnica.

La plusvalenza o minusvalenza derivante dall'estinzione anticipata del derivato di ammortamento è imputata ai seguenti conti del piano economico

3.2.3.06.02.001	Entrate per chiusura anticipata di operazioni in essere,
3.1.1.99.04.002	Importi per chiusura anticipata di operazioni in essere.

Con riferimento ai derivati riguardanti flussi di solo interesse sono oggetto di registrazione contabile solo i flussi annuali e il valore del mark to market, in caso di estinzione anticipata.

A tal fine, nel piano economico sono previsti i seguenti conti:

3.2.3.06.01.001	Flussi periodici netti in entrata,
3.2.3.06.02.001	Entrate per chiusura anticipata di operazioni in essere,
3.1.1.99.04.001	Flussi periodici netti in uscita,
3.1.1.99.04.002	Importi per chiusura anticipata di operazioni in essere.

6.2 Attivo circolante.

a) Rimanenze di Magazzino

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

b) I Crediti

b1) Crediti di funzionamento. 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 di funzionamento comprendono anche i crediti che sono stati oggetto di cartolarizzazione (la cessione di crediti pro soluto non costituisce cartolarizzazione).

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

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 almeno pari 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.

In contabilità economico-patrimoniale, sono conservati anche i crediti stralciati dalla contabilità finanziaria ed, in corrispondenza di questi ultimi, deve essere iscritto in contabilità economico-patrimoniale un fondo pari al loro ammontare.

Inoltre, in contabilità economico-patrimoniale potrebbero essere iscritti dei crediti che, in ottemperanza al principio della competenza finanziaria potenziata, in contabilità finanziaria, sono imputati nel bilancio di anni successivi a quello cui lo Stato Patrimoniale si riferisce. Pertanto, mentre in contabilità economico-patrimoniale tali crediti devono essere oggetto di svalutazione mediante l'accantonamento di una specifica quota al fondo svalutazione, in contabilità finanziaria tale accantonamento avverrà solo negli anni successivi.

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.

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 e quella relativa alla presenza, nello Stato patrimoniale, di crediti non ancora iscritti nel Conto del bilancio del medesimo esercizio.

I crediti in valuta devono essere valutati in base ai cambi alla data di chiusura dei bilanci.

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.

c) Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni.

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.

d) Le Disponibilità liquide

Nel piano dei conti patrimoniale le disponibilità liquide sono articolate nelle seguenti voci:

- Conto di tesoreria, che comprende il conto "Istituto tesoriere/cassiere", nel quale, nel rispetto delle regole della Tesoreria Unica, sono registrati i movimenti del conto corrente di tesoreria gestito dal tesoriere, unitariamente alla contabilità speciale di tesoreria unica presso la Banca d'Italia. In altre parole, per l'ente, le disponibilità liquide versate nel conto corrente bancario di tesoreria e nella contabilità speciale di tesoreria unica costituiscono un unico fondo, al quale si versa e si preleva. E' il tesoriere che gestisce i versamenti e i prelievi tra i due conti (non oggetto di rilevazione contabile da parte dell'ente);
- altri depositi bancari e postali;
- Assegni;
- Denaro e valori in cassa.

Le disponibilità liquide sono articolate nelle seguenti voci: conto di tesoreria (distinto in istituto tesoriere e presso la Banca d'Italia), altri depositi bancari e postali, Cassa (la voce "cassa" è attivata in eventuali bilanci infrannuali).

Ai fini dell'esposizione nello stato patrimoniale, la voce "Istituto tesoriere" indica le sole disponibilità liquide effettivamente giacenti presso il tesoriere, mentre la voce "presso la Banca d'Italia" indica le disponibilità giacenti nella Tesoreria statale. Considerato che la voce del piano dei conti patrimoniale "istituto tesoriere" registra indistintamente i movimenti nel conto di tesoreria bancario e nella contabilità speciale di TU, la ripartizione del conto tra le due voci del piano dei conti patrimoniale è effettuata sulla base di dati extra-contabili.

Nell'Attivo dello Stato Patrimoniale le disponibilità liquide sono rappresentate dal saldo dei depositi bancari, postali e dei conti accessi presso la Tesoreria Statale intestati all'amministrazione pubblica alla data del 31 dicembre.

Per un principio di sana gestione, alla fine dell'esercizio le disponibilità giacenti presso i conti correnti e di deposito postali o riguardanti i fondi economici, intestati all'ente devono confluire nel conto principale di tesoreria intestato all'ente.

L'attività di regolarizzazione dei sospesi formati nell'esercizio precedente avviene entro la data di approvazione del rendiconto della gestione, effettuando registrazioni contabili (reversali di incasso e mandati di pagamento relativi ad operazioni da conti sospesi) con data operazione riferita al 31 dicembre dell'anno precedente.

Nel caso in cui, alla fine dell'esercizio, l'ente risulti in anticipazione di tesoreria, le disponibilità liquide presentano un importo pari a zero. Le anticipazioni di tesoreria sono rappresentate tra i debiti.

Nel rispetto delle norme del Testo Unico degli enti locali gli enti locali sono tenuti a distinguere la cassa libera dalla cassa vincolata (si rinvia al principio applicato della contabilità finanziaria n. 10)

In considerazione del "flag" attribuito agli ordinativi di incasso e di pagamento ai sensi degli articoli. 180, comma 3, lettera d), e 185, comma 2, lettera i), del TUEL, la contabilità economico patrimoniale

deve rilevare distintamente le variazioni del conto di tesoreria libero da quello vincolato, attivando distintamente i seguenti conti del piano patrimoniale:

1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere
1.3.4.01.01.01.002 Istituto tesoriere/cassiere per fondi vincolati (solo enti locali).

Nei casi previsti dall'articolo 195 del TUEL, le scritture economico-patrimoniali degli enti locali registrano l'utilizzo degli incassi vincolati come segue:

Istituto tesoriere a Istituto tesoriere per fondi vincolati

La registrazione riguardante il reintegro delle risorse vincolate è
Istituto tesoriere per fondi vincolati a Istituto tesoriere.

Nel rispetto dell'articolo 20 e 21 del presente decreto, le regioni sono tenute a distinguere la cassa destinata alla gestione ordinaria dalla cassa destinata alla gestione sanitaria accentrata.

Pertanto, anche la contabilità economico patrimoniale deve rilevare distintamente le variazioni del conto di tesoreria ordinario da quello destinato alla sanità, attivando distintamente i seguenti conti del piano patrimoniale:

1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere
1.3.4.01.01.01.003 Istituto tesoriere per fondi destinati alla sanità (solo per regioni ordinarie e sicilia)

Nei casi di carenza di liquidità ordinaria (o destinata alla sanità), al fine di evitare il ricorso all'anticipazione di tesoreria, le regioni possono disporre il temporaneo utilizzo della cassa sanitaria per pagamenti della gestione ordinaria (o della cassa ordinaria per i pagamenti della gestione sanitaria).

La registrazione economico patrimoniale dell'utilizzo della cassa sanitaria è la seguente:

Istituto tesoriere a Istituto tesoriere per fondi destinati alla sanità

La registrazione riguardante il reintegro delle risorse destinate alla sanità è:

Istituto tesoriere per fondi destinati alla sanità a Istituto tesoriere.

e) Ratei e Risconti

I ratei e risconti sono iscritti e valutati in conformità a quanto precisato dall'art. 2424-bis, comma 6, codice civile.

I ratei attivi sono rappresentati, rispettivamente, 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.

I risconti attivi sono rappresentati rispettivamente 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.

6.3 Patrimonio netto

Per la denominazione e la classificazione del capitale o fondo di dotazione dell'ente e delle riserve si applicano i criteri indicati nel documento OIC n. 28 "Il patrimonio netto", nei limiti in cui siano compatibili con i presenti principi.

Per le amministrazioni pubbliche, che, fino ad oggi, rappresentano il patrimonio netto all'interno di un'unica posta di bilancio, 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.

6.4 Passivo

a) Fondi per rischi e 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.

Fattispecie tipiche delle amministrazioni pubbliche sono rappresentate da eventuali controversie con il personale o con i terzi, per le quali occorre stanziare a chiusura dell'esercizio un accantonamento commisurato all'esborso che si stima di dover sostenere al momento della definizione della controversia; 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:

a) accantonamenti per passività certe, 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.

b) accantonamenti per passività la cui esistenza è solo probabile, si tratta delle cosiddette "passività potenziali" o fondi rischi.

I fondi del passivo non possono essere utilizzati per attuare "politiche di bilancio" tramite la costituzione di generici fondi rischi privi di giustificazione economica.

Nella valutazione dei Fondi per oneri, occorre tenere presente i principi generali del bilancio, in particolare i postulati della competenza e della prudenza.

-Fondi di quiescenza e obblighi simili.

La voce accoglie i fondi diversi dal trattamento di fine rapporto ex art. 2120 Codice Civile, quali ad esempio:

- 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.

Tali fondi sono certi nell'esistenza ed indeterminati nell'ammontare, in quanto basati su calcoli matematico-attuariali o condizionati da eventi futuri, come il raggiungimento di una determinata anzianità di servizio e la vita utile lavorativa, ma sono stimabili con ragionevolezza.

-Fondo manutenzione ciclica.

A fronte delle spese di manutenzione ordinaria, svolte periodicamente dopo un certo numero di anni o ore di servizio maturate in più esercizi su certi grandi impianti o su immobilizzazioni sulla base di norme di legge o regolamenti dell'ente, viene iscritto nello stato patrimoniale un fondo manutenzione ciclica o periodica.

Tale fondo non intende coprire costi per apportare migliorie, modifiche, ristrutturazioni o rinnovamenti, che si concretizzino in un incremento significativo e tangibile di capacità o di produttività o di sicurezza (manutenzioni di tipo straordinario), per i quali si rimanda al paragrafo sulle immobilizzazioni materiali.

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.

-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.

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.

Tali determinazioni sono spesso difficili da effettuare e richiedono discernimento, ocularità 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 o 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.

Le perdite derivanti da potenzialità e, pertanto, anche quelle connesse a passività potenziali sono rilevate in bilancio come fondi accesi a costi, spese e perdite di competenza stimati quando sussistono le seguenti condizioni:

- la disponibilità, al momento della redazione del bilancio, di informazioni che facciano ritenere probabile il verificarsi degli eventi comportanti il sorgere di una passività o la diminuzione di una attività;
- la possibilità di stimare l'entità dell'onere con sufficiente ragionevolezza.

Se una perdita connessa a una potenzialità è stata iscritta in bilancio, la situazione d'incertezza e l'ammontare dell'importo iscritto in bilancio sono indicati in nota integrativa se tali informazioni sono necessarie per una corretta comprensibilità del bilancio.

Tali stanziamenti sono rilevati nei fondi per rischi e oneri.

Se è probabile che l'evento futuro si verifichi ma la stima non può essere effettuata, in quanto l'ammontare che ne risulterebbe sarebbe particolarmente aleatorio ed arbitrario, salvo il caso in cui sia possibile stimare e stanziare in bilancio un importo minimo, sono fornite in nota integrativa le stesse informazioni da indicare nel caso che l'evento sia possibile; inoltre, si indicherà che è probabile che la perdita verrà sostenuta.

Nel caso in cui l'evento e quindi la perdita sia possibile, ma non probabile, sono indicate in nota integrativa le seguenti informazioni:

- la situazione d'incertezza che potrebbe procurare la perdita;
- l'ammontare stimato della possibile perdita o l'indicazione che la stessa non può essere effettuata;
- altri possibili effetti se non evidenti;
- preferibilmente, l'indicazione del parere di consulenti legali ed altri esperti.

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.

b) Trattamento di Fine Rapporto.

c) Debiti

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.

d) Ratei e Risconti e Contributi agli investimenti.

I ratei e risconti sono iscritti e valutati in conformità a quanto precisato dall'art. 2424-bis, comma 6, codice civile.

I ratei passivi sono rappresentati, rispettivamente, 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.

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.

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.

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.

6.5 Criteri di classificazione e valutazione degli elementi attivi e passivi del patrimonio

Per quanto non specificatamente previsto nel principio 6, si fa rinvio a quanto previsto dal decreto del ministero dell'economia e delle finanze del 18 aprile 2002, concernente "Nuova classificazione degli elementi attivi e passivi del patrimonio dello Stato e loro criteri di valutazione, e successive modifiche e integrazioni.

7. Conti d'ordine

7.1 Definizione

Anche negli enti pubblici devono essere iscritti, in calce allo stato patrimoniale, i conti d'ordine, suddivisi nella consueta triplice classificazione: rischi, impegni, beni di terzi, che registrano gli accadimenti che potrebbero produrre effetti sul patrimonio dell'ente in tempi successivi a quelli della loro manifestazione.

Si tratta, quindi, di fatti che non hanno ancora interessato il patrimonio dell'ente, cioè che non hanno comportato una variazione quali-quantitativa del patrimonio, e che, di conseguenza, non sono stati registrati in contabilità generale economico-patrimoniale, ovvero nel sistema di scritture finalizzato alla determinazione periodica della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'ente.

Le "voci" poste nei conti d'ordine non individuano elementi attivi e passivi del patrimonio poiché sono registrate tramite un sistema di scritture secondario o minore (improprio per alcuni Autori) che, perché tale, è distinto ed indipendente dalla contabilità generale economico-patrimoniale.

Pertanto, gli accadimenti contabilmente registrati nei sistemi minori non possono in alcun caso costituire operazioni concluse di scambio di mercato ovvero operazioni di gestione esterna che abbiano comportato movimento di denaro in entrata o in uscita (variazione monetaria) o che abbiano comportato l'insorgere effettivo e comprovato di un credito o di un debito (variazione finanziaria).

Lo scopo dei "conti d'ordine" è arricchire il quadro informativo di chi è interessato alla situazione patrimoniale e finanziaria di un ente. Tali conti, infatti, consentono di acquisire informazioni su un

fatto rilevante accaduto, ma che non ha ancora tutti i requisiti indispensabili per potere essere registrato in contabilità generale.

7.2 Modalità di registrazione

Per memorizzare, nei conti d'ordine, gli accadimenti sopra richiamati, dovendosi utilizzare il metodo di registrazione partiduplistico, per consentire la duplice rappresentazione in coerenza con la contabilità generale e, quindi, con lo schema di stato patrimoniale, si procede come segue:

- a) si individua un conto all'oggetto (ad esempio: merce da consegnare; titoli da ricevere;) e contestualmente;
- b) s'individua un conto al soggetto (ad esempio: clienti c/impegni; creditori per titoli da consegnare).

È il conto all'oggetto che più rileva ai fini informativi e che "guida" la registrazione, in quanto in esso si individua l'aspetto originario della rilevazione.

