

DECRETO LEGISLATIVO 23 giugno 2011, n. 118

Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42. (11G0160)

Vigente al: 10-12-2017

Allegato n. 4/3
al D.Lgs 118/2011

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

1. Definizione

L'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118 prevede, per gli enti in contabilita' 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 contabilita' economico-patrimoniale affianca la contabilita' 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 contabilita' finanziaria) al fine di:

- predisporre il conto economico per rappresentare le "utilita' 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 societa';

- 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 finalita' 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 piu' strettamente conseguenti ad attivita' 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) e' riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilita' (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'attivita' istituzionale sono di competenza economica dell'esercizio in cui si verificano le seguenti due condizioni:

- e' 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 e' gia' avvenuta, cioe' si e' concretizzato il passaggio sostanziale (e non formale) del titolo di proprieta' del bene oppure i servizi sono stati resi.

I proventi, acquisiti per lo svolgimento delle attivita' istituzionali dell'amministrazione, come i trasferimenti attivi correnti o i proventi tributari, si imputano economicamente all'esercizio in cui si e' verificata la manifestazione finanziaria (accertamento), qualora tali risorse risultino impiegate per la copertura degli oneri e dei costi sostenuti per le attivita' 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 e' finalizzato alla copertura del 100% dell'onere di acquisizione del cespite, sara' 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 e' finalizzato alla copertura del 50% dell'onere di acquisizione del cespite, sara' imputato all'esercizio un provento pari al 50% della quota di ammortamento.

Gli oneri derivanti dall'attivita' istituzionale sono correlati con i proventi e i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attivita' istituzionali. Per gli oneri derivanti dall'attivita' 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 puo' essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;

-- per ripartizione dell'utilita' o funzionalita' pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una piu' diretta associazione. Tipico esempio e' rappresentato dal processo di ammortamento;

-- per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio perche' associati a funzioni istituzionali o al tempo, ovvero perche' sia venuta meno l'utilita' o la funzionalita' 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 utilita' nell'esercizio stesso, o la loro futura utilita' non sia identificabile o valutabile;

b) viene meno o non sia piu' identificabile o valutabile la futura utilita' o la funzionalita' dei beni e dei servizi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;

c) l'associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilita' dei beni e dei servizi, il cui costo era imputato economicamente all'esercizio su base razionale e sistematica, non risultino piu' 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 contabilita' 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 e' 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, nonche' 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 economicopatrimoniale, 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) e' 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 contabilita' finanziaria ed economico-patrimoniale e' 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 unita' 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 contabilita' finanziaria. Nel rispetto del divieto di compensazione delle partite, gli importi sono iscritti al lordo degli eventuali compensi versati al concessionario o alla societa' 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 contabilita' 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 contabilita' finanziaria. I trasferimenti a

destinazione vincolata correnti si imputano all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati. (7)

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 e' stato accertato. La quota di competenza dell'esercizio e' definita in conformita' 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, e' 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) e' "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 e' proporzionale al rapporto tra l'ammontare del contributo agli investimenti ottenuto ed il costo di acquisizione del cespite. Piu' precisamente, nell'ipotesi in cui il contributo finanzia il 100% dei costi di acquisizione del cespite, la quota annuale di contributi agli investimenti e' 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 e' 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 contabilita' 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 e' 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 e' 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 e' 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 e' 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 e' 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 immobilizzazione 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 immobilizzazione 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 contabilita' 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 piu' 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 attivita' 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 e' 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, e' 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 contabilita' 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'attivita' 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 modalita' di contabilizzazione della scissione dei pagamenti (split payment) di cui all'art. 1, comma 629, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, sono indicate nell'esempio n. 11. Con riferimento all'attivita' 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 contabilita' 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 contabilita' finanziaria al lordo di IVA e di rilevare nella contabilita' economico patrimoniale, distintamente, l'importo dell'IVA a credito 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 modalita' indicate nell'esempio n. 12.

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 contabilita' 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. 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 modalita' di contabilizzazione della scissione dei pagamenti (split payment) di cui all'art. 1, comma 629, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, sono indicate nell'esempio n. 11. Per le operazioni soggette a IVA, le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di separare l'IVA dall'importo della spesa contabilizzata nella contabilita' finanziaria al lordo di IVA e di rilevare nella

contabilita' 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 modalita' indicate nell'esempio n. 12.

4.14 Utilizzo di beni di terzi. I costi rilevati in questa voce derivano dalle spese liquidate per le corrispondenti spese rilevate in contabilita' 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

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'attivita' 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 contabilita' 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 contabilita' finanziaria

4.17 Personale. In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente (retribuzione, straordinari, indennita', oneri previdenziali e assicurativi a carico dell'ente, gli accantonamenti riguardanti il personale, trattamento di fine rapporto e simili), liquidati in contabilita' 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 piu' esercizi. La procedura di ammortamento e' necessaria per le immobilizzazioni la cui utilizzazione e' limitata nel tempo in quanto soggette a deperimento o obsolescenza. L'ammortamento inizia dal momento in cui il bene e' pronto per l'uso, ossia quando e' nel luogo e nelle condizioni necessarie per funzionare secondo le aspettative dell'ente. Se il costo del terreno include costi di bonifica, tale costo e' 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) e' 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 verificchi 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 contabilita' 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:

```

=====
|           | Coefficiente |           | Coefficiente |
| Tipologia beni | annuo      | Tipologia beni | annuo      |
+=====+=====+=====+=====+

```

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

Gli enti hanno la facolta' 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 possibilita' di utilizzazione del bene, come regola pratica per la determinazione del coefficiente d'ammortamento per il primo anno di utilizzo del bene, si puo' 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 piu' 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 e' trasferita ad un ente dalla legge.

Rimane in capo ai revisori dell'ente, ai quali e' 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 e' prevista come obbligatoria dalla legge.

Nel caso di immobilizzazioni derivanti da concessioni da altre amministrazioni pubbliche, il costo di acquisizione dell'immobilizzazione e' ammortizzato in un periodo temporale pari alla durata della concessione (se alla data della predisposizione dello stato patrimoniale la concessione e' gia' stata rinnovata, la durata dell'ammortamento dovra' 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 e' contabilizzata con le modalita' previste per i

contributi agli investimenti.

Non sono soggetti all'ammortamento i beni la cui utilizzazione non e' 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 - ((...)), 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 inesigibilita' che devono gravare sull'esercizio in cui le cause di inesigibilita' si manifestano con riferimento ai crediti iscritti nello stato patrimoniale. Il valore dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti e' 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 puo' essere effettuato per un importo superiore a quello necessario per rendere il fondo svalutazione crediti pari all'accantonamento al fondo

crediti di dubbia esigibilita'.