Per prassi:

1. se l'oggetto viene acquisito o sarà acquisibile dall'ente, il conto all'oggetto viene addebitato;
2. se l'oggetto viene trasferito o sarà trasferibile dall'ente, il conto all'oggetto viene accreditato.

Volendosi utilizzare il metodo di registrazione partiduplistico (funzionamento simultaneo e antitetico di due serie di conti), il conto al soggetto sarà movimentato nella sezione opposta a quella utilizzata nel conto all'oggetto.

Naturalmente i due conti (all'oggetto ed al soggetto) sono addebitati/accreditati per il medesimo importo.

Le scritture degli impegni sono alimentate dagli impegni assunti sulla competenza degli esercizi futuri relative a servizi e beni che saranno interamente fruiti negli esercizi futuri (non comprende beni e servizi fruiti nell'esercizio di riferimento con obbligazione esigibile negli esercizi futuri).

I criteri di iscrizione e valutazione sono quelli previsti dal documento OIC 22 dei principi contabili "Conti d'Ordine".

E' obbligatoria l'indicazione, prevista dall'art. 2424, comma 3, codice civile, delle garanzie prestate fra fidejussioni (cui sono equiparate le lettere di patronage "forti"), avalli, e garanzie reali. Per le pubbliche amministrazioni, è, altresì, obbligatorio classificare tali garanzie tra amministrazioni pubbliche ed imprese controllate, partecipate ed altre imprese.

7.3 Conti d'ordine e partite di giro nel bilancio di previsione finanziario degli enti pubblici

Non vi è e non vi può essere alcuna relazione biunivoca fra conti d'ordine e partite di giro iscritte nel bilancio di previsione finanziario degli enti pubblici.

Le "somiglianze" sono solo apparenti ed ingannevoli.

È vero che anche l'utilizzo delle partite di giro non deve influenzare il "risultato finanziario" dell'ente pubblico, ma ciò non deve portare in alcun modo a stabilire una sovrapposizione identitaria con i conti d'ordine.

I conti d'ordine non contribuiscono a definire il risultato perché sono fuori dal sistema delle scritture che serve a determinarlo, le partite di giro, al contrario, sono registrazioni che fanno parte integrante del sistema di scritture finanziario e non influenzano il risultato perché l'ente, nelle circostanze in cui si ricorra a tali conti, si trova contemporaneamente a debito e a credito, per il medesimo importo, nei confronti di terzi soggetti.

Si noti che l'ente si trova contemporaneamente a credito e a debito in circostanze del tutto identiche a quelle in cui può trovarsi qualsiasi azienda. I fatti amministrativi che danno luogo alle partite di giro sono fatti "compiuti" che le aziende private registrano normalmente in contabilità generale.

Per chiarire meglio il punto si pensi all'ipotesi classica delle ritenute per contributi sociali.

7.4. Sul deposito cauzionale

Il deposito cauzionale individua somme di denaro che un ente ha versato a terzi a titolo di garanzia e delle quali l'ente medesimo si priva fino a quando non si realizza la "condizione sospensiva".

Assunto che le somme in questione sono "uscite" dall'economia di un ente ed entrate nell'economia di un altro "soggetto", sebbene non sia esclusa l'ipotesi che possano rientrarvi, è indubbio che si tratta di un fatto amministrativo compiuto da registrate in contabilità generale economico-patrimoniale, che dà origine ad una permutazione dei valori patrimoniali ovvero che non modifica il patrimonio netto ed il risultato economico:

- a) se la cauzione in denaro è versata, ciò comporta una permutazione fra valori dell'attivo, riducendosi l'ammontare del denaro contante e aumentando un "credito diverso" (il credito è "diverso" perché non ha natura commerciale, finanziaria o tributaria) per il medesimo importo;
- b) se la cauzione in denaro è ricevuta, ciò comporta una permutazione dei valori patrimoniali ma ne risultano interessati le liquidità immediate che aumentano ed i "debiti verso altri" (o verso una delle fattispecie possibili fra quelle individuate nello schema dello stato patrimoniale) che aumentano dello stesso importo.

Il fatto amministrativo, in ogni caso, va registrato in contabilità economico-patrimoniale e non nei conti d'ordine.

Limitandoci all'ipotesi del versamento della cauzione, non si modifica il totale dell'attivo patrimoniale, ma la somma data a garanzia da "valore monetario certo" (cassa, banca) diventa "valore monetario assimilato" (credito verso altri).

Quella somma data in garanzia, non essendo più liquida, non può, quindi, essere utilizzata.

Quanto poi alla collocazione nello stato patrimoniale del "credito" che l'azienda vanta verso terzi per avere dato in garanzia del denaro, occorre, come sempre, individuare in quale arco di tempo si prevede di potere incassare la somma.

Pertanto, tale "voce" può trovare, alternativamente, accoglienza in:

1. immobilizzazioni ed, in particolare, fra le "Immobilizzazioni finanziarie", crediti verso altri, quando trattasi di un credito a lungo termine;
2. attivo circolante ed, in particolare, fra i "Crediti", crediti verso altri, quando trattasi di credito a breve termine.

In caso di cauzione ricevuta, vale quanto sopra richiamato in merito alla necessità per i debiti di indicare, per ciascuna voce, l'importo esigibile oltre l'esercizio successivo.

L'uso dei conti d'ordine è ammesso nel caso si ricevano titoli come deposito cauzionale. In tale evenienza, non potendone disporre, si utilizzano i conti d'ordine. Si tratta di "beni di terzi presso l'ente".

8. Coordinamento con i principi contabili delle imprese del settore privato.

Per quanto non specificatamente previsto nel presente documento si fa rinvio agli articoli dal n. 2423 al n. 2435 bis (disciplina del bilancio di esercizio) del codice civile e ai principi contabili emanati dall'OIC.

9. L'avvio della contabilità economico patrimoniale armonizzata

9.1 L'avvio della contabilità economico-patrimoniale da parte degli enti locali

La prima attività richiesta per l'adozione della nuova contabilità è la riclassificazione delle voci dello stato patrimoniale chiuso il 31 dicembre dell'anno precedente nel rispetto del DPR 194/1996, secondo l'articolazione prevista dallo stato patrimoniale allegato al presente decreto.

A tal fine è necessario riclassificare le singole voci dell'inventario secondo il piano dei conti patrimoniale.

La seconda attività richiesta consiste nell'applicazione dei criteri di valutazione dell'attivo e del passivo previsti dal principio applicato della contabilità economico patrimoniale all'inventario e allo stato patrimoniale riclassificato.

A tal fine, si predispone una tabella che, per ciascuna delle voci dell'inventario e dello stato patrimoniale riclassificato, affianca gli importi di chiusura del precedente esercizio, gli importi attribuiti a seguito del processo di rivalutazione e le differenze di valutazione, negative e positive.

I prospetti riguardanti l'inventario e lo stato patrimoniale al 1° gennaio dell'esercizio di avvio della nuova contabilità, riclassificati e rivalutati, nel rispetto dei principi di cui al presente allegato, con l'indicazione delle differenze di rivalutazione, sono oggetto di approvazione del Consiglio in sede di approvazione del rendiconto dell'esercizio di avvio della contabilità economico patrimoniale, unitariamente ad un prospetto che evidenzia il raccordo tra la vecchia e la nuova classificazione. Considerato che si ridetermina il patrimonio netto dell'ente, si ritiene opportuna l'approvazione da parte del Consiglio.

All'avvio della contabilità economico patrimoniale armonizzata, le prime scritture sono quelle di apertura dei conti riclassificati secondo la nuova articolazione dello stato patrimoniale, con gli importi indicati nello stato patrimoniale di chiusura del precedente esercizio.

Le scritture immediatamente successive riguardano la rilevazione delle differenze di valutazione.

Alcune voci dell'attivo e del passivo devono essere rivalutati, altre devono essere svalutate. Tali operazioni devono essere registrate anche nel Libro dei beni ammortizzabili.

Le rettifiche di rivalutazione si rilevano come segue:

Rettifiche di valutazione	a	Diversi		10.500.000
 <i>Per minore valore attribuito ad alcune attività e maggiore valore attribuito ad alcune passività</i>				
	a	Immobili	7.500.000	
		Macchinari	1.000.000	
		Fondo sval. Crediti	2.000.000	
	a	Rettifiche di valutazione		14.000.000
 <i>Per maggiore valore attribuito alle seguenti attività</i>				
Rimanenze di magazzino			5.000.000	
Titoli			7.000.000	
Attrezzature			2.000.000	

L'ultima scrittura rileva l'incremento o la costituzione delle riserve di capitale, nel caso in cui le rettifiche positive siano di importo superiore a quello delle rettifiche negative. In caso di maggiori rettifiche negative, la differenza è portata a riduzione delle eventuali riserve preesistenti.

Rettifiche di valutazione	a	Riserve di capitale	3.500.000,00
---------------------------	---	---------------------	--------------

Se le riserve non sono sufficienti a compensare le rettifiche negative, si rileva una perdita da rivalutazione, destinata ad essere recuperata negli esercizi successivi.

Dopo la registrazione delle rettifiche di valutazione, si procede alle tradizioni scritte di "ripresa" delle rimanenze e dei risconti attivi e passivi registrati nell'esercizio precedente, a quello in corso appena iniziato e all'avvio delle scritture di esercizio, integrate alla contabilità finanziaria.

Il valore di eventuali beni patrimoniali per i quali non è stato possibile completare il processo di valutazione nel primo stato patrimoniale di apertura, secondo la disciplina del presente principio, in quanto in corso di ricognizione o in attesa di perizia, può essere adeguato 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 (entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione);

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

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

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

L'ordinamento contabile precedente all'entrata in vigore del presente decreto 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;

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 (entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione);

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

- 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;
- delle modalità di valutazione delle singole poste attive e passive dello stato patrimoniale iniziale e finali.
- delle componenti del patrimonio in corso di ricognizione o in attesa di perizia

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.

9.3 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.

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. 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 forfettario 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”.

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.

- 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.
- d) 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);
- e) Immobilizzazioni finanziarie:

- a. 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.
- b. I crediti finanziari: al valore nominale.
- c. I derivati da ammortamento sono iscritti al valore nominale delle risorse che l'ente ha il diritto di ricevere a seguito della sottoscrizione del derivato, al fine di estinguere, a scadenza, la passività sottostante, rettificato del debito residuo alla data del primo stato patrimoniale a carico dell'ente, generato dall'obbligo di effettuare versamenti periodici al fine di costituire le risorse che, a scadenza, saranno acquisite per l'estinzione della passività sottostante.
I derivati in essere riguardanti flussi di solo interesse non sono iscritti nello stato patrimoniale iniziale.
- f) Disponibilità liquide: importi giacenti sui conti bancari, di tesoreria statale e postali dell'ente, nonché assegni, denaro e valori bollati;
- g) Crediti: preliminare è la verifica della loro effettiva sussistenza a seguito del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'articolo 3, comma 7, del presente decreto. 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

- h) 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 presente decreto. 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.
- i) 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 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;.
- j) 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.
- k) 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.

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.

APPENDICE TECNICA

Esempio 1) Acquisto dell'immobilizzazione da terze economie

Nell'anno 2012, in data 30/03/2012, il Comune Y acquista dalla ditta Z un immobile non destinato ad attività commerciale sostenendo costi per un totale di 500.000 euro oltre iva.

Le rilevazioni contabili sono le seguenti:

Scritture continuative anno 2012

1. In data 15/04/2012 è sottoscritto l'atto di acquisto dell'immobile e nella stessa data è effettuato il relativo pagamento ed emessa la fattura dalla ditta Z. In contabilità finanziaria si rileva l'impegno di euro 605.000 relativo all'acquisto dell'immobilizzazione e si liquida la relativa spesa.

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

15/04/2012

1.2.2.1.1 Fabbricati	605.000 ⁹	
2.4.2 Debiti vs fornitori		605.000

2. In data 15/04/2012 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 605.000

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

15/04/2012

2.4.2 Debiti vs Fornitori	605.000	
1.3.4.1.1 Istituto tesoriere		605.000

3. In data 30/04/2012 il tesoriere effettua il pagamento del fornitore per euro 605.000.

Tale rilevazione non genera alcuna scrittura in contabilità economico patrimoniale.

Scritture di assestamento anno 2012

4. In data 31/12/2012 si provvede all'individuazione delle quote di ammortamento dell'immobile acquisito.

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

31/12/2012

2.2.1.06.02 Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e Fondo Ammortamento Fabbricati	12.100	12.100
---	--------	--------

Scritture di chiusura anno 2012

5. In data 31/12/2012 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2012 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).

Tale rilevazione genera le seguenti rilevazioni in contabilità economico patrimoniale:

31/12/2012

Stato patrimoniale finale	592.900	
1.2.2.1.1 Fabbricati		592.900
Conto Economico	12.100	
2.2.1.06.02 Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e		12.100

Stato patrimoniale finale		12.100
Fondo Ammortamento Fabbricati	12.100	

Le rilevazioni relative all'ammortamento dovranno essere effettuate al termine di ciascun anno e fino alla durata utile del bene (nell'ipotesi di immobili 50 anni).

⁹ Si precisa che l'importo complessivo del cespite è comprensivo di iva indetraibile per euro 105.000.

Esempio 2) Realizzazione dell'immobilizzazione ad opera di terzi

Nell'anno 2012, 30/03/2012 Il Comune Y approva un piano di realizzazione di un opera pubblica e in data 30/06/2012 sottoscrive un contratto di appalto con la ditta Z per la realizzazione di un immobile non destinato ad attività commerciale. È prevista la realizzazione dell'opera in un periodo di 6 anni. Durante tale periodo è stabilito il pagamento di importi annuali in funzione dello stato di avanzamento dei lavori e a seguito di emissione di fattura da parte della ditta appaltatrice. Le fatture saranno emesse il 20/09 di ciascun anno con ultima fattura da emettere a seguito di collaudo e consegna dell'immobile. A seguito dell'emissione delle fatture l'ente procede alla verifica di conformità delle opere realizzate e, dopo gli ulteriori controlli previsti dall'ordinamento, procede alla liquidazione della spesa (30 ottobre 2012).

L'importo complessivo per la realizzazione dell'opera è pari a 500.000 euro oltre iva.

L'opera sarà realizzata in base al seguente piano:

Anno	2012	2013	2014	2015	2016	2017
% di completamento opera	10%	14%	16%	20%	24%	16%
Tot Importo Fatturato e liquidato	60.500	84.700	96.800	121.000	145.200	96.800

Le rilevazioni contabili sono le seguenti:

Scritture continuative anno 2012

1. Alla firma del contratto di appalto in contabilità finanziaria si impegna la spesa relativa all'intera opera oggetto dell'appalto, con imputazione agli esercizi dal 2012 al 2017.
2. in data 30/10/2012 in contabilità finanziaria si liquida la spesa relativa al 2012 relativa al primo stato di avanzamento lavori per euro 60.500 oltre iva¹⁰. L'importo fatturato e liquidato (pari a € 60.500) è considerato contabilmente come un acconto finalizzato alla realizzazione di un'immobilizzazione ed è rilevato come segue:

30/10/2012

1.2.2.4.1 Acconti per realizzazione beni materiali	60.500	
2.4.2 Debiti vs fornitori		60.500

3. In data 20/11/2012 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 60.500

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

20/11/2012

2.4.2 Debiti vs fornitori	60.500	
1.3.4.1.1 Istituto tesoriere		60.500

4. In data 20/12/2012 il tesoriere effettua il pagamento del fornitore per euro 60.500.

Tale rilevazione non genera alcuna scrittura in contabilità economico patrimoniale.

Scritture di assestamento anno 2012

Nell'ipotesi descritta non si effettuano scritture di assestamento in quanto l'opera non è entrata in funzionamento.

Scritture di chiusura anno 2012

¹⁰ Si precisa che l'iva indetraibile per l'acquisizione di immobilizzazioni è portata ad incremento del valore del cespite acquisito.

5. In data 31/12/2012 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2012 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).

Tale rilevazione genera le seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

31/12/2012

Stato patrimoniale finale	60.500	
1.2.2.4.1 Acconti per realizzazione beni materiali		60.500

Prospetti di bilancio (31/12/2012)

Stato patrimoniale

<i>Attività</i>		<i>Passività e netto</i>
B. III. 3. Immobilizzazioni in Corso e acconti ¹¹	60.500	

Scritture continuative anno 2013

6. in data 20/09/2013 si riceve la 2^a fattura dal Fornitore in relazione al secondo stato di avanzamento lavori per euro 70.000 oltre iva¹² e in data 30/10/2013 si liquida la spesa in conto capitale per euro 84.700.

30/10/2013

1.2.2.4.1 Acconti per realizzazione beni materiali	84.700	
2.4.2 Debiti vs fornitori		84.700

7. In data 20/11/2013 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 84.700

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

20/11/2013

2.4.2 Debiti vs fornitori	84.700	
1.3.4.1.1 Istituto tesoriere		84.700

8. In data 20/12/2013 il tesoriere effettua il pagamento del fornitore per euro 84.700.

Tale rilevazione non genera alcuna scrittura in contabilità economico patrimoniale.

Scritture di assestamento anno 2013

Nell'ipotesi descritta non effettuano scritture di assestamento in quanto l'opera non è entrata in funzionamento.

Scritture di chiusura anno 2013

9. In data 31/12/2013 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2012 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).

Tale rilevazione genera le seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

¹¹ A fronte del valore dell'immobilizzazione in corso è stato rilevato il debito verso il fornitore successivamente estinto attraverso il pagamento e la contestuale diminuzione delle disponibilità presso l'istituto tesoriere.

¹² Si precisa che l'iva indetraibile per l'acquisizione di immobilizzazioni è portata ad incremento del valore del cespite acquisito.

31/12/2013

Stato patrimoniale finale	84.700	
1.2.2.4.1 Acconti per realizzazione beni materiali		84.700

Prospetti di bilancio (31/12/2013)

Stato patrimoniale

<i>Attività</i>		<i>Passività e netto</i>
B. III. 3. Immobilizzazioni in Corso e acconti	145.200	

Il valore dell'immobilizzazione al termine del secondo anno è pari alla somma di 60.500 relativi all'anno 2012 e ad euro 84.700 relativi al 2013

Le Scritture continuative e di chiusura si ripetono per gli anni 2014 – 2015 – 2016. Al termine di ciascun anno lo Stato patrimoniale evidenzierà il valore complessivo del conto immobilizzazioni in corso e acconti.

Prospetti di bilancio (31/12/2014)

Stato patrimoniale

<i>Attività</i>		<i>Passività e netto</i>
B. III. 3. Immobilizzazioni in Corso e acconti	242.000	

Prospetti di bilancio (31/12/2015)

Stato patrimoniale

<i>Attività</i>		<i>Passività e netto</i>
B. III. 3. Immobilizzazioni in Corso e acconti	363.000	

Prospetti di bilancio (31/12/2016)

Stato patrimoniale

<i>Attività</i>		<i>Passività e netto</i>
B. III. 3. Immobilizzazioni in Corso e acconti	508.200	

Scritture continuative anno 2017

10. in data 20/05/2017 l'opera è completata e si procede al collaudo. A seguito di collaudo l'opera è consegnata al Comune X e la ditta Z provvede ad inviare la fattura a saldo per euro. 80.000 oltre

iva¹³.

In contabilità finanziaria in data 30/06/2017 si liquida la spesa in conto capitale per euro 96.800.

30/06/2017

1.2.2.1.1 Fabbricati	605.000	
1.2.2.4.1 Acconti per realizzazione beni materiali		508.200
2.4.2 Debiti vs fornitori		96.800

11. In data 20/08/2017 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 96.800

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

20/08/2017

2.4.2 Debiti vs fornitori	96.800	
1.3.4.1.1 Istituto tesoriere		96.800

12. In data 20/12/2013 il tesoriere effettua il pagamento del fornitore per euro 96.800.

Tale rilevazione non genera alcuna scrittura in contabilità economico patrimoniale.

Scritture di assestamento anno 2017

13. Nel corso del 2017 il cespite è acquisito al patrimonio dell'ente ed utilizzato per il raggiungimento dei fini istituzionali¹⁴. In data 31/12/2017 si provvede all'individuazione delle quote di ammortamento dell'immobile acquisito.

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

31/12/2017

2.2.1.06.02 Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e	12.100	
Fondo Ammortamento Fabbricati		12.100

Scritture di chiusura anno 2017

14. In data 31/12/2017 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2017 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).

Tale rilevazione genera le seguenti rilevazioni in contabilità economico patrimoniale:

31/12/2017

Stato patrimoniale finale	592.900	
1.2.2.1.1 Fabbricati		592.900
Conto Economico	12.100	
2.2.1.06.02 Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e		12.100
Stato patrimoniale finale		12.100
Fondo Ammortamento Fabbricati	12.100	

Le rilevazioni relative all'ammortamento dovranno essere effettuate al termine di ciascun anno e fino alla durata della vita utile del bene (nell'ipotesi di immobili 50 anni).

¹³ Si precisa che l'iva indetraibile per l'acquisizione di immobilizzazioni è portata ad incremento del valore del cespite acquisito

¹⁴ Nell'ipotesi in cui l'immobilizzazione acquisita sia entrata in funzione nel corso dell'anno contabile (di norma l'anno di acquisizione) è possibile ridurre per quell'anno del 50% l'aliquota di ammortamento annuale in considerazione del minore utilizzo dell'Immobilizzazione. Nell'esempio proposto non si effettua alcuna riduzione delle aliquote di ammortamento per il primo anno di entrata in funzione dell'Immobilizzazione.

Prospetti di bilancio (31/12/2017)

Stato patrimoniale

<i>Attività</i>		<i>Passività e netto</i>
B. II. 1.02 Fabbricati	605.000	
Fondo ammortamento Fabbricati	<u>12.100</u>	=
	592.900	

Conto economico

<i>Componenti negativi</i>	<i>Componenti positivi</i>
B. 15. b) Ammortamenti di immobilizzazioni materiali	
	12.100

Esempio 3) Realizzazione dell'immobilizzazione in economia

Nell'anno 2012 La Regione X avvia la realizzazione di un nuovo sistema informatizzato per la prevenzione del dissesto idrogeologico e la gestione delle situazioni di crisi. In base al piano dell'opera la realizzazione dell'immobilizzazione si svilupperà in un periodo di 5 anni. L'importo previsto per la realizzazione dell'opera è di complessivi 605.000 euro. Il costo complessivo dell'opera è così individuato per ciascun anno in base alla natura del Costo:

Tipologia di Costo	Anni				
	2012	2013	2014	2015	2016
Materie prime e beni	20.000	40.000	40.000	30.000	5.000
Personale	50.000	70.000	70.000	50.000	30.000
Servizi e Consulenze	30.000	40.000	40.000	40.000	50.000
Totale Importo annuo	100.000	150.000	150.000	120.000	85.000

Scritture continuative anno 2012

1. Nella contabilità finanziaria la rilevazione delle spese sostenute relative alla realizzazione dell'immobilizzazione avviene nel corso dell'anno in base alle modalità proprie di ciascuna tipologia di spesa. In particolare, la spesa del personale sarà impegnata e liquidata mensilmente, e le spese per acquisto di materie prime, servizi e consulenze saranno liquidate a seguito di presentazione della fattura.

Tali operazioni sono rilevate in contabilità economico-patrimoniale in base alle modalità di contabilizzazione proprie di ciascuna tipologia di costo.

Nello specifico la spesa per la retribuzione del personale sarà rilevata come costo del personale; la spesa per materie prime e beni sarà rilevata come costo di acquisto di materie prime e beni; allo stesso modo la spesa per servizi e consulenze sarà rilevata come costo per servizi.

Si precisa che il costo rilevato nel corso dell'anno per tali tipologie di spese non corrisponde al costo per materie prime, personale, servizi e consulenze sostenuto per la realizzazione dell'opera.

In contabilità economico patrimoniale dovranno essere individuati e rilevati i costi per la realizzazione dell'opera in corso di realizzazione, in considerazione dell'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi e dell'impiego di personale.

In altri termini, sarà necessario individuare:

- nell'ambito del totale del costo del personale, quello relativo al personale impiegato nella realizzazione dell'immobilizzazione e, nell'ambito di tale costo, l'impiego effettivo nella realizzazione dell'opera.

- nell'ambito del totale del costo per acquisto di materie prime, l'effettivo utilizzo delle materie prime utilizzate per la realizzazione dell'opera, considerando l'eventuale consumo delle rimanenze di materie prime iniziali.

- nell'ambito dei servizi e consulenze, i servizi effettivamente utilizzati, rettificando le eventuali spese sostenute per servizi e consulenze non ancora utilizzati (costi sospesi o risconti attivi) e gli eventuali servizi e consulenze utilizzati e non ancora finanziariamente sostenuti (costi di competenza misurati da ratei passivi o da fatture da ricevere).

Tali rilevazioni saranno effettuate in sede di assestamento e daranno luogo a rilevazioni in contabilità economico patrimoniale alle quali non corrispondono rilevazioni in contabilità finanziaria.

Scritture di assestamento anno 2012

Al termine dell'esercizio è necessario valutare il valore finale dell'immobilizzazione in corso di realizzazione. Tale valore sarà uguale alla somma dei costi sostenuti per la sua realizzazione, che nell'esempio effettuato è pari a 100.000 euro. La rilevazione del valore finale dell'immobilizzazione in corso non determina nessuna scrittura nella contabilità finanziaria.

In contabilità economico patrimoniale, tuttavia, si dovrà procedere alla rilevazione del valori finale dell'immobilizzazioni in corso. Per le immobilizzazioni in corso non è previsto l'ammortamento in quanto l'immobilizzazione non partecipa ai processi erogativi dell'ente.

Il valore dell'incremento dell'immobilizzazione in corso è pari alla somma dei costi di competenza dell'esercizio relativo al fattori produttivi consumati nella realizzazione dell'immobilizzazione.

31/12/2012

1.2.2.4.3 Fabbricati e infrastrutture in costruzione	100.000	
1.7.1.01.01 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		100.000

Scritture di chiusura anno 2012

In data 31/12/2012 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2012 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).

31/12/2012

1.7.1.01.01 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	100.000	
Conto economico		100.000

31/12/2012

	100.000	
1.2.2.4.3 Fabbricati e infrastrutture in costruzione		100.000

Prospetti di bilancio (31/12/2012)

Stato patrimoniale		Conto economico	
<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>	<i>Componenti negativi</i>	<i>Componenti positivi</i>
B. III. 3 Immobilizzazioni		B10 Acquisto 20.000 di materie prime e/o beni di consumo	
in corso e acconti 100.000		B. 14 Personale 50.000	A. 8. Incrementi 100.000 di immobilizzazioni per lavori interni
		B. 11 30.000 Prestazioni di servizi	

Le Scritture di assestamento e di chiusura si ripetono per gli anni 2013, 2014 e 2015. Al termine di ciascun anno lo Stato patrimoniale evidenzierà il valore complessivo del conto immobilizzazioni in corso e nel conto economico saranno transitati i costi relativi alla realizzazione dell'immobilizzazione e i ricavi connessi all'incremento di valore dell'immobilizzazione.

Prospetti di bilancio (31/12/2013)

Stato patrimoniale		Conto economico	
<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>	<i>Componenti negativi</i>	<i>Componenti positivi</i>
B. III. 3 Immobilizzazioni		B10 Acquisto 40.000 di materie prime e/o beni di consumo	
In corso e acconti 250.000		B. 14 70.000 Personale	A. 8. Incrementi 150.000 di immobilizzazioni per lavori interni
		B. 11 40.000 Prestazioni di servizi	

Prospetti di bilancio (31/12/2014)

Stato patrimoniale		Conto economico	
<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>	<i>Componenti negativi</i>	<i>Componenti positivi</i>
B. III. 3 Immobilizzazioni in corso e acconti 400.000		Consumo 40.000 Materie prime B. 14 Personale 70.000 B. 11 40.000 Prestazioni di servizi	A. 8. Incrementi 150.000 di immobilizzazioni per lavori interni

Prospetti di bilancio (31/12/2015)

Stato patrimoniale		Conto economico	
<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>	<i>Componenti negativi</i>	<i>Componenti positivi</i>
B. III. 3 Immobilizzazioni in corso e acconti 520.000		Consumo 30.000 Materie prime B. 14 Personale 50.000 B. 11 40.000 Prestazioni di servizi	A. 8. Incrementi 120.000 di immobilizzazioni per lavori interni

Scritture continuative anno 2016

Le scritture continuative relative alla rilevazione dei costi per la realizzazione dell'immobilizzazione sono le medesime descritte al punto 1 di questo esempio. in data 30/11/2016 l'immobilizzazione è ultimata e collaudata ed entra in funzione. Tale operazione non determina alcuna rilevazione in contabilità finanziaria. Tuttavia, è necessario rilevare in contabilità economico patrimoniale l'incremento di valore subito dall'immobilizzazione incorso nell'anno e l'inserimento dell'immobilizzazione tra i beni che concorrono ai processi erogativi dell'ente.

30/11/2016

1.2.2.1.1 Fabbricati	605.000	
1.7.1.01.01 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		85.000
1.2.2.4.3 Fabbricati e infrastrutture in costruzione		520.000

Scritture di assestamento anno 2016

15. Nel corso del 2016 l'immobilizzazione è acquisita al patrimonio dell'ente ed utilizzato per il raggiungimento dei fini istituzionali. In data 31/12/2016 si provvede all'individuazione delle quote di ammortamento dell'immobilizzazione¹⁵.