Non e' pertanto possibile correlare la ripartizione tra i residui attivi del fondo crediti di dubbia esigibilita' 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 e' effettuata sulla base della valutazione del rischio di insolvenza e delle specificita' 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 alla chiusura dell'esercizio. Tale variazione e' 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 e' 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 e' 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 contabilita' finanziaria e la contabilita' economico-patrimoniale. Gli accantonamenti confluiti nel risultato di amministrazione finanziario devono presentare lo stesso importo dei corrispondenti accantonamenti effettuati in contabilita' economico-patrimoniale **((esclusi gli accantonamenti effettuati in contabilita' finanziaria in attuazione dell'art. 21 della legge n. 175 del 2016 e dell'art. 1, commi 551 e 552 della legge n. 147 del 2013 (fondo societa' partecipate). Il fondo perdite societa' partecipate accantonato nelle scritture della contabilita' finanziaria non e' automaticamente accantonato nelle scritture della contabilita' economico patrimoniale in quanto l'applicazione del metodo del patrimonio netto previsto dai principi 6.1.3 a) e 6.1.3 b) produce sul risultato economico i medesimi effetti del fondo.13))**

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 societa' controllate e partecipate. In tale voce si collocano gli importi relativi alla distribuzione di utili e dividendi di societa' controllate e partecipate. La definizione di partecipata e' 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 societa' diverse da quelle controllate e partecipate. La definizione di partecipata e' 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 contabilita' 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 attivita' 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 inesigibilita' che devono gravare sull'esercizio in cui le cause di inesigibilita' si manifestano con riferimento ai crediti iscritti nello stato patrimoniale. Il valore dell'accantonamento al fondo svalutazione e' determinato almeno dalla differenza tra il valore del fondo crediti di dubbia esigibilita', 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 cosi' determinato e' 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 contabilita' finanziaria, in ossequio al principio della competenza finanziaria potenziata, sono stati imputati su piu' 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 puo' essere effettuato per un importo superiore a quello necessario per rendere il fondo svalutazione crediti pari all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilita'.

Non e' pertanto possibile correlare la ripartizione tra i residui attivi del fondo crediti di dubbia esigibilita' 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 e' effettuata sulla base della valutazione del rischio di insolvenza e delle specificita' 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 attivita' (decrementi del valore di passivita') 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 e' transitato nel conto economico in esercizi precedenti. La principale fonte di conoscenza e' 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 passivita' o decrementi del valore di attivita'. 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 e' 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 e' 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 iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale e derivano da:

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

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

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 e' stato gia' reso o e' 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) e' il verificarsi, alla data del 31 dicembre, dell'effettivo passaggio del titolo di proprieta' dei beni stessi.

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

Costituiscono eccezione a tale principio i beni che entrano nella

disponibilita' dell'ente a seguito di un'operazione di leasing finanziario **((o di compravendita con "patto di riservato dominio" ai sensi dell'art. 1523 e seguenti del codice civile,))**, 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 proprieta' dell'ente. **((L'eccezione si applica anche nei casi di alienazione di beni con patto di riservato dominio)).**

6.1.1 Immobilizzazioni immateriali

a) I costi capitalizzati (costi d'impianto e di ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e pubblicita', immobilizzazioni in corso e acconti, altre immobilizzazioni immateriali, miglorie e spese incrementative su beni di terzi, usufrutto su azioni e quote acquisite a titolo oneroso, oneri accessori su finanziamenti, costi di software applicativo prodotto per uso interno non tutelato) si iscrivono nell'attivo applicando i criteri di iscrizione e valutazione previsti dal documento n. 24 OIC, "Le immobilizzazioni immateriali", nonche' 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 miglorie e spese incrementative su beni di terzi) e' 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 miglorie andranno iscritte tra le immobilizzazioni immateriali e ammortizzate nel periodo piu' breve tra quello in cui le miglorie possono essere utilizzate (vita utile residua dell'immobile del terzo) e quello di durata residua dell'affitto.

Nel caso in cui le miglorie e le spese incrementative sono separabili dai beni di terzi di cui l'ente si avvale, (ossia possono avere una loro autonoma funzionalita'), le miglorie 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 e' contabilizzata con le modalita' 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 conformita' 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 e' 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 facolta' dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del rappresentate legale dell'ente medesimo.

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 e' 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 e' 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 proprieta'. Se, invece, i diritti menzionati sono acquisiti a

titolo gratuito (ad es. per donazione), il valore da iscrivere e' il valore normale determinato da un esperto esterno secondo le modalita' indicate per i diritti di brevetto industriale.

Nei casi piu' semplici (ad es. valutazione di rendite o di usufrutto immobiliare), non e' 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 proprieta'.

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

d.1) Rendite

d.1.1) Rendita perpetua o a tempo indeterminato: il valore e' $V=R/i$, in cui "R" e' l'importo medio della rendita netta ed "i" il tasso di capitalizzazione pari al tasso di interesse legale;

d.1.2) Rendita temporanea: $V=Rn/i$, in cui "n" e' il numero di anni di durata della rendita ed "i" il tasso di capitalizzazione, pari al tasso di interesse legale.

Non e', 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 e' una rendita vitalizia, devono essere utilizzate le tavole di sopravvenienza media allegate al vigente T.U. in materia di imposta di registro. Il periodo di ammortamento di tali diritti e' correlato alla loro durata.

d.2) Usufrutto e nuda proprieta'. La durata dell'usufrutto per le persone giuridiche non puo' eccedere i trent'anni (art. 979, 2° comma, codice civile). In ipotesi di acquisizione a titolo gratuito, il valore dell'usufrutto "V" e' pari a $V=Rn/i$ dove "R" e' 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 puo' essere convenzionalmente identificato con la rendita catastale (che e' al netto dei costi di manutenzione e riparazione dell'immobile).

Se l'ente acquisisce a titolo gratuito la nuda proprieta' di un immobile, il valore da iscrivere e' pari al valore normale dell'immobile al netto del valore dell'usufrutto.

In caso di usufrutto di azioni o quote di societa' di capitali, occorre individuare il dividendo medio futuro conseguibile ed e' necessaria la valutazione peritale. Il periodo di ammortamento di tali diritti e' 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 e' 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 e' convenzionalmente pari alla rendita catastale. Il valore ottenuto deve essere ridotto del costo di realizzazione del fabbricato, se questo e' 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 virtu' di apposita concessione. Nelle ipotesi di maggiore complessita', e' necessario ricorrere alla valutazione peritale. Il periodo di ammortamento di tali diritti e' correlato alla loro durata.

d.5) Enfiteusi. Il valore del diritto di nuda proprieta' acquisito gratuitamente dall'ente e' pari al valore attuale del canone enfiteutico per la residua durata dell'enfiteusi $V = Rn \bar{v}_i$. Il valore del diritto dell'enfiteuta, acquisito dall'Ente a titolo gratuito, e' pari al valore normale dell'immobile ridotto del valore della nuda proprieta'. Il periodo di ammortamento di tali diritti e' correlato alla loro durata.

e) Immobilizzazioni in corso.

Le immobilizzazioni in corso costituiscono parte del patrimonio dell'ente costituito da cespiti di proprieta' e piena disponibilita'

dell'ente non ancora utilizzabili perche' 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 cio' che e' 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 e' 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 modalita' 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 e' 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 facolta' dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del rappresentate legale dell'ente medesimo.

La stima non e' 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 e' 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, ((...)), non vengono assoggettati ad ammortamento.