¹⁵ Nell'ipotesi in cui l'immobilizzazione acquisita sia entrata in funzione nel corso dell'anno contabile (di norma l'anno di acquisizione) è possibile ridurre per quell'anno del 50% l'aliquota di ammortamento annuale in considerazione del minore utilizzo dell'Immobilizzazione. Nell'esempio proposto non si effettua alcuna riduzione delle aliquote di ammortamento per il primo anno di entrata in funzione dell'Immobilizzazione.

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

31/12/2016

2.2.1.04.01.001 Ammortamento impianti e macchinari diversi	12.100	
Fondo Ammortamento fabbricati		12.100

Scritture di chiusura anno 2016

16. In data 31/12/2016 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2016 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).

Tale rilevazione genera le seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

31/12/2016

1.7.1.01.01 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	85.000	
Conto economico		85.000

Conto Economico	12.100	
2.2.1.04.01.001 Ammortamento impianti e macchinari diversi		12.100

Stato patrimoniale finale	605.000	
1.2.2.1.1 Fabbricati		605.000

Stato patrimoniale finale		12.100
Fondo Ammortamento fabbricati	12.100	

Le rilevazioni relative all'ammortamento dovranno essere effettuate al termine di ciascun anno e fino alla durata della vita utile del bene (nell'ipotesi di Impianti e attrezzature 20 anni).

Prospetti di bilancio (31/12/2016)

Stato patrimoniale				Conto economico			
Attività				Passività e netto			
B. III.	1.02	605.000		Consumi di	5.000		
Impianti e macchinari				Materie prime			
Fondo Ammortamento Fabbricati		-12.100		B. 14 Personale	30.000	A. 8. Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	85.000
		592.900		B. 11 Prestazioni di servizi	50.000		
				B. 15 b) Ammortamenti di immobilizzazioni materiali	12.100		

Esempio 4) Contributi agli investimenti finalizzati all'acquisizione di un'immobilizzazione realizzata da terzi

La modalità di contabilizzazione prevista dal principio applicato della contabilità economico patrimoniale n. 4.4 prevede la sospensione dei proventi derivanti dai contributi in conto impianti dalla competenza dell'esercizio in cui sono registrati, e la successiva attribuzione di tali proventi agli esercizi in proporzione alle quote di ammortamento degli impianti cui il contributo si riferisce. Tale metodo è raccomandato dall' OIC 16.

Si presentano nel seguito esempi di contabilizzazione del contributo erogato da una Regione per il finanziamento di spesa di investimento sostenuta da un Comune nella prospettiva delle rilevazioni contabili della Regione e del Comune.

1. Il Comune X riceve dalla Regione un contributo in conto impianti per la costruzione di un immobile da destinare a residenza per anziani. Il contributo finanzia l'intero costo dell'opera pari a 300.000 euro e sarà erogato annualmente a seguito di rendicontazione delle spese sostenute del Comune per la realizzazione dell'opera. L'opera sarà realizzata in 4 anni in base al seguente crono-programma:

Anno	2012	2013	2014	2015	2016
% di completamento opera	17%	33%	33%	17%	
Spese annue sostenute dal Comune	50.000	100.000	100.000	50.000	

Scritture continuative e chiusura anno 2012

2. In data 20/02/2012 il Comune conclude l'iter burocratico per l'ottenimento del Contributo in conto impianti dalla Regione, per un importo di 300.000 euro, che sarà erogato a seguito di rendicontazione delle spese sostenute per la realizzazione dell'opera. Ai fini della contabilità finanziaria il Comune e la Regione dovranno rendere il loro bilancio di previsione coerente con il crono-programma dell'opera secondo il principio della competenza finanziaria potenziata. **In contabilità economico patrimoniale non si rileva nulla.** Tale procedimento, descritto nell'esempio n. 3 del principio applicato della contabilità finanziaria, consente:
- l'inserimento, nel bilancio di previsione della Regione e del Comune, degli stanziamenti necessari per la realizzazione dell'opera, e per la progettazione dell'opera da parte del Comune,
 - l'approvazione del progetto da parte della Regione e, sulla base del crono programma definito nel progetto, l'impegno della spesa per l'erogazione del contributo da parte della Regione.
 - a seguito dell'approvazione regionale del progetto presentato dal Comune, la Regione impegna la spesa relativa al contributo all'investimento, secondo i tempi e gli importi previsti nel crono programma della spesa allegato al progetto preliminare presentato dal Comune per l'importo di 50.000 con imputazione all'esercizio 2012, di 100.000 con imputazione al 2013, di 100.000 con imputazione al 2014 e di 50.000 con imputazione al 2015;
 - a seguito dell'impegno della regione di cui alla lettera c), il Comune accerta l'entrata corrispondente che costituisce la copertura alla realizzazione dell'investimento, necessario per l'avvio dell'appalto, per l'importo di 50.000 con imputazione all'esercizio 2012, di 100.000 con imputazione al 2013, di 100.000 con imputazione al 2014 e di 50.000 con imputazione al 2015.

In contabilità economico patrimoniale la regione rileva il costo corrispondente al contributo impegnato, di competenza dell'esercizio in cui il contributo è impegnato, e il debito nei confronti del comune:

20/02/2012- Regione	
2.3.2.2. Contributi agli investimenti a Amministrazioni	50.000
2.4.3.4.01 Debiti per contributi agli investimenti a Amministrazioni	50.000

In contabilità economico patrimoniale il Comune rileva il provento ed il credito nei confronti della Regione.

20/02/2012- Comune

1.3.2.04.01.02.001 Crediti	da	1.3.2.04.01.02.001 Crediti	da	Contributi	agli	50.000
1.3.2.01.02.001		Contributi agli investimenti da Regioni e province				50.000

3. Alla firma del contratto di appalto 01/04/2012 in contabilità finanziaria il Comune impegna la spesa relativa all'intera opera oggetto dell'appalto, con imputazione agli esercizi dal 2012 al 2015 in base al cronoprogramma.
4. In data 14/05/2012 il Comune avvia la realizzazione dell'opera e rileva i costi derivanti secondo le modalità illustrate negli esempi delle pagine precedenti e di seguito riportati per maggiore chiarezza.
5. In data 30 novembre 2012 l'importo fatturato e liquidato (pari a €50.000) è considerato contabilmente come un acconto finalizzato alla realizzazione di un'immobilizzazione ed è rilevato come segue:

30/11/2012-Comune

1.2.2.4.1 Acconti per la realizzazione di beni materiali		50.000	
2.4.2 Debiti vs fornitori			50.000

6. In data 20/11/2012 il comune predispone il mandato di pagamento e rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 50.000

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

20/11/2012 -Comune

2.4.2 Debiti vs fornitori		50.000	
1.3.4.1.1 Istituto tesoriere			50.000

7. In data 10/12/2012 il Comune rendiconta le spese sostenute nel corso del 2012 realizzando le condizioni per la riscossione della quota di contributo in conto impianti spettante per l'anno 2012 accertato in data 20/02/2012 sulla base del cronoprogramma (esempio 3 contabilità finanziaria). Sulla base della rendicontazione ricevuto la Regione verifica la conformità della spesa a quanto previsto nella delibera di approvazione del contributo, riscontra l'esigibilità dell'impegno e avvia le attività dirette alla liquidazione della somma di €50.000,00.

Scritture di assestamento anno 2012

8. In data 31/12/2012, l'opera non è stata completata e non partecipa ai processi erogativi del comune che, pertanto, provvede a sospendere il provento per contributi in conto impianti.

31/12/2012 - Comune

1.3.2.01.02.001 Contributi agli investimenti da Regioni e province		50.000	
2.5.2.1 Contributo agli investimenti			50.000

Scritture di chiusura anno 2012

Al termine del primo anno (2012) l'accertamento del contributo non ha effetti sul conto economico del Comune, per effetto della sospensione del provento nello Stato Patrimoniale .

31/12/2012 - Comune

2.5.2.1 Contributi agli investimenti	50.000	
Stato patrimoniale finale		50.000

31/12/2012 - Comune

Stato patrimoniale finale	50.000	
1.2.2.4.1 Acconti per realizzazione beni materiali		50.000

Prospetti di bilancio (31/12/2012)

Stato patrimoniale- Comune

Attività	Passività e netto
B. III. 3 Immobilizzazioni	E. II. 1. Contributi agli investimenti da amministrazioni pubbliche
in corso e acconti	50.000
50.000	

Per la Regione, al termine del primo anno, e nel corso del periodo considerato, l'erogazione del contributo ha effetti diretti solo sul conto economico.

Prospetti di bilancio (31/12/2012) - Regione

Stato patrimoniale		Conto economico	
Attività	Passività e netto	Componenti negativi	Componenti positivi
		B. 13. c) 50.000	
		Contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubbliche	

Scritture continuative anno 2013

9. All'inizio dell'esercizio, sulla base dell'impegno registrato nel 2012 in contabilità finanziaria, con imputazione all'esercizio 2013 per € 100.000 la regione rileva nella contabilità economico-patrimoniale :

02/01/2013 - Regione

2.3.2.2. Contributi agli investimenti a Amministrazioni	100.000	
2.4.3.4.01 Debiti per contributi agli investimenti a Amministrazioni		100.000

10. All'inizio dell'esercizio sulla base dell'accertamento del contributo della Regione di 100,

effettuato in data 20 febbraio 2012 con imputazione all'esercizio 2013, in contabilità economico patrimoniale il Comune rileva il provento ed il credito nei confronti della Regione.

02/01/2013 - Comune

1.3.2.04.01.02.001	Crediti da Contributi agli investimenti da Regioni e	100.000	
1.3.2.01.02.001	Contributi agli investimenti da Regioni e province		100.000

11. In data 05/03/2013 la Regione paga la tranche di 50.000 rendicontata nel 2012:

05/03/2013 - Regione

2.4.3.4.01	Debiti per contributi agli investimenti a Amministrazioni	50.000	
1.3.4.1.1	Istituto tesoriere		50.000

12. Analogamente in data 10/03/2013 il Comune incassa il contributo agli investimenti per l'anno 2012. In contabilità finanziaria si rileva la riscossione dell'entrata. In contabilità economico patrimoniale si rileva l'entrata di banca e la riduzione del credito nei confronti della Regione.

10/03/2013 - Comune

1.3.4.1.1	Istituto tesoriere	50.000	
1.3.2.04.01.02.001	Crediti da Contributi agli investimenti da Regioni e		50.000

13. Nel corso del 2013 il Comune prosegue l'opera come programmato nel cronoprogramma. In data 30/11/2013, alla liquidazione del 2° stralcio, la contabilità economico – patrimoniale rileva:

30/11/2013 - Comune

1.2.2.4.1	Acconti per realizzazione beni materiali	100.000	
2.4.2	Debiti vs fornitori		100.000

14. In data 10/12/2013 il Comune rendiconta le spese sostenute nel corso del 2013 realizzando le condizioni per la riscossione della quota di contributo in conto impianti spettante per l'anno 2013, già accertato in data 20/02/2012 sulla base del cronoprogramma. Sulla base della rendicontazione ricevuta la Regione verifica la conformità della spesa a quanto previsto nella delibera di approvazione del contributo, riscontra l'esigibilità dell'impegno e avvia le attività dirette alla liquidazione della somma di €100.000,00.

Le scritture continuative, di assestamento e di chiusura dell'anno 2013 e 2014 sono analoghe a quelle del 2012

Scritture di assestamento anno 2013

15. In data 31/12/2013, l'opera non è stata completata e non partecipa ai processi erogativi dell'ente, pertanto il Comune provvede a sospendere il provento per contributi in conto impianti.

31/12/2013 - Comune

1.3.2.01.02.001	Contributi agli investimenti da Regioni e province	100.000	
2.5.2.1	Contributi agli investimenti		100.000

Scritture di chiusura anno 2013

Al termine del secondo anno (2013) l'incasso del contributo non ha effetti sul conto economico, e per effetto della sospensione del provento e dell'iscrizione nello Stato Patrimoniale del risconto passivo. Dopo il secondo anno nello Stato Patrimoniale è iscritto il risconto passivo per l'intero importo del contributo incassato.

31/12/2013-Comune

2.5.2.1 Contributi agli investimenti	150.000	
Stato patrimoniale finale		150.000

31/12/2013-Comune

Stato patrimoniale finale	150.000	
1.2.2.4.1 Acconti per realizzazione beni materiali		150.000

Prospetti di bilancio (31/12/2013)

Stato patrimoniale - Comune

<i>Attività</i>		<i>Passività e netto</i>	
B. III. 3 Immobilizzazioni		E. II. 1. Contributi agli investimenti da	150.000
in corso e acconti		amministrazioni pubbliche	
	150.000		

Al termine del 2014 nello Stato patrimoniale sono valorizzati i seguenti conti:

Prospetti di bilancio (31/12/2014)

Stato patrimoniale - Comune

<i>Attività</i>		<i>Passività e netto</i>	
B. III. 3 Immobilizzazioni		E. II. 1. Contributi agli investimenti da	250.000
in corso e acconti		amministrazioni pubbliche	
	250.000		

Prospetti di bilancio (31/12/2013) - Regione

Stato patrimoniale		Conto economico	
<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>	<i>Componenti negativi</i>	<i>Componenti positivi</i>
		B. 13. c) 100.000 Contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubbliche	

Prospetti di bilancio (31/12/2014) - Regione

Stato patrimoniale		Conto economico	
<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>	<i>Componenti negativi</i>	<i>Componenti positivi</i>
		B. 13. c) 100.000 Contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubbliche	

Scritture continuative anno 2015

16. All'inizio dell'esercizio, sulla base dell'impegno registrato nel 2012 in contabilità finanziaria, con imputazione all'esercizio 2015 per € 50.000 la regione rileva nella contabilità economico-patrimoniale :

02/01/2015 - Regione

2.3.2.2. Contributi agli investimenti a Amministrazioni	50.000	
2.4.3.4.01 Debiti per contributi agli investimenti a Amministrazioni		50.000

17. All'inizio dell'esercizio, sulla base dell'accertamento del contributo della Regione di 50.000, effettuato in data 20 febbraio 2012 con imputazione all'esercizio 2015, in contabilità economico patrimoniale si rileva il provento ed il credito nei confronti dell'ente che deve erogare il contributo.

02/01/2015 Comune

1.2.3.2.1 Crediti verso Amministrazioni pubbliche	50.000	
1.3.2.04.01.02.001 Crediti da Contributi agli investimenti da Regioni e		50.000

18. In data 20/05/2015 l'opera è completata e si procede al collaudo. A seguito di collaudo l'opera

è consegnata al Comune X e la ditta Z provvede ad inviare la fattura a saldo per euro 50.000¹⁶.