Per gli immobili acquisiti dall'ente a titolo gratuito, e' necessario far ricorso a una relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facolta' 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 **((compresi quelli))**, acquisiti per donazione e considerati come bene strumentale all'attivita' istituzionale oppure come bene non strumentale, sono **((contabilizzati))** secondo i seguenti criteri:

a) i libri, riviste e pubblicazioni varie di frequente utilizzo per l'attivita' istituzionale dell'ente sono considerati beni di consumo, non sono iscritti nello stato patrimoniale e il relativo costo e' 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'attivita' istituzionale dell'ente **((dell'ente non sono iscritti**

nello stato patrimoniale e il relativo costo e' interamente di competenza dell'esercizio in cui sono stati acquistati, esclusi i beni librari qualificabili come "beni culturali", cui si applicano i criteri di cui alla lettera b).));

d) gli altri libri, non costituenti beni strumentali, *((non sono iscritti nello stato patrimoniale e il relativo costo e' interamente di competenza dell'esercizio in cui sono stati acquistati)).*

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 capacita' o di produttivita' 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 e' 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 possibilita' 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 possibilita' di utilizzazione del bene, come regola pratica per la determinazione del coefficiente d'ammortamento per il primo anno di utilizzo del bene, si puo' 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 proprieta' e piena disponibilita' dell'ente non ancora utilizzabili perche' 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 cio' che e' 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 e' quello del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore (art. 2426 n. 1 e n. 3 codice civile). Le partecipazioni in **((societa'))** controllate e partecipate sono valutate in base al "metodo del patrimonio netto" di cui all'art. 2426 n. 4 codice civile. **((A tal fine, l'utile o la perdita d'esercizio della partecipata, debitamente rettificato, per la quota di pertinenza, e' portato al conto economico, ed ha come contropartita, nello stato patrimoniale, l'incremento o la riduzione della partecipazione azionaria. Nell'esercizio successivo, a seguito dell'approvazione del rendiconto della gestione,))** 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. **((Nel caso in cui il valore della partecipazione diventi negativo per effetto di perdite, la partecipazione si azzerava. Se la partecipante e' legalmente o altrimenti impegnata al sostenimento della partecipata, le perdite ulteriori rispetto a quelle che hanno comportato l'azzeramento della partecipazione sono contabilizzate in un fondo per rischi ed oneri)).**

Ai fini della redazione del proprio rendiconto, gli enti devono esercitare tutte le possibili iniziative e pressioni nei confronti delle proprie societa' 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 ((...)) societa' partecipate anche da altre amministrazioni pubbliche, e' 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 e' 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 modalita' di iscrizione e valutazione, occorre far riferimento ai documenti OIC n. ((17, "**Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto**")) e n. 21, "**((Partecipazioni))**".

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

b) Partecipazioni non azionarie. I criteri di iscrizione e valutazione sono analoghi a quelli valevoli per le azioni **((Pertanto, anche le partecipazioni in enti, pubblici e privati, controllati e partecipati, sono valutate in base al "metodo del patrimonio netto". L'eventuale utile o perdita d'esercizio della partecipata, derivante dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, e' imputato nel conto economico, per la quota di pertinenza, secondo il principio di competenza economica, ed ha come contropartita, nello stato patrimoniale, l'incremento o la riduzione della partecipazione non azionaria. Nell'esercizio successivo, a seguito dell'approvazione del rendiconto della gestione, gli eventuali utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto sono iscritti in una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all'utilizzo del metodo del patrimonio. Nel caso in cui il valore della partecipazione diventi negativo per effetto di perdite, la partecipazione si azzera. Se la partecipante e' legalmente o altrimenti impegnata al sostenimento della partecipata, le perdite ulteriori rispetto a**

quelle che hanno comportato l'azzeramento della partecipazione sono contabilizzate in un fondo per rischi ed oneri. Sono iscritte nello stato patrimoniale anche le partecipazioni al fondo di dotazione di enti costituiti senza conferire risorse, in quanto la gestione determina necessariamente la formazione di un patrimonio netto attivo o passivo. Nel caso in cui il valore della partecipazione diventi negativo per effetto di perdite, la partecipazione si azzerava. Se la partecipante e' legalmente o altrimenti impegnata al sostenimento della partecipata, le perdite ulteriori rispetto a quelle che hanno comportato l'azzeramento della partecipazione sono contabilizzate in un fondo per rischi ed oneri. In deroga ai documenti OIC n. 17 e n. 21 le partecipazioni e i conferimenti al fondo di dotazione di enti che non hanno valore di liquidazione, in quanto il loro statuto prevede che, in caso di scioglimento, il fondo di dotazione sia destinato a soggetti non controllati o partecipati dalla controllante/partecipante, sono rappresentate tra le immobilizzazioni finanziarie dell'attivo patrimoniale e, come contropartita, per evitare sopravvalutazioni del patrimonio, una quota del patrimonio netto e' vincolata come riserva non disponibile. In caso di liquidazione dell'ente controllato o partecipato, per lo stesso importo si riducono le partecipazioni tra le immobilizzazioni patrimoniali e la quota non disponibile del patrimonio netto dell'ente.)).

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 e' necessario far ricorso ad un esperto esterno.

d) I crediti concessi dall'ente. Il valore e' determinato dallo stock di crediti concessi, risultante alla fine dell'esercizio precedente, piu' 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 liquidita'. 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 e' stato reso o e' 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 economicopatrimoniale 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 piu' 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 liquidita' dei propri enti e delle societa' controllate e partecipate.

c) Attivita' 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 Disponibilita' liquide

Nel piano dei conti patrimoniale le disponibilita' 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 contabilita' speciale di tesoreria unica presso la Banca d'Italia. In altre parole, per l'ente, le disponibilita' liquide versate nel conto corrente bancario di tesoreria e nella contabilita' 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 disponibilita' 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" e' attivata in eventuali bilanci infrannuali).

Ai fini dell'esposizione nello stato patrimoniale, la voce "Istituto tesoriere" indica le sole disponibilita' liquide effettivamente giacenti presso il tesoriere, mentre la voce "presso la Banca d'Italia" indica le disponibilita' 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 contabilita' speciale di TU, la ripartizione del conto tra le due voci del piano dei conti patrimoniale e' effettuata sulla base di dati extra-contabili.

Nell'Attivo dello Stato Patrimoniale le disponibilita' 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 disponibilita' 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'attivita' di regolarizzazione dei sospesi formatisi 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 disponibilita' 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 contabilita' 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 contabilita' 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 e'

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 contabilita' economico patrimoniale deve rilevare distintamente le variazioni del conto di tesoreria ordinario da quello destinato alla sanita', 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 sanita' (solo
per regioni ordinarie e
sicilia)

Nei casi di carenza di liquidita' ordinaria (o destinata alla sanita'), 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 e' la seguente:

Istituto tesoriere a Istituto tesoriere per fondi destinati alla sanita'

La registrazione riguardante il reintegro delle risorse destinate alla sanita' e':

Istituto tesoriere per fondi destinati alla sanita' a Istituto tesoriere.

e) Ratei e Risconti

I ratei e risconti sono iscritti e valutati in conformita' 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 validita' 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 e' realizzata mediante apposita delibera assunta dalla Giunta. A tal fine si potrà fare riferimento ai risultati economici dei primi esercizi di adozione della contabilita' economicopatrimoniale o, per le amministrazioni che gia' adottano la contabilita' economico-patrimoniale, si potrà fare riferimento ai risultati economici degli esercizi piu' 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 puo' 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, e' primariamente utilizzabile per la copertura, a garanzia del fondo di dotazione previa apposita delibera del Consiglio (*salvo le riserve indisponibili, istituite a decorrere dal 2017, che rappresentano la parte del patrimonio netto posta a garanzia dei beni demaniali e culturali o delle altre voci dell'attivo patrimoniale non destinabili alla copertura di perdite:*

1) *"riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali", di importo pari al valore dei beni demaniali, patrimoniali e culturali iscritto nell'attivo patrimoniale, variabile in conseguenza dell'ammortamento e dell'acquisizione di nuovi beni. I beni demaniali e patrimoniali indisponibili sono definiti dal codice civile, all'art. 822 e ss. Sono indisponibili anche i beni, mobili ed immobili, qualificati come "beni culturali" ai sensi dell'art. 2 del decreto legislativo n. 42/2004 - Codice dei beni culturali e del paesaggio che, se di proprieta' di enti strumentali degli enti territoriali, non sono classificati tra i beni demaniali e i beni patrimoniali indisponibili. Tali riserve sono utilizzate in caso di cessione dei beni, effettuate nel rispetto dei vincoli previsti dall'ordinamento. Per i beni demaniali e patrimoniali soggetti ad ammortamento, nell'ambito delle scritture di assestamento, il fondo di riserva indisponibile e' ridotto annualmente per un valore pari all'ammortamento di competenza dell'esercizio, attraverso una scrittura di rettifica del costo generato dall'ammortamento;*