In contabilità finanziaria in data 30/06/2015 si liquida la spesa in conto capitale.:

30/06/2015 Comune

1.2.2.1.1 Fabbricati	300.000	
1.2.2.4.1 Acconti per realizzazione beni materiali		250.000
2.4.2 Debiti vs fornitori		50.000

19. in data 31/05/2015 il Comune trasmette alla regione la rendicontazione finale dell'opera, realizzando le condizioni per la riscossione dell'ultima quota di contributo in conto impianti già accertato in data 20/02/2012 sulla base del crono programma. Il 15/6/2012. Sulla base della rendicontazione ricevuta la Regione verifica la conformità della spesa a quanto previsto nella delibera di approvazione del contributo, riscontra l'esigibilità dell'impegno e avvia le attività dirette alla liquidazione della somma di €50.000,00.

20. In data 20/08/2015 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore.

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

20/08/2015 - Comune

2.4.2 Debiti vs fornitori	50.000	
1.3.4.1.1 Istituto tesoriere		50.000

Scritture di assestamento anno 2015

Nel corso dell'anno 2015, dopo il collaudo tecnico, il bene è stato acquisito al patrimonio dell'ente. Pertanto è sottoposto ad ammortamento per un periodo di 50 anni. In sede di scritture di assestamento dovrà essere sterilizzato l'effetto economico dell'ammortamento mediante l'imputazione al conto economico di un provento da contributo agli investimenti del medesimo importo della quota di ammortamento dell'opera. Al riguardo, **in contabilità finanziaria non si effettua alcuna rilevazione.**

In contabilità economico patrimoniale si procederà alle seguenti rilevazioni contabili:

Sospensione della quota di contributo per l'anno 2016

31/12/2015 - Comune

1.3.2.01.02.001 Contributi agli investimenti da Regioni e province	50.000	
2.5.2.1 Contributi agli investimenti		50.000

Rilevazione della quota di ammortamento dell'opera per l'anno 2015

31/12/2015- Comune

2.2.1.06.02 Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e Fondo Ammortamento Fabbricati	6.000	6.000
--	-------	-------

Sterilizzazione del costo dell'ammortamento per l'anno 2015

31/12/2016- Comune

2.5.2.1 Contributi agli investimenti	6.000	
Quota annuale contributi agli investimenti		6.000

¹⁶ Si precisa che gli importi sono tutti incluso IVA. Qualora l'IVA sia indetraibile (es. opere istituzionali) l'importo è portato ad incremento del valore del cespite acquisito

Scritture di chiusura anno 2015

Si procede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio (Conto economico e Stato Patrimoniale)

31/12/2015

Quota annuale contributi agli investimenti	6.000	
Conto economico		6.000
<hr/>		
Conto Economico		6.000
2.2.1.06.02 Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e		6.000
<hr/>		
Stato patrimoniale finale	300.000	
1.2.2.1.1 Fabbricati		300.000
<hr/>		
Stato patrimoniale finale		6.000
Fondo Ammortamento fabbricati	6.000	
<hr/>		
2.5.2.1 Contributi agli investimenti	294.000	
Stato patrimoniale finale		294.000

Prospetti di bilancio – Comune (31/12/2015)

Stato patrimoniale		Conto economico	
Attività	Passività e netto	Componenti negativi	Componenti positivi
B. III. 2.02 300.000 Fabbricati		B. 15. b) 6.000 Ammortamenti di immobilizzazioni materiali	A 3. b Quota annuale 6.000
Fondo ammortamento Fabbricati 6.000			
294.000	E II 1 Contributi agli Risconti investimenti da passivi amministrazioni pubbliche 294.000		

Prospetti di bilancio (31/12/2015) - Regione

Stato patrimoniale		Conto economico	
<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>	<i>Componenti negativi</i>	<i>Componenti positivi</i>
		B. 13. c) 50.000 Contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubbliche	

Le scritture di assestamento e di chiusura saranno ripetute nei successivi anni per tutta la durata della vita utile del cespite immobilizzato.

21. in data 10/03/2016 la Regione paga il contributo. Qualora si tratti solo dell'ultima tranche:

10/03/2016 - Regione

1.3.4.1.1 Istituto tesoriere		50.000
2.4.3.4.01 Debiti per contributi agli investimenti a Amministrazioni	50.000	

La Regione dovrà redigere tale scrittura nel 2013 per 50.000, nel 2014 per 100.000 e nel 2015 per 100.000. Qualora l'erogazione avvenisse in un'unica soluzione, a seguito della rendicontazione finale, nel 2016 la scrittura sarebbe:

10/03/2016 - Regione

1.3.4.1.1 Istituto tesoriere		300.000
2.4.3.4.01 Debiti per contributi agli investimenti a Amministrazioni	300.000	

Esempio 5) - Scritture riguardanti le partite di giro: il pagamento di stipendi al personale Scritture in contabilità finanziaria

Le scritture, in contabilità finanziaria e in contabilità economico-patrimoniale, riguardanti gli stipendi del personale del mese di gennaio 2013, sono:

- a) Impegno di 13.000.000 sul capitolo di spesa riguardante "Stipendi al personale a tempo indeterminato" (cod. U.1.01.01.01.002), relativo al tabellare dell'intero anno;
- b) Impegno di 1.400.000 sul capitolo di spesa riguardante "Contributi obbligatori per il personale" (cod. U.1.01.02.01.001), relativo al tabellare dell'intero anno
- c) Liquidazione della spesa, di importo pari a 1.000.000 sul capitolo di spesa "Stipendi al personale a tempo indeterminato" (cod. U.1.01.01.01.002) ed emissione dei seguenti ordini di pagamento:
 - di 700.000 a favore dei dipendenti,
 - di 200.000 a favore del bilancio dell'ente sul capitolo di entrata "Ritenute erariali su redditi da lavoro dipendente per conto terzi" (cod. E.9.01.02.01.000).
 - di 100.000 a favore del bilancio dell'ente, sul capitolo di entrata "Ritenute previdenziali e assistenziali su redditi da lavoro dipendente per conto terzi" (cod. E.9.01.02.02.000).
- d) Liquidazione di 200.000 sul capitolo di spesa riguardante "Contributi obbligatori per il personale" (cod. U.1.01.02.01.001) ed emissione del relativo ordine di pagamento alle scadenze previste dalla legge.

- e) Accertamento di 200.000 sul capitolo di entrata “Ritenute erariali su redditi da lavoro dipendente per conto terzi” (cod. E.9.01.02.01.000) e di 100.000 sul capitolo di entrata “Ritenute previdenziali e assistenziali su redditi da lavoro dipendente per conto terzi” (cod. E.9.01.02.02.000) e contestuale riscossione delle entrate. Gli enti hanno la facoltà di effettuare accertamenti “automatici” anche con riferimento alle partite di giro.
- f) Impegno di 200.000 sul capitolo di spesa “Versamenti di ritenute erariali su Redditi da lavoro dipendente riscosse per conto terzi” (cod. U.7.01.02.01.000) e di 100.000 sul capitolo di spesa “Versamenti di ritenute previdenziali e assistenziali su Redditi da lavoro dipendente riscosse per conto terzi” (cod. U.7.01.02.02.000). Gli enti hanno la facoltà di effettuare impegni “automatici” anche con riferimento alle partite di giro.
- g) Emissione degli ordini di pagamento di 200.000 sul capitolo di spesa “Versamenti di ritenute erariali su Redditi da lavoro dipendente riscosse per conto terzi” (cod. U.7.01.02.01.000) e di 100.000 sul capitolo di spesa “Versamenti di ritenute previdenziali e assistenziali su Redditi da lavoro dipendente riscosse per conto terzi” (cod. U.7.01.02.02.000), alle scadenze previste dalla legge.

1) A seguito della liquidazione della spesa di cui alla lettera c), in contabilità economico-patrimoniale si registra:

25/1/2013		
2.1.4.01.01.001	Stipendi al personale a tempo indeterminato	1.000.000
	2.4.5.4.01 Debiti verso il personale dipendente	1.000.000

2) A seguito della liquidazione della spesa di cui alla lettera d) si registra:

25/1/2013		
2.1.4.02.01.001	Contributi obbligatori per il personale	200.000
	2.4.5.4.02 Debiti verso istituti previdenziali	200.000

3) A seguito dell'emissione dei mandati di cui alla lettera c):

25/1/2013		
2.4.5.4.01	Debiti verso il personale dipendente	1.000.000
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere	1.000.000

4) A seguito dell'emissione dei mandati di cui alla lettera d) si registra:

14/2/2013		
2.4.5.4.02	Debiti verso istituti previdenziali	200.000
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere	200.000

5) A seguito dell'accertamento delle entrate di cui alla lettera e) e dell'impegno delle spese di cui alla lettera f) è effettuata la seguente registrazione:

25/1/2013		
1.3.2.7.02	Crediti verso altri soggetti	300.000
	2.4.5.4.02 Debiti verso istituti previdenziali	100.000
	2.4.5.1.06 Ritenute erariali	200.000

6) Il credito derivante dall'accertamento di cui alla lettera e) viene immediatamente riscosso, come indicato alla lettera g) e registrato come segue:

25/1/2013
54

1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	300.000	
	1.3.2.7.02 Crediti verso altri soggetti		300.000

Le scritture 5) e 6) possono essere riunite.

7) A seguito dell'emissione dei mandati di cui alla lettera g) si effettuano le seguenti registrazioni, alle scadenze previste dalla legge:

14/2/2013			
2.4.5.4.02	Debiti verso istituti previdenziali	100.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		100.000
2.4.5.1.06	Ritenute erariali	200.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		200.000

N.B1 Le codifiche e le denominazioni delle voci del piano dei conti integrato potranno essere oggetto di variazione a seguito dell'adozione del piano dei conti definitivo (a decorrere dal 2014).¹⁷

N.B2. Rispetto alle scritture tipiche della contabilità economico-patrimoniale, l'integrazione con le scritture della contabilità finanziaria delle partite di giro rendono necessarie le scritture di cui al punto 3), 5) e 6) mentre le scritture tipiche della contabilità economico patrimoniale (non integrate alla contabilità finanziaria) avrebbero registrato direttamente:

2.4.5.4.01	Debiti verso il personale dipendente	1.000.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		700.000
	2.4.5.4.02 Debiti verso istituti previdenziali		100.000
	2.4.5.1.06 Ritenute erariali		200.000

Esempio 6) - Scritture riguardanti la riqualificazione e valorizzazione di un immobile di proprietà di più enti

La Regione X e un altro ente pubblico (Ente A) sono comproprietari (50% ciascuno – proprietà indivisa) di una porzione di un immobile di carattere artistico-culturale. La restante parte di tale immobile risulta di proprietà esclusiva di una terza amministrazione pubblica (Ente B).

I tre soggetti, a seguito di successivi accordi e convenzioni che vedono partecipi anche altri soggetti privati e pubblici, hanno concordato un piano di riqualificazione e valorizzazione dell'immobile e, al contempo, hanno costituito un Consorzio di gestione (Ente C) cui sono affidate le attività di gestione ordinaria dell'immobile (inclusa organizzazione di eventi a fini culturali) e di supervisione e coordinamento del progetto di riqualificazione.

Il progetto di riqualificazione riguarda esclusivamente la porzione dell'immobile in comproprietà tra la Regione X e l'ente pubblico A.

A seguito di specifico accordo tra la Regione e il Consorzio, i lavori per la riqualificazione dell'immobile sono affidati a una società controllata dalla Regione che agisce come stazione appaltante.

Il finanziamento dei lavori, per un totale di 25 milioni, è garantito dalle seguenti fonti:

- a) Fondi FAS → 10 milioni

¹⁷ Modifica prevista dal decreto ministeriale 20 maggio 2015.

- b) Risorse proprie regionali → 2 milioni
- c) Risorse erogate dall'ente pubblico A → 1 milione
- d) Risorse erogate dal Consorzio (C) → 3 milioni
- e) Risorse erogate dal concessionario cui sono affidati i lavori di riqualificazione a seguito di regolare gara → 9 milioni

Come da accordi intercorsi, tutte le risorse ad eccezione di quelle indicate sub d) ed e), transitano dal bilancio della Regione che, al contempo, è l'unico soggetto che interagisce con la stazione appaltante. La Regione, quindi, potrà assumere impegni di spesa sino a un totale di 13.000.000, pari alle entrate accertate – risorse sub a), sub b) e sub c).

Come evidenziato, fanno eccezione le risorse erogate dal Consorzio che paga direttamente il soggetto concessionario dei lavori. Le risorse erogate da quest'ultimo, invece, sono rappresentate da una quota parte dei costi sostenuti che non è successivamente fatturata dalla stazione appaltante a Regione Lombardia. Le risorse sub d) ed e), quindi, non sono transitate dal bilancio regionale.

Le scritture riguardanti il pagamento delle fatture pari a 13.000.000 intestate alla Regione sono:

CONTABILITÀ FINANZIARIA

La spesa sostenuta dalla Regione incrementa il valore del bene di proprietà della Regione X e dell'ente A, e si configura come un contributo agli investimenti della Regione a favore dell'Ente A che, in contabilità finanziaria, nel rispetto del principio che prevede la registrazione di tutti i fatti gestionali anche se non comportano effetti di cassa, deve registrare l'entrata derivante dal contributo agli investimenti e la spesa per Investimenti fissi lordi – Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico.

➤ la Regione X.

- Impegna e paga 6.500.000 alla voce “Investimenti fissi lordi – Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico”,
- Impegna e paga 6.500.000 alla voce “Contributi agli investimenti a Amministrazioni Locali”.
- Provvede a dare tempestiva comunicazione all'ente A del pagamento effettuato, registrato come contributo a suo favore con imputazione all'esercizio X.

➤ l'ente A, a seguito della comunicazione della regione effettua la seguente regolazione contabile:

- Accerta e incassa l'entrata di 6.500.000 come contributo agli investimenti da regione,
- Impegna e paga 6.500.000 alla voce “Investimenti fissi lordi – Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico.

CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE

Scritture della Regione X:

1.2.2.02.10.99.999 Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico	6.500.000	
2.3.2.01.02.999 Contributi agli investimenti a Amministrazioni locali	6.500.000	
2.4.2 Debiti vs fornitori		13.000.000

Scritture ente A, correlate alla regolazione contabile effettuata a seguito della comunicazione della Regione X.

1.2.2.02.10.99.999 Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico	6.500.000	
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		6.500.000
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere	6.500.000	
1.3.2.01.02.001 Contributi agli investimenti da Regioni e province autonome		6.500.000

Per la regione il contributo agli investimenti è un costo di competenza dell'esercizio

Per l'ente B il ricavo da contributo agli investimenti non è destinato ad essere sospeso, in quanto i beni di valore culturale storico ed artistico non sono oggetto di ammortamento. Pertanto il ricavo è di competenza dell'esercizio. L'eventuale effetto positivo sul risultato di esercizio costituisce un incremento del patrimonio netto. Se il bene è demaniale, l'incremento è registrato nella voce "Netto demaniale".