2) *"altre riserve indisponibili", costituite:*

a. *a seguito dei conferimenti al fondo di dotazione di enti le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione, in quanto il loro statuto prevede che, in caso di scioglimento, il fondo di dotazione sia destinato a soggetti non controllati o partecipati dalla controllante/partecipante. Tali riserve sono utilizzate in caso di liquidazione dell'ente controllato o partecipato;*

b. dagli utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, in quanto riserve vincolate all'utilizzo previsto dall'applicazione di tale metodo.)) Al pari del fondo di dotazione, **((le riserve))** 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 e' 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 e' 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 e' 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, e' necessario avvalersi delle opportune fonti informative, quali le stime effettuate dai legali.

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

- a) accantonamenti per passivita' 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 piu' 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 capacita' o di produttivita' 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 congruita' 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 societa' partecipate.

Qualora l'ente abbia partecipazioni immobilizzate in societa' 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 gia' la natura di debito, sara' classificato come tale.

Con l'espressione "passivita' potenziali" ci si riferisce a passivita' connesse a "potenzialita'", cioe' a situazioni gia' esistenti ma con esito pendente in quanto si risolveranno in futuro.

In particolare, per "potenzialita'" 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 piu' eventi futuri, potra' concretizzarsi per l'ente in una perdita, confermando il sorgere di una passivita' o la perdita parziale o totale di un'attivita' (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 potenzialita' 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'imparzialita' e della verificabilita'.

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

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

Tali determinazioni sono spesso difficili da effettuare e richiedono discernimento, oculatezza e giudizio da parte del redattore del bilancio, applicati con competenza ed onesta' e con l'utilizzo della

piu' 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 intendera' 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 e' credibile, verosimile o ammissibile in base a motivi ed argomenti abbastanza sicuri. Opinione probabile e' 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 e' inferiore al probabile. L'evento possibile e' quello che puo' accadere o verificarsi, ovvero e' eventuale o puo' avvenire.

L'evento remoto e', invece, quello che ha scarsissime possibilita' di verificarsi, ossia, che potra' accadere molto difficilmente.

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

- la disponibilita', al momento della redazione del bilancio, di informazioni che facciano ritenere probabile il verificarsi degli eventi comportanti il sorgere di una passivita' o la diminuzione di una attivita';
- la possibilita' di stimare l'entita' dell'onere con sufficiente ragionevolezza.

Se una perdita connessa a una potenzialita' e' 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 comprensibilita' del bilancio.

Tali stanziamenti sono rilevati nei fondi per rischi e oneri.

Se e' probabile che l'evento futuro si verifichi ma la stima non puo' 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 è 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 conformita' 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 validita' 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 e' 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 tripla 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).

E' il conto all'oggetto che piu' 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 sara' acquisibile dall'ente, il conto all'oggetto viene addebitato;

2. se l'oggetto viene trasferito o sara' 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 sara' 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, e', 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 e' e non vi puo' 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.

E' vero che anche l'utilizzo delle partite di giro non deve influenzare il "risultato finanziario" dell'ente pubblico, ma cio' 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 perche' 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, e' indubbio che si tratta di un fatto amministrativo compiuto da registrate in contabilità generale economico-patrimoniale, che da' origine ad una permutazione dei valori patrimoniali ovvero che non modifica il patrimonio netto ed il risultato economico:

a) se la cauzione in denaro e' versata, cio' comporta una permutazione fra valori dell'attivo, riducendosi l'ammontare del denaro contante e aumentando un "credito diverso" (il credito e' "diverso" perché non ha natura commerciale, finanziaria o tributaria) per il medesimo importo;

b) se la cauzione in denaro e' ricevuta, cio' 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 piu' liquida, non puo', 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" puo' 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 necessita' per i debiti di indicare, per ciascuna voce, l'importo esigibile oltre l'esercizio successivo.

L'uso dei conti d'ordine e' 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 contabilita' economico patrimoniale armonizzata

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

La prima attivita' richiesta per l'adozione della nuova contabilita' e' 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 e' necessario riclassificare le singole voci dell'inventario secondo il piano dei conti patrimoniale.

La seconda attivita' richiesta consiste nell'applicazione dei criteri di valutazione dell'attivo e del passivo previsti dal principio applicato della contabilita' 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 contabilita', 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 contabilita' 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 contabilita' 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

Per minore valore attribuito ad alcune attivita'
e maggiore valore attribuito ad alcune passivita'

a Immobili	7.500.000
Macchinari	1.000.000
Fondo sval.	
Crediti	2.000.000

Diversi a Rettifiche di valutazione 14.000.000

Per maggiore valore attribuito alle seguenti attivita'

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 e' 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 scritte di esercizio, integrate alla contabilita' finanziaria.

Il valore di eventuali beni patrimoniali per i quali non e' 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, puo' essere adeguato nel corso della gestione tramite scritte esclusive della contabilita' economico-patrimoniale del tipo immobilizzazioni @ Fondo di dotazione. L'attivita' 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 contabilita' 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 contabilita' economico patrimoniale, si da' 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 modalita' 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 contabilita' economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni

L'ordinamento contabile precedente all'entrata in vigore del presente decreto non prevedeva l'adozione della contabilita' economico patrimoniale da parte delle regioni.

Fino all'entrata in vigore della riforma, le regioni che non avevano deciso autonomamente di adottare la contabilita' 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 contabilita' economico patrimoniale.

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

Per avviare la contabilita' economico patrimoniale coerente con i principi dell'armonizzazione le regioni che gia' non adottavano la contabilita' 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 contabilita' economico-patrimoniale del tipo immobilizzazioni @ Fondo di dotazione. L'attivita' 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 contabilita' 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 contabilita' economico patrimoniale, si da' 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 modalita' 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 contabilita' 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 proprieta': e' 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 contabilita' 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 sara' 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 contabilita' 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 e' 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, e' 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 e' disponibile il costo storico, il valore catastale e' 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 e' 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 e' 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: e' 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 gia' 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 **((in enti e societa' controllate e partecipate))** 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 passivita' 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 passivita' sottostante.

I derivati in essere riguardanti flussi di solo interesse non sono iscritti nello stato patrimoniale iniziale.

f) Disponibilita' liquide: importi giacenti sui conti bancari, di tesoreria statale e postali dell'ente, nonche' assegni, denaro e valori bollati;

g) Crediti: preliminare e' 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 e' 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 contabilita' finanziaria non e' oggetto di rilevazione nella contabilita' 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 contabilita' economico patrimoniale e' 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 modalita' 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 e' 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 e' 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 contabilita' economico-patrimoniale, l'onere riguardante il TFR erogato nel corso dell'esercizio e' 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 contabilita' 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 del valore attribuito alle riserve:

2) Alle riserve e' 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 e' 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 attivita' 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 e' sottoscritto l'atto di acquisto dell'immobile e nella stessa data e' effettuato il relativo pagamento ed emessa la fattura dalla ditta Z. In contabilita' 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 contabilita' economico patrimoniale:

15/04/2012

1.2.2.1.1 Fabbricati	605.0001	
2.4.2 Debiti vs fornitori		605.000

2. In data 15/04/2012 e' predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilita' finanziaria l'ordinazione di pagamento al

fornitore per euro 605.000

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilita' 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 contabilita' 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 contabilita' economico patrimoniale:

31/12/2012

```
-----
2.2.1.06.02 Ammortamento Fabbricati ad uso      12.100
              commerciale e Fondo Ammortamento
              Fabbricati                          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 seguente rilevazione in contabilita' 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).

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 attivita' commerciale. E' prevista la realizzazione dell'opera in un periodo di 6 anni. Durante tale periodo e' 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 conformita' 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 e' pari a 500.000 euro oltre iva.

L'opera sara' 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 contabilita' 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 contabilita' finanziaria si liquida la spesa relativa al 2012 relativa al primo stato di avanzamento lavori per euro 60.500 oltre iva². L'importo fatturato e liquidato (pari a € 60.500) e' considerato contabilmente come un acconto finalizzato alla realizzazione di un'immobilizzazione ed e' 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 e' predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilita' finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 60.500

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilita' 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 contabilita' economico patrimoniale.

Scritture di assestamento anno 2012

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

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 seguente rilevazione in contabilita' 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

Attivita'	Passivita' e netto
B. III. 3. Immobilizzazioni in Corso e acconti (3)	
60.500	

Scritture continuative anno 2013

6. in data 20/09/2013 si riceve la 2a fattura dal Fornitore in relazione al secondo stato di avanzamento lavori per euro 70.000 oltre iva4 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 e' predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilita' finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 84.700

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilita' 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 contabilita' economico patrimoniale.

Scritture di assestamento anno 2013

Nell'ipotesi descritta non effettuano scritture di assestamento in quanto l'opera non e' 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 contabilita' economico patrimoniale:

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

Attivita'	Passivita' e netto
B. III. 3. Immobilizzazioni	
in Corso e acconti	
	145.200

```

|
+-----+-----+

```

Il valore dell'immobilizzazione al termine del secondo anno e' 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 evidenziera' il valore complessivo del conto immobilizzazioni in corso e acconti.

Prospetti di bilancio (31/12/2014)

Stato patrimoniale

```

=====
|
|          Attivita'          | Passivita' e |
|                               |   netto     |
+-----+-----+
|B. III. 3. Immobilizzazioni |                |
|in Corso e acconti         |                |
|                               |                |
|                242.000 |                |
|                               |                |
+-----+-----+

```

Prospetti di bilancio (31/12/2015)

Stato patrimoniale

```

=====
|
|          Attivita'          | Passivita' e |
|                               |   netto     |
+-----+-----+
|B. III. 3. Immobilizzazioni |                |
|in Corso e acconti         |                |
|                               |                |
|                363.000 |                |
|                               |                |
+-----+-----+

```

+-----+-----+

Prospetti di bilancio (31/12/2016)

Stato patrimoniale

=====	
Attivita'	Passivita' e netto
+-----+-----+	
B. III. 3. Immobilizzazioni	
in Corso e acconti	
508.200	
+-----+-----+	

Scritture continuative anno 2017

10. in data 20/05/2017 l'opera e' completata e si procede al collaudo. A seguito di collaudo l'opera e' consegnata al Comune X e la ditta Z provvede ad inviare la fattura a saldo per euro. 80.000 oltre iva5 .

In contabilita' 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 e' predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilita' finanziaria l'ordinazione di pagamento al

fornitore per euro 96.800

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilita' 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 contabilita' economico patrimoniale.

Scritture di assestamento anno 2017

13. Nel corso del 2017 il cespite e' acquisito al patrimonio dell'ente ed utilizzato per il raggiungimento dei fini istituzionali6 . In data 31/12/2017 si provvede all'individuazione delle quote di ammortamento dell'immobile acquisito.

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilita' 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 seguente rilevazione in contabilita'

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).

Prospetti di bilancio (31/12/2017)

Stato patrimoniale

=====		
	Attivita'	Passivita' e netto
+-----+		
B. II. 1.02	Fabbricati	
	605.000	
Fondo ammortamento	-	
Fabbricati	12.100	
	592.900	

+-----+-----+

Conto economico

```

=====
|          Componenti negativi          |          Componenti positivi          |
+-----+-----+
|B. 15. b) Ammortamenti di            |                                       |
|immobilizzazioni materiali            |                                       |
|                                     |                                     |
|                                     |                                     |
|                                     |                                     |
+-----+-----+
    
```

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 sviluppera' in un periodo di 5 anni. L'importo previsto per la realizzazione dell'opera e' di complessivi 605.000 euro. Il costo complessivo dell'opera e' cosi' individuato per ciascun anno in base alla natura del Costo:

```

+-----+-----+
|                                     |                                     |
|                                     |                                     |
+-----+-----+-----+-----+-----+-----+
| Tipologia di |                                     |                                     |
| Costo        | 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 contabilita' finanziaria la rilevazione delle spese sostenute relative alla realizzazione dell'immobilizzazione avviene nel corso dell'anno in base alle modalita' proprie di ciascuna tipologia di spesa. In particolare, la spesa del personale sara' 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 contabilita' economico-patrimoniale in base alle modalita' di contabilizzazione proprie di ciascuna tipologia di costo.

Nello specifico la spesa per la retribuzione del personale sara' rilevata come costo del personale; la spesa per materie prime e beni sara' rilevata come costo di acquisto di materie prime e beni; allo stesso modo la spesa per servizi e consulenze sara' 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 contabilita' 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, sara' 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 contabilita' economico patrimoniale alle quali non corrispondono rilevazioni in contabilita' finanziaria.

Scritture di assestamento anno 2012

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

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

Il valore dell'incremento dell'immobilizzazione in corso e' 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

```

-----
           Stato patrimoniale finale        100.000
1.2.2.4.3 Fabbricati e infrastrutture in costruzione  100.000
-----
    
```

Prospetti di bilancio (31/12/2012)

Stato patrimoniale		Conto economico	
Attivita'	Passivita' e netto	Componenti negativi	Componenti positivi
B. III. 3		B10 Acquisto	
Immobilizzazioni		di materie	
		prime e/o beni	
		di consumo	
		20.000	
in corso e		B. 14 Personale	A. 8. Incrementi
acconti 100.000		50.000	di
			immobilizzazioni

		per lavori
		interni
		100.000
	B. 11	
	Prestazioni di	
	servizi	
	30.000	

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

	servizi	
	40.000	

Prospetti di bilancio (31/12/2014)

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

Prospetti di bilancio (31/12/2015)

Stato patrimoniale		Conto economico	
Attivita'	Passivita' e netto	Componenti negativi	Componenti positivi
B. III. 3		Consumo	
Immobilizzazioni		Materie prime	

in corso e		30.000
acconti 520.000	B. 14 Personale A. 8. Incrementi	
	50.000 di	
	immobilizzazioni	
	per lavori	
	interni	
		120.000
	B. 11	
	Prestazioni di	
	servizi	
	40.000	

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 e' ultimata e collaudata ed entra in funzione. Tale operazione non determina alcune rilevazione in contabilita' finanziaria. Tuttavia, e' necessario rilevare in contabilita' 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 e' 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'immobilizzazione7 .

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilita'
 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 contabilita'
 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	
Attivita'	Passivita' e netto	Componenti negativi	Componenti positivi

8 .
In contabilita' 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 gia' accertato in data 20/02/2012 sulla base del crono programma. Il 15/6/2012. Sulla base della rendicontazione ricevuta la Regione verifica la conformita' della spesa a quanto previsto nella delibera

di approvazione del contributo, riscontra l'esigibilita' dell'impegno e avvia le attivita' dirette alla liquidazione della somma di € 50.000,00.