Le scritture riguardanti il contributo erogato dall'ente A a favore della Regione X sono:

CONTABILITA' FINANZIARIA

L'ente A impegna e paga 1.000.000 di contributo agli investimenti a favore della Regione

La regione X accerta e incassa 1.000.000 di contributo agli investimenti da B

CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE

Scritture ente A,

2.3.2.01.02.001	Contributi agli investimenti a Regione	1.000.000
2.4.3.04.01.02.001	Debiti per Contributi agli investimenti a Regioni e province autonome	1.000.000
2.4.3.04.01.02.001	Debiti per Contributi agli investimenti a Regioni e province autonome	1.000.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	1.000.000

Scritture della Regione X:

1.3.2.04.01.02.999	Crediti da Contributi agli investimenti da altre Amministrazioni Locali n.a.c.	1.000.000
1.3.2.01.02.999	Contributi agli investimenti da amministrazioni locali	1.000.000

Nel rispetto del punto 4.4 del presente principio, i ricavi derivanti dai contributi agli investimenti ricevuti dalla regione, in quanto correlati ai costi sostenuti dalla Regione per i contributi agli investimenti erogati a favore dell'ente A non devono essere sospesi. Per la Regione i contributi agli investimenti sono ricavi di competenza dell'esercizio (correlati al costo di 3.500.000), non destinati ad essere sospesi in quanto il bene non è ammortizzato. L'eventuale effetto positivo sul risultato di esercizio costituisce un incremento del patrimonio netto.

Le scritture riguardanti le fatture pagate dal Consorzio e dal Concessionario

La spesa sostenuta dal Consorzio e dal Concessionario incrementa il valore del bene di proprietà della Regione X e dell'ente A, e si configura come un contributo agli investimenti del Consorzio e dal Concessionario a favore della Regione X e dell'Ente A che, in contabilità finanziaria, nel rispetto del principio che prevede la registrazione di tutti i fatti gestionali anche se non comportano effetti di cassa, devono registrare l'entrata derivante dal contributo agli investimenti e la spesa per Investimenti fissi lordi – Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico.

CONTABILITA' FINANZIARIA

A seguito della comunicazione del pagamento effettuato dal Consorzio di 3.000.000, sia la Regione X che l'ente A registrano in contabilità finanziaria la seguente regolazione contabile:

Accertano e incassano l'entrata di 1.500.000 come contributo agli investimenti dal consorzio

Impegnano e pagano 1.500.000 alla voce !Investimenti fissi lordi – Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico.

Analogamente, a seguito della comunicazione del completamento dei lavori a carico del concessionario di 9.000.000, sia la Regione che l'ente B registrano in contabilità finanziaria la seguente regolazione contabile:

Accertano e incassano l'entrata di 4.500.000 come contributo agli investimenti da imprese.

Impegnano e pagano 4.500.000 alla voce !Investimenti fissi lordi – Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico.

CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE

Sia la Regione che l'ente B registrano in contabilità economico-patrimoniale la seguente operazione a seguito della registrazione della regolazione contabile in finanziaria riguardante il pagamento della spesa a carico del Consorzio:

1.2.2.02.10.99.999 Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico	1.500.000	
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		1.500.000
<hr/>		
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere	1.500.000	
1.3.2.01.02.018 Contributi agli investimenti da Consorzi		1.500.000
<hr/>		

A seguito della registrazione della regolazione contabile in finanziaria riguardante il pagamento della spesa a carico del Concessionario sia la Regione che l'ente A effettuano la seguente registrazione in contabilità economico-patrimoniale:

1.2.2.02.10.99.999 Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico	4.500.000	
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		4.500.000
<hr/>		
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere	4.500.000	
1.3.2.01.0X.00X Contributi agli investimenti da imprese		4.500.000
<hr/>		

In entrambi i caso il ricavo da contributo agli investimenti non è destinato ad essere sospeso, in quanto i beni di valore culturale storico ed artistico non sono oggetto di ammortamento. I ricavi sono pertanto di competenza dell'esercizio. L'eventuale effetto positivo sul risultato di esercizio costituisce un incremento del patrimonio netto.

A fronte dei lavori effettuati pari a 25.000.000, le registrazioni in contabilità finanziaria e in contabilità economico patrimoniale descritte hanno rilevato l'incremento delle immobilizzazioni di valore culturale storico ed artistico della Regione che da parte dell'ente A, di 12.500.000 ciascuno.

Esempio 7) - Scritture riguardanti l'escussione di garanzie

L'ente (A) rilascia una fideiussione a favore del Comune (B) a garanzia di un mutuo di 5.000.000 verso una banca.

Nel corso del secondo esercizio successivo al rilascio della garanzia, la banca comunica che il comune (B) è insolvente e chiede ad (A) il pagamento della rata annuale del mutuo.

L'ente (A) è escusso dalla banca anche nei due esercizi successivi.

Nel terzo esercizio l'ente (A) registra il residuo debito nelle proprie scritture, in attuazione di quanto previsto dall'articolo 3, comma 17, della legge n. 350/2003.

Nel quarto esercizio l'ente (B) paga la rata del mutuo all'ente (A).

Nel quinto esercizio l'ente (B) è soppresso e liquidato. Nella fase di liquidazione l'ente (A) riscuote crediti per 1.000.000 e cancella gli altri crediti nei confronti di (B)

1) Al momento della concessione della garanzia, l'ente (A) non effettua alcuna contabilizzazione in contabilità finanziaria.

In contabilità economico patrimoniale, registra la concessione della garanzia nel sistema dei rischi:

3.1.3.01.02.01.001	Debitori per fidejussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche	5.000.000
3.1.3.01.01.01.001	Fidejussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche	5.000.000

2) Nel rispetto del principio della prudenza, nell'esercizio in cui rilascia la garanzia, l'ente (A) iscrive nel bilancio di previsione finanziario, tra i "Fondi di riserva e altri accantonamenti" delle spese correnti, uno stanziamento di importo pari alla rata di ammortamento annuale del mutuo (quota capitale e quota interessi) di importo pari a 520.000. In caso di escussione, tale accantonamento consente di destinare una quota del risultato di amministrazione a copertura della spesa sostenuta per il pagamento del debito garantito.

3) Anche in contabilità economico-patrimoniale, nell'ambito delle scritture di assestamento economico è necessario costituire un fondo rischio per un importo pari al medesimo fondo accantonato nel risultato di amministrazione finanziario. Pertanto, tra le scritture di assestamento economico, in chiusura dell'esercizio in cui è stata concessa la garanzia, l'ente (A) registra:

2.4.2.01.01.001	Accantonamenti per rischi da escussione	520.000
2.2.9.98	Fondo rischio escussione comune B.	520.000

Anche nel secondo esercizio l'ente (A) iscrive nel proprio bilancio, tra i "Fondi di riserva e altri accantonamenti" delle spese correnti, uno stanziamento di importo pari alla rata di ammortamento annuale del mutuo (quota capitale e quota interessi) di importo pari a 520.000.

Nel corso di tale esercizio, quando è invitato a pagare, l'ente A, effettua le seguenti operazioni:

- 4) variazioni degli stanziamenti di primo esercizio del bilancio di previsione:
- incremento di 520.000 dello stanziamento "Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" (cod. U.3.03.11.02.003)
 - incremento di 520.000 dello stanziamento "Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie";
 - gli enti che non hanno già stanziato in bilancio il fondo, devono iscrivere in bilancio uno stanziamento di 520.000 dello stanziamento "Fondo rischi da escussione comune B".

5) Scritture in contabilità finanziaria:

- Impegna e paga 520.000 sullo stanziamento "Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" (cod. U.3.03.11.02.003), con imputazione all'esercizio in corso;
- Accerta 520.000 sullo stanziamento "Riscossione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" con imputazione all'esercizio in corso.

6) Comunica al Comune (B) di avere un credito di 520.000 nei suoi confronti e lo invita ad estinguere tempestivamente tale debito. Il comune (B) effettua le registrazioni contabili necessarie a chiudere il debito nei confronti della banca ed a registrare il nuovo debito nei confronti di (A).

7) Scritture in contabilità economico patrimoniale:

1.2.3.02.01.18.003	Crediti v/comune a seguito escussione di garanzie	520.000
2.4.7.04.99.99	Debito verso banca a seguito di escussione di garanzie.	520.000
2.4.7.04.99.99.	Debito verso banca a seguito di escussione di garanzie	520.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere.	520.000

3.1.3.01.01.01.001 Fidejussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche	520.000
3.1.3.01.02.01.001 Debitori per fidejussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche	520.000

A seguito dell'escussione si registra la riduzione della garanzia per fideiussione.

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico, è effettuato l'accantonamento al Fondo rischio escussione comune B di 520.000.

Nell'esercizio successivo, a seguito della secondo escussione l'ente (A) effettua le registrazioni indicati nei punti da 4) a 7), compreso l'accantonamento al Fondo rischio escussione comune B.

Nel terzo esercizio successivo l'ente (A), oltre alle registrazioni da 4) a 7) deve registrare nelle proprie scritture anche il residuo debito che, è da ritenere probabile, dovrà pagare:

- 8) variazioni del bilancio di previsione per l'esercizio in corso e per gli esercizi successivi :
- incremento di 3.000.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio "Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" (cod. U.3.03.11.02.003) -;
 - incremento di 3.000.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio "Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie" ;
 - incremento di 2.480.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio "Fondo rischio escussione comune B" (per un importo pari al totale dei crediti esclusi al netto degli accantonamenti effettuati. Si considera anche l'accantonamento di cui al punto 1);
 - incremento di 3.000.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio "Accensione di prestiti";
 - Incremento degli stanziamenti degli esercizi successivi al primo del bilancio riguardanti la quota interessi (sulla base del piano di ammortamento de debito residuo);
 - Incremento degli stanziamenti degli esercizi successivi al primo del bilancio riguardanti la quota capitali (sulla base del piano di ammortamento de debito residuo);.

9) Scritture in contabilità finanziaria:

- Impegna 3.000.000 sullo stanziamento "Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" (cod. U.3.03.11.02.003), con imputazione all'esercizio in corso ed effettua un pagamento a favore del proprio bilancio. Trattasi di una regolazione contabile, il mandato è versato all'entrata del bilancio dell'ente, tra le accensioni di prestiti;
- Accerta 3.000.000 sullo stanziamento "Accensione di prestiti", con imputazione all'esercizio in corso e incassa il mandato emesso al punto precedente (regolazione contabile);
- Accerta 3.000.000 sullo stanziamento "Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie" con imputazione all'esercizio in corso;
- Impegna le spese relative alle rate di ammortamento del residuo prestiti, sulla base del piano di ammortamento del mutuo, distintamente per la quota interessi (20.000) e la quota capitale (500.000), con imputazione agli esercizi successivi.

In sede di rendiconto, nel conto del bilancio, risulteranno residui attivi complessivi per "Riscossione crediti da comuni a seguito di escussione di garanzie" (in c/competenza e in c/residui) per 4.560.000 e nel risultato di amministrazione risulterà un accantonamento pari a 4.560.000 per rischio crediti da escussione.

- 10) Comunica al Comune (B) di avere effettuato il pagamento della terza rata del mutuo garantito, pari a 520.000 e registrato il residuo debito di 3.000.000 nelle proprie scritture, e lo invita:
- a registrare la chiusura del debito nei confronti della banca e il nuovo debito nei propri confronti;

- di pagare tempestivamente i debiti direttamente nei propri confronti e non più alla banca.

11) Scritture in contabilità economico-patrimoniale

1.2.3.02.01.18.003	Crediti v/comune a seguito escussione di garanzie	3.000.000
	2.4.7.04.99 Altri debiti nac	3.000.000
1.3.2.08.04	Crediti v/altri soggetti	3.000.000
	2.4.1.04.03.03.001 Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese	3.000.000
2.4.7.04.99	Altri debiti nac	3.000.000
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere.	3.000.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	3.000.000
	1.3.2.08.04 Crediti v/altri soggetti	3.000.000
3.1.3.01.01.01.001	Fidejussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche	3.520.000
	3.1.3.01.02.01.001 Debitori per fidejussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche	3.520.000

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico, l'accantonamento al Fondo rischio escussione comune B è incrementato di 3.000.000,

Nel quarto esercizio l'ente (A) paga la rata del mutuo a favore della banca e l'ente (B) paga il credito nei confronti di (A) per lo stesso importo:

12) Scritture in contabilità finanziaria

- Registrazione del pagamento della rata di ammortamento del mutuo, per un importo pari a 520.000 (500.000 come rimborso prestiti e 20.000 come interessi passivi) nei confronti della banca (l'impegno era stato già registrato al punto 9)
- Registrazione dell'incasso del credito nei confronti del comune (B) per 520.000 (il credito era stato accertato negli esercizi precedenti). A seguito del pagamento del comune (A) può essere adeguato il Fondo rischio escussione comune B, accantonato nel risultato di amministrazione, riducendolo di 520.000.

13) Scritture in contabilità economico patrimoniale

2.4.1.04.03.03.001	Finanziamenti a medio / lungo termine da altre	500.000
3.1.1.03.02.999	Interessi passivi a altre imprese su finanziamenti a	20.000
	2.4.7.04.99 Altri debiti nac	520.000
2.4.7.04.99	Altri debiti nac	520.000
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere.	520.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	520.000
	1.2.3.02.01.18.003 Crediti v/comune a seguito escussione di garanzie e	520.000

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico di chiusura di tale esercizio, si adegua il fondo rischio per escussioni, tenendo conto della riscossione del credito di 520.000.

Nel quinto esercizio l'ente (B), nell'ambito delle procedure di liquidazione dell'ente, paga il credito nei confronti di (A) per 1.000.000, l'ente (A) paga la rata del mutuo a favore della banca e cancella il credito residuo nei confronti dell'ente (B), che, nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria 5.5, deve essere registrato come trasferimento al comune B a seguito di escussione.

Le scritture riguardanti il pagamento del debito e la riscossione del credito verso il comune (B) sono quelle indicate ai punti 12) e 13).