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

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilita' 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 e' stato acquisito al patrimonio dell'ente. Pertanto e' sottoposto ad ammortamento per un periodo di 50 anni. In sede di scritture di assestamento dovra' 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 contabilita' finanziaria non si effettua alcuna rilevazione. In contabilita' economico patrimoniale si procedera' 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	6.000	
Fondo Ammortamento Fabbricati		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

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

Conto Economico	6.000	
2.2.1.06.02 Ammortamento Fabbricati ad uso		

commerciale e		6.000

Stato patrimoniale finale	300.000	
1.2.2.1.1 Fabbricati		300.000

Stato patrimoniale finale		6.000
Fondo Ammortamento fabbricati	6.000	

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	
Attivita'	Passivita' e netto	Componenti negativi	Componenti positivi
B. III. 2.02		B. 15 b)	A 3. b Quota
Fabbricati		Ammortamenti di immobilizzazioni materiali	annuale 6.000
300.000		6.000	
Fondo Ammortamento Fabbricati	6.000		

294.000			
	E II 1 Contri-		
	Riscontri buti agli		

passivi	investi-	
	menti da	
	ammini-	
	strazioni	
	pubbliche	
	294.000	

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

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

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 dovra' 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 contabilita' finanziaria

Le scritture, in contabilita' finanziaria e in contabilita' 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 facolta' 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 facolta' 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 contabilita' 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) e' 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

```
-----
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.B. Rispetto alle scritture tipiche della contabilita' economico-patrimoniale, l'integrazione con le scritture della contabilita' finanziaria delle partite di giro rendono necessarie le scritture di cui al punto 3), 5) e 6) mentre le scritture tipiche della contabilita' economico patrimoniale (non integrate alla contabilita' 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 proprieta' di piu' enti
La Regione X e un altro ente pubblico (Ente A) sono comproprietari (50% ciascuno - proprieta' indivisa) di una porzione di un immobile di carattere artistico-culturale. La restante parte di tale immobile risulta di proprieta' 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 attivita' 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, e' garantito dalle seguenti fonti:

- a) Fondi FAS → 10 milioni
- 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, e' l'unico soggetto che interagisce con la stazione appaltante. La Regione, quindi, potra' 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 e' 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:

CONTABILITA' FINANZIARIA

La spesa sostenuta dalla Regione incrementa il valore del bene di proprieta' della Regione X e dell'ente A, e si configura come un contributo agli investimenti della Regione a favore dell'Ente A che, in contabilita' 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.

CONTABILITA' 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 e' un costo di competenza dell'esercizio

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

CONTABILITA' 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 e' 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 proprieta' 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 contabilita' 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 contabilita' 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 contabilita' 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.

CONTABILITA' ECONOMICO-PATRIMONIALE

Sia la Regione che l'ente B registrano in contabilita' 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
-----
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere          1.500.000
                    1.3.2.01.02.018 Contributi agli
                    investimenti da Consorzi                1.500.000
-----

```

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 contabilita' 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
-----

```

1.3.4.1.01 Istituto tesoriere	4.500.000
1.3.2.01.0X.00X Contributi agli investimenti da imprese	4.500.000

In entrambi i caso il ricavo da contributo agli investimenti non e' 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 contabilita' finanziaria e in contabilita' economico patrimoniale descritte hanno rilevato l'incremento delle immobilizzazione 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) e' insolvente e chiede ad (A) il pagamento della rata annuale del mutuo.

L'ente (A) e' 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) e' 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 contabilita' finanziaria.

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

3.1.3.01.02.01.001	Debitori per fideussioni 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 contabilita' economico-patrimoniale, nell'ambito delle scritture di assestamento economico e' 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 e' 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 e' 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 gia' 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 contabilita' 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 contabilita' 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, e' 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, e' da ritenere probabile, dovra' 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 contabilita' 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 e' 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 risultera' 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 piu' alla banca.

11) Scritture in contabilita' 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 e' 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 contabilita' 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 gia' 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) puo' essere adeguato il Fondo rischio escussione comune B, accantonato nel risultato di amministrazione, riducendolo di 520.000.

13) Scritture in contabilita' 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 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 contabilita' 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 contabilita' 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 contabilita' 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 piu' 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 un tasso di interesse opportunamente disciplinato Per le scritture in contabilita' finanziaria si rinvia all'esempio n. 7 del principio applicato di cui all'allegato n. 4/2.

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

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

+-----+-----+-----+-----+

		2.4.1.04.03.04	
		Finanziamenti a medio	
		/ lungo termine da	
1.3.2.08.04 Crediti		Cassa Depositi e	
verso altri soggetti	la	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		1.3.2.08.04 Crediti	
Istituto tesoriere	la	verso altri soggetti	1.000.000
1.3.4.02.01 Depositi		1.3.4.01.01.01.001	
bancari	la	Istituto tesoriere	1.000.000

Esempio 9) - Scritture riguardanti relative al fondo economale

-- Costituzione del fondo economale:

In Contabilita' 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 sara:9

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 percio' 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'entita' 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 gia' 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. (Economista)		4.500

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. (Economista)	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 (Economista)		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'economista al 31 dicembre
In COFI si incassano le disponibilita' liquide giacenti presso la cassa dell'economista alla fine dell'esercizio, che devono essere riversate al bilancio.

Il capitolo di entrata e' 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 (Economista)		500

Nel nuovo esercizio, in competenza, si ripetera' 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'Economista la somma rendicontata.

Il punto 2) viene cosi' modificato:

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

2.1.1.01.02.005	Accessori per uffici e alloggi	4.500	
	2.4.7.04. Altri debiti n.a.c. (Economista)11		4.500

- la chiusura del debito con l'emissione del mandato di pagamento

direttamente versato all'Economo

```
-----
2.4.7.04. Altri debiti n.a.c. (Economo)                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 economale, riportando la situazione di debito dell'economo alla misura iniziale.

L'anticipazione rimane aperta nell'entita' 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 bullet12 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 contabilita' 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 e' 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 contabilita' economico patrimoniale si eseguono le seguenti registrazioni:

-----		-----	
1.3.4 Disponibilita' 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

-----		-----	
2.4.7.03.03 Debiti verso creditori diversi per servizi finanziari		1.3.4 Disponibilita' liquide	10
-----		-----	

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

-----		-----	
2.1.2.01.15.001 Commissioni per servizi finanziari		2.4.1.01.03 Titoli a tasso fisso, M/L termine, valuta domestica	1000
	a		
			10

1.3.4	Disponibilita'	
	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 contabilita' 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 attivita' finanziarie di 1.000, con imputazione all'esercizio 2020, alla voce del piano finanziario Entrate da 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 valere 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 valere 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 cosi' via negli esercizi successivi, fino all'esercizio 2020. In contabilita' economico patrimoniale si eseguono le seguenti

registrazioni:

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

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 e' rappresentato il saldo tra tali valori, pari a 0.