14) Per registrare il trasferimento a favore del comune a seguito di escussione, in contabilità finanziaria il comune (A), effettua la seguente regolazione contabile:

- Prelevamento dal fondo rischi per escussione del credito verso B per 3.040.000
- Impegna trasferimenti v/comuni a seguito di escussione per un importo di 3.040.000, ed emette un mandato di pari importo a favore del proprio bilancio, incassato come “Riscossione crediti per escussione”
- Accerta e incassa il residuo attivo “Riscossione crediti per escussione” per 3.040.000

15) In contabilità economico patrimoniale, si registra:

5.1.3.11.02.003	Altri trasferimenti in conto capitale verso Comuni per escussione di garanzie	3.040.000
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere	3.040.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	3.040.000
	1.2.3.02.01.18.003 Crediti v/Comuni a seguito escussione di garanzie	3.040.000

Nell’ambito delle scritture di assestamento economico si chiude il fondo per escussioni per 3.040.000 (in tal modo, si sterilizzano nel conto economico gli effetti negativi determinati dal trasferimento).

Esempio 8) - Scritture riguardanti un prestito ordinario della Cassa depositi e prestiti Spa

In data 15/07/2013 n comune stipula un contratto di prestito ordinario con la Cassa depositi e prestiti per euro 1.000.000. L’erogazione del prestito avviene in una o più soluzioni, a partire dalla data di perfezionamento del contratto, sulla base della richiesta dell’ente beneficiario dalla quale risultino analiticamente la natura e gli importi delle spese sostenute. Sulla quota del prestito non erogata la Cassa depositi e prestiti spa riconosce all’ente una somma, corrisposta con cadenza semestrale, calcolata sulla base dell’importo non erogato e di un tasso di interesse opportunamente disciplinato Per le scritture in contabilità finanziaria si rinvia all’esempio n. 7 del principio applicato di cui all’allegato n. 4/2.

In data 16/07/2013, in contabilità economica patrimoniale si produrranno le seguenti scritture correlate a quelle effettuate in contabilità finanziaria alla stessa data.

A seguito dell’accertamento dell’entrata derivante dal prestito e dell’impegno pluriennale per il rimborso del prestito :

1.3.2.08.04 Crediti verso altri soggetti	a	2.4.1.04.03.04 Finanziamenti a medio / lungo termine da Cassa Depositi e Prestiti SpA	1.000.000
--	---	---	-----------

Sempre in data 16/07/2013, correlate alla regolazione contabile costituita dall’impegno, liquidazione e mandato per costituzione di depositi bancari, versato in quietanza di entrata al bilancio dell’ente con emissione della reversale di incasso del prestito ordinario della Cassa Depositi e prestiti, si provvede alle seguenti registrazioni:

1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere	a	1.3.2.08.04 Crediti verso altri soggetti	1.000.000
1.3.4.02.01 Depositi bancari	a	1.3.4.01.01.01.001 Istituto	1.000.000

		tesoriere	
--	--	-----------	--

Esempio 9) - Scritture riguardanti relative al fondo economale

➤ **Costituzione del fondo economale:**

In Contabilità Finanziaria:

- si impegna sul capitolo codificato U.7.01.99.03.000 “Costituzione fondi economali e carte aziendali”;
- si accerta contestualmente l’entrata di pari importo sul capitolo codificato E.9.01.99.03.001 “Rimborso di fondi economali e carte aziendali”

La scrittura COEP sarà:¹⁸

1.3.2.08.04	Crediti verso altri soggetti (Economo)	5.000
	2.4.7.04.99 Altri debiti n.a.c. (Economo)	5.000

Contestualmente si provvede all’emissione del mandato di pagamento dell’anticipazione economale sul capitolo codificato U.7.01.99.03.000 “Costituzione fondi economali e carte aziendali”.

2.4.7.04.99	Altri debiti n.a.c. (Economo)	5.000
	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere	5.000

Rimane perciò aperto il credito corrispondente all’accertamento sul capitolo codificato E.9.01.99.03.001 “Rimborso di fondi economali e carte aziendali”, che misura sempre l’entità dei fondi economali erogati e non rendicontati.

➤ **Registrazione reintegro fondi da parte dell’economo in corso di esercizio**

A fronte degli stanziamenti di spesa gestiti dall’economo, l’ente prenota le relative spese.

Al momento della liquidazione del rendiconto economale, *nell’ambito delle prenotazioni di cui sopra*, si provvede ad impegnare e liquidare i relativi rimborsi all’economo.

- a) si impegnano le spese che sono state pagate con la cassa economale con imputazione ai capitoli di bilancio riguardanti tali specifiche spese già prenotate, (ad esempio cancelleria). A fronte di tale impegno si emettono i relativi ordini di pagamento, versati in entrata del proprio bilancio, al capitolo di entrata di cui al punto n. 1 (capitolo codificato E.9.01.99.03.001) il cui accertamento risulta, ora, in toto o in parte, incassato.
- b) Per la quota che deve essere reintegrata si impegna e si paga sul capitolo codificato U.7.01.99.03.000 “Costituzione fondi economali e carte aziendali” e si accerta un’entrata di pari importo sempre tra le partite di giro, come al precedente punto 1).

In COEP,

correlata all’operazione a) si registra:

1. In relazione alle spese registrate alla lettera a) si rilevano i relativi costi e pagamenti. Ad esempio:

2.1.1.01.02.005	Accessori per uffici e alloggi)	4.500
	2.4.7.04. Altri debiti n.a.c. (Economo) ¹⁹	4.500

¹⁸Si ritiene opportuno che il software consenta di correlare direttamente le scritture in COEP senza la necessità di evidenziare conti di transito):

2. la chiusura del debito con l'emissione del **mandato** di pagamento in quietanza di entrata:

2.4.7.04.	Altri debiti n.a.c. (Economo)	4.500
	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere	4.500

3. Con il mandato in quietanza di entrata si *chiude* (per l'importo rimborsato) l'accertamento a suo tempo disposto in P.G., mediante l'emissione **reversale** di pari importo,

1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere	4.500
1. 1.3.2.08.04 Crediti verso altri soggetti (Economo)	4.500

Per la lettera b)

Si procede di nuovo alle operazioni di cui alla apertura dell'anticipazione (v. punto 1) , per gli importi necessari.

➤ **Registrazione reintegro fondi da parte dell'economo al 31 dicembre**

In COFI si incassano le disponibilità liquide giacenti presso la cassa dell'economo alla fine dell'esercizio, che devono essere riversate al bilancio.

Il capitolo di entrata è quello codificato E.9.01.99.03.000 "Rimborso di fondi economali e carte aziendali" ove sono aperti gli accertamenti che corrispondono alle anticipazioni economali erogate e non rendicontate;

In COEP si registra:

1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere	500
1. 1.3.2.08.04 Crediti verso altri soggetti (Economo)	500

Nel nuovo esercizio, in competenza, si ripeterà il processo di apertura della nuova anticipazione di cassa, per l'ammontare risultante dalla precedente chiusura.

Nella prassi degli Enti locali e delle Regioni in molti casi si procede, inizialmente, come indicato in precedenza al punto 1).

A differenza di quanto esposto in precedenza, al momento della liquidazione del rendiconto, non si movimentano le Partite di Giro, ma ci si limita a versare fisicamente all'Economo la somma rendicontata.

Il punto 2) viene così modificato:

1. si impegnano le spese che sono state pagate con la cassa economale con imputazione ai capitoli di bilancio riguardanti tali specifiche spese già prenotate, (ad esempio cancelleria). A fronte di tale impegno si emettono i relativi ordini di pagamento, versati direttamente all'Economo a rimborso del rendiconto.

In COEP,

correlata all'operazione a) si registra:

- In relazione alle spese registrate alla lettera a) si rilevano i relativi costi e pagamenti. Ad esempio:

¹⁹ Il collegamento alla COEP prevede la rilevazione di un debito al momento della nascita di un costo

2.1.1.01.02.005	Accessori per uffici e alloggi)	4.500
	2.4.7.04. Altri debiti n.a.c. (Economista) ²⁰	4.500

- la chiusura del debito con l'emissione del mandato di pagamento direttamente versato all'Economista

2.4.7.04.	Altri debiti n.a.c. (Economista)	4.500
	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere	4.500

Si evita in tal modo il giro contabile che chiude e riapre l'anticipazione ad ogni rendiconto economico, riportando la situazione di debito dell'economista alla misura iniziale. L'anticipazione rimane aperta nell'entità inizialmente attribuita. A fine esercizio si procede come indicato al punto 3).

Si sottolinea come i dati di chiusura dell'anticipazione a fine esercizio costituiscono elemento fondamentale per la parificazione del "conto dell'agente contabile" da effettuarsi da parte del responsabile della gestione finanziaria dell'ente.

Esempio n. 10 contrazione debito bullet²¹ con relativo derivato bullet/amortizing e successiva estinzione anticipata dell'operazione.

Parte prima: contrazione di un debito bullet

Il 30 giugno 2010 l'ente X emette un BOR/BOC di €1.000 a 10 anni, scadenza 30 giugno 2020. Tasso di interesse 2% annuale a decorrere dall'anno in corso. Commissioni finanziarie di collocamento 10.

In contabilità finanziaria si eseguono le seguenti registrazioni:

- 1) Si accerta e si incassa l'entrata di 1000 con imputazione all'esercizio 2010, di cui 10 deriva dalla regolazione contabile della commissione di collocamento alla voce del piano finanziario "Emissione di titoli obbligazionari a medio-lungo termine a tasso fisso - valuta domestica (E.6.01.02.01.001);
- 2) si impegna e si paga la commissione di collocamento di 10 con imputazione all'esercizio 2010. Il mandato è versato in quietanza di entrata al bilancio dell'ente, all'entrata di cui al punto 1), alla voce del piano finanziario Commissioni per servizi finanziario (U.1.03.02.17.001);
- 3) Si impegnano gli interessi di 20 per 10 anni, con imputazione a decorrere dall'esercizio 2011, fino all'esercizio 2020, alla voce del piano finanziario Interessi passivi su titoli obbligazionari a medio-lungo termine a tasso fisso - valuta domestica (U.1.07.02.01.001);
- 4) Si impegna il debito di €1.000, con imputazione all'esercizio 2020 alla voce del piano finanziario Rimborso di titoli obbligazionari a medio-lungo termine a tasso fisso - valuta domestica (U.4.01.02.01.001).

In contabilità economico patrimoniale si eseguono le seguenti registrazioni:

1.3.4	Disponibilità liquide	a	2.4.1.01.03	Titoli a tasso fisso, M/L termine, valuta domestica	1.000
2.1.2.01.15.001	Commissioni per servizi finanziari		2.4.7.03.03	Debiti verso creditori diversi per servizi finanziari	10

²⁰ Il collegamento alla COEP prevede la rilevazione di un debito al momento della nascita di un costo

²¹ Trattasi solo di un esempio diretto a rappresentare come devono essere registrate le operazioni in essere.

2.4.7.03.03	Debiti verso creditori diversi per servizi finanziari	1.3.4	Disponibilità liquide
-------------	--	-------	-----------------------

In assenza di integrazione con la contabilità finanziaria, o con una integrazione particolarmente evoluta, la registrazione contabile sarebbe:

	Diversi	a	2.4.1.01.03 Titoli a tasso fisso, M/L termine, valuta domestica	1000
2.1.2.01.15.001	Commissioni per servizi finanziari			10
1.3.4	Disponibilità liquide			990

Parte seconda: contrazione del derivato bullet/amortizing

Il 30 giugno 2010 l'ente sottoscrive un contratto derivato "bullet/amortizing" di € 1.000, diretto a costituire l'ammortamento graduale del debito derivante dai BOR/BOC emessi. Il contratto prevede il versamento annuale di €100 a favore dell'Istituto finanziario senza la maturazione di interessi attivi. L'eventuale previsione di interessi attivi sul derivato (di importo pari agli interessi passivi sul BOR/BOC che l'ente deve erogare annualmente) richiede la registrazione dei flussi finanziari relativi agli interessi, distintamente rispetto al bullet/amortizing, secondo quanto previsto dal principio applicato 3.23.

In contabilità finanziaria si eseguono le seguenti registrazioni:

- 1) Si accerta un'entrata derivante dal credito a favore dell'ente, previsto dal contratto derivato bullet/amortizing alla scadenza del derivato, tra le entrate da riduzione di attività finanziarie di 1.000, con imputazione all'esercizio 2020, alla voce del piano finanziario *Entrate da derivanti dalla sottoscrizione di un derivati di ammortamento (E.5.04.08.01.000)*;
- 2) Si impegna la spesa di 100 per 10 esercizi, a decorrere dall'esercizio 2011 fino all'esercizio 2020, per registrare il debito previsto a carico dell'ente dal contratto derivato bullet/amortizing con imputazione alla voce del piano finanziario "Spese derivanti dalla sottoscrizione di un derivato di ammortamento (U.3.04.08.01.001);
- 3) Nel 2011 si paga 100 a valore dell'impegno assunto nel 2010 con imputazione all'esercizio 2011, alla voce del piano finanziario "Spese derivanti dalla sottoscrizione di un derivato di ammortamento (U.3.04.08.01.001);
- 4) Nel 2012 si paga 100 a valore dell'impegno assunto nel 2010 con imputazione all'esercizio 2012, alla voce del piano finanziario "Spese derivanti dalla sottoscrizione di un derivato di ammortamento (U.3.04.08.01.001).
- 5) e così via negli esercizi successivi, fino all'esercizio 2020.

In contabilità economico patrimoniale si eseguono le seguenti registrazioni:

1.2.3.02.04.06.001	Derivati da ammortamento	a	2.4.7.04.16.01.001 Flussi periodici da erogare per derivati da ammortamento	1000
--------------------	-----------------------------	---	--	------

Al 31 dicembre 2010, nel patrimonio dell'ente risulta registrato un credito per derivati da ammortamento pari a €1.000 e un debito per flussi periodici da versare per l'ammortamento dell'operazione pari a €1.000.

Nello stato patrimoniale è rappresentato il saldo tra tali valori, pari a 0.

Nel 2011, si registra:

2.4.7.04.16.01.001	Flussi periodici da erogare per derivati da ammortamento	a	1.3.4	Disponibilità liquide	100
--------------------	--	---	-------	-----------------------	-----

Al 31 dicembre 2011, nel patrimonio dell'ente risulta registrato un credito da derivati pari a 1000 e un debito da derivati pari a 900. Nello stato patrimoniale è rappresentato il saldo tra tali valori, pari a 100.

STATO PATRIMONIALE AL 31/12/2011

A) CREDITI PER FONDO DI DOTAZIONE	A) PATRIMONIO NETTO	
		
B) IMMOBILIZZAZIONI	B) FONDI PER RISCHI ED ONERI	
<u>Immobilizzazioni immateriali</u>			
<u>Immobilizzazioni materiali</u>		C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	
<u>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</u>	100		
(comprende "Derivati da ammortamento)	100)	D) DEBITI	
C) ATTIVO CIRCOLANTE			
<u>Rimanenze</u>			
<u>Crediti</u>		BOR/BOC	1000
<u>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</u>		E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI	
<u>Disponibilità liquide</u>			
D) RATEI E RISCONTI			
TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)		TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)	

Nel 2012 si registra:

2.4.7.04.16.01.001	Flussi periodici da erogare per derivati da ammortamento	a	1.3.4	Disponibilità liquide	100
--------------------	--	---	-------	-----------------------	-----

Al 31 dicembre 2012, nel patrimonio dell'ente risulta registrato un credito da derivati pari a 1000 e un debito da derivati pari a 800. Nello stato patrimoniale è rappresentato il saldo tra tali valori, pari a 200.