Nel 2011, si registra:

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

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 e' 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
Immobilizzazioni immateriali		
Immobilizzazioni materiali		C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO
Immobilizzazioni Finanziarie (1)		
	100	
(comprende "Derivati da		
ammortamento)	100)	
		D) DEBITI
C) ATTIVO CIRCOLANTE		
Rimanenze		
Crediti		BOR/BOC 1000
Attivita' finanziarie che non		E) RATEI E RISCONTI E
costituiscono immobilizzi		CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI
Disponibilita' liquide		
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 a 1.3.4 Disponibilita' 100
erogare per derivati	liquide
da ammortamento	
-----	-----

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 e' 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
Immobilizzazioni immateriali			
Immobilizzazioni materiali			C) TRATTAMENTO DI FINE
			RAPPORTO
Immobilizzazioni Finanziarie (1)	100		
(comprende "Derivati da ammortamento)			
	200)		
			D) DEBITI
C) ATTIVO CIRCOLANTE			
Rimanenze			
Crediti			BOR/BOC 1000
Attivita' finanziarie che non			E) RATEI E RISCONTI E
costituiscono immobilizzi			CONTRIBUTI AGLI
			INVESTIMENTI
Disponibilita' liquide			
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 contabilita' 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 reimpugna 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 e' stato pagato.
- In contabilita' economico patrimoniale si eseguono le seguenti registrazioni:

-----		-----	
	Interessi		
	passivi su		
	titoli		
	obbliga-		
	zionari a		
	medio-lungo		
	termine a		
	tasso fisso		
	- valuta		
	domestica		
	Pagati inte-		
	ressi	Disponi-	
3.1.1.	annuali sul	bilita'	
01.03.001	BOR	liquide	20
	a	1.3.4	
-----		-----	
	titoli		
	obbliga-		
	zionari a		
	medio-lungo		
	emessi da		

	Ammini- strazioni Locali				
1.2.3.03. 02.01.002	Acquistati propri BOR/BOC	a	1.3.4	Disponi- bilita' liquide	900

	Commis- sioni per servizi finanziari				
2.1.2. 01.15.001	Commis- sioni per acquisto propri BOR/BOC	a	2.4.7.03.03	Debiti verso creditori diversi per servizi finan- ziari	10

	Debiti verso creditori diversi per servizi finanziari				
2.4.7.03.03	Pagamento Commis- sioni acquisto propri BOR/BOC	a	1.3.4	Disponi- bilita' liquide	10

	Titoli a tasso fisso, M/L termine, valuta dome- stica				
	Estinzione				

	propri BOR/BOC e cancel- lazione del				
2.4.1.01.03	debito	a		Diversi	1000
				Titoli obbliga- zionari a medio-lungo emessi da Ammini- strazioni	
		a	1.2.3.03. 02.01.002	Locali	900
				Proventi derivanti dall'estin- zione anti- cipata di un prestito	
		a	3.2.3. 15.01.001		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 contabilita' 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 contabilita' economico patrimoniale si eseguono le seguenti registrazioni:

-----		-----	
	Flussi		
	periodici da		
	erogare per		Disponi-
2.4.7.04.	derivati da		bilita'
16.01.001	ammortamento	a 1.3.4	liquide
			100
-----		-----	

30/09/2014

	Diversi	a	1.2.3.02. Derivati di 04.06.001 ammortamento	1000

	Flussi periodici			
	da erogare per			
2.4.7.04.	derivati da			
16.01.001	ammortamento			600
	Importi per			
	chiusura			
	anticipata di			
3.1.1.99.	operazioni in			
04.002	essere			300
	Entrate			
	derivanti			
	dall'e-			

	stinzione			
	anticipata di			
1.2.3.02.	derivati da			
04.06.002	ammortamento			100

			Entrate	
			derivanti	
			dall'e-	
			stinzione	
	Disponibilita'	1.2.3.02.	anticipata del	
1.3.4	liquide	a	04.06.002	derivato 100

L'onere dell'operazione derivante dalla chiusura anticipata del derivato, pari a 300, e' 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	a	3.1.1.99.04.002	Importi 257,15
	attivi		per chiusura anticipata	
			di operazioni in essere	

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 attivita' 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 e' 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
                2.4.5.06.04.01.001 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 e' 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 contabilita' finanziaria delle partite di giro rendono necessarie scritture di contabilita' economico patrimoniale non necessarie se la contabilita' economico patrimoniale fosse autonoma rispetto alla contabilita' finanziaria. Se il sistema informativo dell'ente consente forme di integrazione piu' evolute, che evitano di registrare in contabilita' economico patrimoniale le regolazioni contabili della contabilita' finanziaria, e' 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 attivita' commerciali soggette al meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge).

Se la contabilita' economico-patrimoniale fosse del tutto autonoma dalla contabilita' 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 contabilita' economico patrimoniale e la contabilita' finanziaria comporta la necessita' di effettuare le seguenti registrazioni in contabilita' economico patrimoniale

correlate a quelle previste per il reverse charge in contabilita' finanziaria.

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

1) in contabilita' finanziaria la spesa concernente l'acquisizione di beni di Carta, cancelleria e stampati e' impegnata per l'importo comprensivo di IVA. A seguito della ricezione della fattura e della liquidazione della spesa, in contabilita' 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 contabilita' finanziaria al lordo di IVA e di rilevare nella contabilita' 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 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 per sterilizzazione inversione contabile IVA (reverse charge). In contabilita' 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 modalita' indicate nell'esempio n. 12";

3) (reverse charge). In contabilita' 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 modalita' indicate nell'esempio n. 12"

```
-----
1.3.2.08.04.12.001 Crediti derivante dall'inversione
                    contabile IVA (reverse charge)    220.000
                    2.4.5.06.01.01.001 IVA a debito      220.000
-----
```

4) 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 e' versato in quietanza di entrata del proprio bilancio, ed e' contestuale all'emissione di una reversale in entrata di pari importo a valere 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

 5) alle scadenze per la liquidazione dell'IVA, sulla base delle scritture della contabilita' 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 contabilita' 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

((Esempio n. 13 - scritture riguardanti le partecipazioni in enti strumentali senza titoli partecipativi

Nell'esercizio 2017 entra in vigore il principio contabile per il quale «Le partecipazioni e i conferimenti al fondo di dotazione di enti che non hanno valore di liquidazione, in quanto il loro statuto prevede che, in caso di scioglimento, il fondo di dotazione sia destinato a soggetti non controllati o partecipati dalla controllante/partecipante, sono rappresentate tra le immobilizzazioni finanziarie dell'attivo patrimoniale e, come contropartita, per evitare sopravvalutazioni del patrimonio, una quota del patrimonio netto e' vincolata come riserva non disponibile. In caso di liquidazione dell'ente controllato o partecipato, per lo stesso importo si riducono le partecipazioni tra le immobilizzazioni patrimoniali e la quota non disponibile del patrimonio netto dell'ente».

Come prima applicazione del principio,

1) gli enti che avevano registrato nel proprio attivo patrimoniale le partecipazioni, senza darne evidenza nel patrimonio netto, effettuano la seguente registrazione al fine imporre il vincolo per la riserva di patrimonio netto

Parte di provvedimento in formato grafico

Esempio n. 14 - Prima iscrizione nel patrimonio netto delle riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali

In applicazione del principio della contabilità economico patrimoniale n. 6.3, a decorrere dal rendiconto 2017, tra le riserve del patrimonio netto sono comprese le riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali.

Come risulta dall'esempio che segue, nel quale per evidenziare le differenze imputabili all'applicazione del principio contabile entrato in vigore nel 2017, si ipotizza l'invarianza dell'attivo e del passivo patrimoniale nel 2016 e nel 2017, l'adozione del principio contabile comporta una riclassificazione delle componenti del patrimonio netto, al fine di evidenziarne la quota costituita da beni indisponibili, non utilizzabile per far fronte alle passività dell'ente.