STATO PATRIMONIALE AL 31/12/2012

A) CREDITI PER FONDO DI DOTAZIONE	A) PATRIMONIO NETTO	
		
B) IMMOBILIZZAZIONI	B) FONDI PER RISCHI ED ONERI	
<u>Immobilizzazioni immateriali</u>			
<u>Immobilizzazioni materiali</u>		C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	
<u>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</u>	100		
(comprende "Derivati da ammortamento)	200)	D) DEBITI	

C) ATTIVO CIRCOLANTE	
<u>Rimanenze</u>	
<u>Crediti</u>	
<u>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</u>	BOR/BOC 1000
	E) RATEI E RISCONTI E
	CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI
<u>Disponibilità liquide</u>	
D) RATEI E RISCONTI	
TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)	TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)

Parte terza: Estinzione anticipata del debito

Il 30 settembre 2014 l'ente riacquista i titoli sul mercato per 900 (valore nominale €1.000).

In contabilità finanziaria si eseguono le seguenti registrazioni:

- 1) Il 30 giugno si pagano gli interessi di 20, registrati nel 2010 con imputazione all'esercizio 2014, alla voce del piano finanziario Interessi passivi su titoli obbligazionari a medio-lungo termine a tasso fisso - valuta domestica (U.1.07.02.01.001);
- 2) Si impegna e si paga 900 per l'acquisto di propri titoli, con imputazione alla voce del piano finanziario Acquisizione di titoli obbligazionari a medio-lungo emessi da Amministrazioni Locali (U.3.01.04.02.001);
- 3) Si impegna e si paga la commissione di collocamento di 10 con imputazione all'esercizio 2010, alla voce del piano dei conti finanziario Commissioni per servizi finanziari (U.1.03.02.17.001);
- 4) Si estingue il debito reimputato all'esercizio 2014, a valere con i proventi dei titoli riacquistati:
 - a. Si cancella l'impegno per rimborso prestiti di €1.000 imputato all'esercizio 2020 e lo si reimpegna all'esercizio 2014, sempre come rimborso di prestiti e per un importo pari a € 1.000;
 - b. Si accerta un'entrata per alienazione dei propri titoli per 900;
 - c. Si accerta un'entrata per proventi derivanti dall'estinzione anticipata del debito di 100 (E.3.04.99.01.001);
 - d. Si emette un mandato di pagamento per €1.000 per il rimborso prestiti di cui all'impegno di cui alla lettera a) imputato all'esercizio 2014, versato in quietanza di entrata al bilancio dell'ente, alle voci di cui alle lettere b) e c);
 - e. Si cancellano definitivamente gli interessi di 20 imputati agli esercizi 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, in quanto il debito è stato pagato.

In contabilità economico patrimoniale si eseguono le seguenti registrazioni:

3.1.1.01.03.001	Interessi passivi su titoli obbligazionari a medio-lungo termine a tasso fisso - valuta domestica	a	1.3.4	Disponibilità liquide	20
	<i>Pagati interessi annuali sul BOR</i>				
1.2.3.03.02.01.002	titoli obbligazionari a medio-lungo emessi da Amministrazioni Locali	a	1.3.4	Disponibilità liquide	900
	<i>Acquistati propri BOR/BOC</i>				
2.1.2.01.15.001	Commissioni per servizi finanziari	a	2.4.7.03.03	Debiti verso creditori diversi per servizi finanziari	10
	<i>Commissioni per acquisto propri BOR/BOC</i>				
2.4.7.03.03	Debiti verso creditori diversi per servizi finanziari	a	1.3.4	Disponibilità liquide	10
	<i>Pagamento Commissioni acquisto propri BOR/BOC</i>				

2.4.1.01.03	Titoli a tasso fisso, M/L termine, valuta domestica <i>Estinzione propri BOR/BOC e cancellazione del debito</i>	a		Diversi	1000
		a	1.2.3.03.02.01.002	Titoli obbligazionari a medio-lungo emessi da Amministrazioni Locali	900
		a	3.2.3.15.01.001	Proventi derivanti dall'estinzione anticipata di un prestito	100

Parte quarta: Chiusura anticipata del derivato

Il 30 settembre 2014, in corrispondenza all'estinzione anticipata del prestito obbligazionario, l'ente provvede alla chiusura anticipata del derivato. A tal fine sottoscrive un contratto che prevede, a favore dell'ente un'erogazione di 100.

In contabilità finanziaria si eseguono le seguenti registrazioni:

- 1) Il 30 giugno 2014 si paga 100 a valere dell'impegno assunto nel 2010 con imputazione all'esercizio 2014, alla voce Spese derivanti dalla sottoscrizione di un derivato di ammortamento (U.3.04.08.01.001);
- 2) Il 30 settembre 2014, a seguito del contratto che dispone la chiusura del derivato, l'ente cancella definitivamente l'accertamento di €1.000 imputato all'esercizio 2020 (E.5.04.08.01.000) e gli impegni di 100 imputati agli esercizi dal 2015 al 2020 (U.3.04.08.01.001);
- 3) Il 30 settembre 2014, a seguito del contratto che dispone la chiusura del derivato, l'ente accerta e incassa un'entrata di 100 derivante dal contratto di estinzione anticipata del derivato bullet/amortizing, con imputazione alla voce Entrate derivanti dalla chiusura anticipata di un derivato di ammortamento (E.5.04.08.01.002);

In contabilità economico patrimoniale si eseguono le seguenti registrazioni:

2.4.7.04.16.01.001	Flussi periodici da erogare per derivati da ammortamento	a	1.3.4	Disponibilità liquide	100
30/09/2014					
	Diversi	a	1.2.3.02.04.06.001	Derivati di ammortamento	1000
2.4.7.04.16.01.001	Flussi periodici da erogare per derivati da ammortamento				600
3.1.1.99.04.002	Importi per chiusura anticipata di operazioni in essere				300
1.2.3.02.04.06.002	Entrate derivanti dall'estinzione anticipata di derivati da ammortamento				100
1.3.4	Disponibilità liquide	a	1.2.3.02.04.06.002	Entrate derivanti dall'estinzione anticipata del derivato	100

L'onere dell'operazione derivante dalla chiusura anticipata del derivato, pari a 300, è ripartito sull'esercizio in corso e su quelli costituenti l'originaria vita residua del derivato
 Al 31/12/2014 con apposita scrittura di rettifica attraverso l'utilizzo dei risconti attivi i 6/7 degli oneri straordinari pluriennali sarebbero rinviati agli esercizi futuri rettificando pertanto i costi di pertinenza dell'esercizio 2014.

1.4.2.01.01.01.001	Risconti attivi	a	3.1.1.99.04.002	Importi per chiusura anticipata di operazioni in essere	257,15
--------------------	-----------------	---	-----------------	---	--------

Al 31/12 di ciascuno degli esercizi successivi (2015-2020) viene contabilizzata fra i costi una quota di detti oneri pluriennali pari a 42,85 con progressivo assorbimento del risconto attivo.

Esempio n. 11 Acquisto di beni nell'ambito di attività istituzionale (non commerciale).

Ipotesi n. 1 - pagamento contestuale della fattura e dell'IVA

a. la spesa concernente l'acquisizione di beni di Carta, cancelleria e stampati è impegnata per l'importo comprensivo di IVA. A seguito della ricezione della fattura e della liquidazione della spesa si provvede alla seguente registrazione;

2.1.1.01.02.001	Carta, cancelleria e stampati	1.220.000
2.4.2.01.01.01.001	Debiti verso fornitori	1.000.000
2.4.5.05.04.01.001	Debito per scissione IVA pagato contestualmente alla fattura	220.000

b. sono emessi due distinti ordini di pagamento a valere dell'impegno assunto, nei confronti del fornitore per la spesa al netto di IVA e all'erario per l'IVA;

2.4.2.01.01.01.001	Debiti verso fornitori	1.000.000
2.4.5.05.04.01.001	Debito da scissione IVA pagata contestualmente alla fattura	220.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	1.220.000

Ipotesi n. 2 - pagamento mensile dell'IVA

a. La spesa concernente l'acquisizione di beni di Carta, cancelleria e stampati è impegnata per l'importo comprensivo di IVA. A seguito della ricezione della fattura e della liquidazione della spesa si provvede alla seguente registrazione;

2.1.1.01.02.001	Carta, cancelleria e stampati	1.220.000
2.4.2.01.01.01.001	Debiti verso fornitori	1.220.000

- b. si accerta un'entrata pari all'importo IVA tra le partite di giro, al capitolo codificato *Ritenuta per scissione contabile IVA (split paymet) E. 9.01.01.02.001* ;
- c. si impegna una spesa di pari importo, contestuale all'accertamento di cui alla lettera b, sempre tra le partite di giro, al capitolo *Versamento delle ritenute per scissione contabile IVA (split payment)U. 7.01.01.02.001*

1.3.2.7.02	Crediti verso altri soggetti	220.000	
	2.4.5.05.04.01.002 Debito per scissione IVA da pagare mensilmente		220.000

- d. si emette un mandato a favore del fornitore per l'importo fatturato al lordo dell'IVA a valere dell'impegno di spesa riguardante la spesa per acquisto di beni o servizi, con contestuale ritenuta per l'importo IVA ;

2.4.2.01.01.01.001	Debiti verso fornitori	1.220.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		1.220.000

- e. a fronte della ritenuta IVA indicata alla lettera d. si emette una reversale di entrata di pari importo a valere dell'accertamento di cui alla lettera b.;

1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	220.000	
	1.3.2.7.02 Crediti verso altri soggetti		220.000

- f. alle scadenze per il versamento dell'IVA l'ente emette un ordine di pagamento a favore dell'Erario, per un importo pari al complessivo debito IVA, a valere degli impegni di cui al punto c).

2.4.5.05.04.01.002	Debito per scissione IVA da pagare mensilmente	220.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		220.000

N.B. L'integrazione con le scritture della contabilità finanziaria delle partite di giro rendono necessarie scritture di contabilità economico patrimoniale non necessarie se la contabilità economico patrimoniale fosse autonoma rispetto alla contabilità finanziaria. Se il sistema informativo dell'ente consente forme di integrazione più evolute, che evitano di registrare in contabilità economico patrimoniale le regolazioni contabili della contabilità finanziaria, è possibile discostarsi dall'esempio sopra riportato, nel rispetto della corretta registrazione degli effetti economico-patrimoniali delle operazioni.

Esempio n. 12 Reverse charge

L'ente acquista carta, cancelleria e stampati per €1.000.000+IVA nell'ambito di attività commerciali soggette al meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge).

Se la contabilità economico-patrimoniale fosse del tutto autonoma dalla contabilità finanziaria, la scrittura contabile sarebbe:

2.1.1.01.02.001	Carta, cancelleria e stampati	1.000.000	
1.3.2.01.01.03.002	Iva a credito		220.000
	2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori	1.000.000	
	2.4.5.06.01.01.001 IVA a debito		220.000

L'integrazione tra la contabilità economico patrimoniale e la contabilità finanziaria comporta la necessità di effettuare le seguenti registrazioni in contabilità economico patrimoniale correlate a quelle previste per il reverse charge in contabilità finanziaria.

Se il sistema informativo dell'ente consente forme di integrazione più evolute, che evitano di registrare in contabilità economico patrimoniale le regolazioni contabili della contabilità finanziaria, è possibile discostarsi dall'esempio di seguito riportato, nel rispetto della corretta registrazione degli effetti economico-patrimoniali delle operazioni.

1) in contabilità finanziaria la spesa concernente l'acquisizione di beni di Carta, cancelleria e stampati è impegnata per l'importo comprensivo di IVA. A seguito della ricezione della fattura e della liquidazione della spesa, in contabilità economico patrimoniale si provvede alla seguente registrazione, nel rispetto di quanto previsto al principio applicato 4.12: *“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 a credito e quello del costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo”*;

2.1.1.01.02.001	Carta, cancelleria e stampati	1.000.000	
1.3.2.01.01.03.002	Iva a credito		220.000
	2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori	1.220.000	

2) tra le entrate correnti si accerta un entrata di importo pari all'IVA derivante dall'operazione di inversione contabile, al capitolo codificato E.3.05.99.03.001 *Entrate derivanti dall'inversione contabile IVA (reverse charge)*. In contabilità economico patrimoniale si procede alla seguente registrazione, nel rispetto di quanto previsto nel principio applicato 4.12: *“Ai fini dell'applicazione della disciplina riguardante l'inversione contabile dell'IVA (reverse charge), le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di determinare il debito nei confronti del fornitore al netto dell'IVA e di registrare l'IVA a debito di importo pari all'IVA a credito, secondo le modalità indicate nell'esempio n. 12”*;

1.3.2.08.04.12.001	Crediti derivante dall'inversione contabile IVA (reverse charge)	200.000	
	2.4.5.06.01.01.001 IVA a debito		200.000

3) emette un ordine di pagamento a favore del fornitore per l'importo fatturato al lordo dell'IVA a valere dell'impegno di spesa assunto per l'importo comprensivo di IVA di cui al punto 1).
Emette un ordine di pagamento pari all'importo IVA a valere della quota residua dell'impegno di spesa di cui alla punto 1). L'ordine di pagamento è versato in quietanza di entrata del proprio

bilancio, ed è contestuale all'emissione di una reversale in entrata di pari importo a valore dell'accertamento di cui al punto 2);

2.4.2.01.01.01.001	Debiti verso fornitori	1.220.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		1.220.000

1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	220.000	
	1.3.2.08.04.12.001 Crediti derivante dall'inversione contabile IVA (reverse charge)		220.000

4) alle scadenze per la liquidazione dell'IVA, sulla base delle scritture della contabilità economico patrimoniale e delle scritture richieste dalle norme fiscali, l'ente determina la propria posizione IVA e, se risulta un debito IVA, impegna la relativa spesa alla voce codificata U.1.10.03.01.000 "Versamenti IVA a debito per le gestioni commerciali". Nella contabilità economico patrimoniale si registra:

2.4.5.06.01.01.001	IVA a debito	xxx.000	
	1.3.2.01.01.03.002 IVA a credito	xxx.000	
	2.4.5.06.03 Erario c/IVA		xxx.000
2.4.5.06.03	Erario c/IVA	xxx.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		xxx.000