E' importante sottolineare che, a parità dei valori iscritti nell'attivo e nel passivo, il principio non determina una variazione del valore del patrimonio netto.

L'importo da accantonare in tali riserve indisponibili e' pari al valore dei beni demaniali, dei beni del patrimonio indisponibile e dei beni culturali iscritto nell'attivo patrimoniale (al netto dell'ammortamento, nei casi in cui e' previsto). Nell'esempio si ipotizza che l'ente non abbia beni patrimoniali indisponibili, e nel rendiconto 2017 costituisce riserve indisponibili per € 2.700.000 a fronte di beni demaniali di pari importo.

Nel rendiconto 2016, l'importo di € 2.700.000 aveva concorso alla determinazione del fondo di dotazione, di importo pari a € 1.875.000 (inferiore alle riserve indisponibili costituite nel 2017). Pertanto, nel rendiconto 2017 il fondo di dotazione rideterminato al netto delle riserve presenta un valore negativo, pari a € 825.000.

Parte di provvedimento in formato grafico

Il fondo di dotazione e le riserve disponibili di un ente rappresentano la quota del patrimonio netto sulla quale i creditori di un ente possono sempre fare affidamento per il soddisfacimento dei propri crediti.

Il fondo di dotazione corrisponde al capitale sociale delle società, per le quali il legislatore individua l'importo minimo che deve essere sempre garantito, non solo all'inizio della vita della società, ma anche successivamente. Nelle società, se la perdita d'esercizio non coperta dalle riserve, riduce il capitale sociale al di sotto del limite minimo legale, i soci sono chiamati ad un aumento di capitale (art. 2447 codice civile).

Per gli enti territoriali e i loro organismi e enti strumentali l'importo minimo del fondo di dotazione non è stato determinato.

Pertanto, se il patrimonio netto è positivo e il fondo di dotazione presenta un importo insignificante o negativo, l'ente si trova in una grave situazione di squilibrio patrimoniale, che il Consiglio, in occasione dell'approvazione del rendiconto, deve fronteggiare, in primo luogo attraverso l'utilizzo delle riserve disponibili.

Se a seguito dell'utilizzo delle riserve il fondo di dotazione risulta ancora negativo, vuol dire che, il patrimonio netto è esclusivamente costituito da beni che non possono essere utilizzati per soddisfare i debiti dell'ente.

È probabile che il fondo di dotazione negativo corrisponda ad un rilevante importo negativo del risultato di amministrazione.

Considerato che l'art. 2, commi 1 e 2, del presente decreto prevede l'adozione della contabilità economico patrimoniale a fini conoscitivi, l'ordinamento contabile degli enti territoriali e dei loro enti e organismi strumentali in contabilità finanziaria non disciplina le modalità di ripiano del deficit patrimoniale.

Ma proprio la funzione conoscitiva della contabilità economico patrimoniale impone al consiglio e alla giunta di valutare con attenzione le cause di tale grave criticità, per verificare se le azioni previste per il rientro dal disavanzo finanziario, se in essere, garantiscono anche la formazione di risultati economici, in grado, in tempi ragionevoli, di ripianare il deficit patrimoniale. Altrimenti, l'ente è tenuto ad assumere le iniziative necessarie per

riequilibrare la propria situazione patrimoniale, e per fronteggiare tempestivamente le proprie passività'.

Le scritture contabili:

Come prima applicazione del principio,

1) gli enti che hanno adeguate riserve libere nel patrimonio netto effettuano la seguente registrazione al fine imporre il vincolo per la riserva indisponibile di patrimonio netto

Parte di provvedimento in formato grafico))

1 Si precisa che l'importo complessivo del cespite e' comprensivo di iva detraibile per euro 105.000.

2 Si precisa che l'iva detraibile per l'acquisizione di immobilizzazioni e' portata ad incremento del valore del cespite acquisito.

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

4 Si precisa che l'iva detraibile per l'acquisizione di immobilizzazioni e' portata ad incremento del valore del cespite acquisito.

5 Si precisa che l'iva detraibile per l'acquisizione di immobilizzazioni e' portata ad incremento del valore del cespite acquisito.

6 Nell'ipotesi in cui l'immobilizzazione acquisita sia entrata in funzione nel corso dell'anno contabile (di norma l'anno di acquisizione) e' 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.

7 Nell'ipotesi in cui l'immobilizzazione acquisita sia entrata in funzione nel corso dell'anno contabile (di norma l'anno di acquisizione) e' 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.

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

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

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

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

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

((13 L'art. 21 della legge n. 175 del 2016 prevede «Le pubbliche amministrazioni locali che adottano la contabilita' civilistica adeguano il valore della partecipazione, nel corso dell'esercizio successivo, all'importo corrispondente alla frazione del patrimonio netto della societa' partecipata ove il risultato negativo non venga immediatamente ripianato e costituisca perdita durevole di valore».)

AGGIORNAMENTO (7)

Il Decreto 20 maggio 2015 (in G.U. 12/6/2015, n. 134) ha disposto (con l'art. 3, comma 1, lettera a) che al paragrafo 4.3 del presente allegato "dopo le parole «al fine di considerare eventuali ratei passivi e risconti attivi.» aggiungere le seguenti «Ai fini dell'applicazione della disciplina riguardante la scissione dei pagamenti (split payment), le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di registrare distintamente a fronte del costo il debito nei confronti del fornitore (al netto dell'IVA) e il debito IVA, secondo le modalita' indicate nell'esempio n. 11.» e "dopo le parole «l'acquisto di materie prime e beni di consumo.» aggiungere le seguenti «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 modalita' indicate nell'esempio n. 12.»".

Allegato n. 10-rendiconto della gestione al D.Lgs. 118/2011

CONTO DEL BILANCIO-GESTIONE DELLE ENTRATE

Parte di provvedimento in formato grafico

(7) (9) (10) (14) **((17))**

 AGGIORNAMENTO (7)

Il Decreto 20 maggio 2015 (in G.U. 12/6/2015, n. 134) ha disposto (con l'art. 6, comma 1) che "Allo schema del rendiconto della gestione di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel conto del bilancio «Gestione delle entrate», il codice «50300» attribuito alla tipologia «400 Altre entrate per riduzione di attivita' finanziarie» e' sostituito con il seguente «50400»;

b) il prospetto concernente «Equilibri di bilancio (solo per le regioni) e' sostituito dall'allegato A al presente decreto;

c) nell'Allegato b) al Rendiconto - Fondo pluriennale vincolato, dopo la colonna (x) «Riaccertamento degli impegni di cui alla lettera b) effettuata nel corso dell'esercizio N (cd. economie di impegno)» e' inserita la colonna (y) «Riaccertamento degli impegni di cui alla lettera b) effettuata nel corso dell'esercizio N (cd. economie di impegno) su impegni pluriennali finanziati dal FPV e imputati agli esercizi successivi a N». Di conseguenza, la formula (c) = (a) - (b) - (x) e' sostituita dalla seguente (c) = (a) - (b) - (x) - (y);

d) sono applicate le modifiche apportate dall'art. 7 all'allegato n. 14 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118".

Si riporta, di seguito, l'allegato A del suindicato Decreto 20 maggio 2015:

Parte di provvedimento in formato grafico

 AGGIORNAMENTO (9)

Il Decreto 1 dicembre 2015 (in G.U. 22/12/2015, n. 297) ha

disposto:

- (con l'art. 6, comma 1) che "Allo schema del rendiconto della gestione di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nell'Allegato d) al Rendiconto - Entrate per categorie - Prospetto delle entrate di bilancio per titoli, tipologie e categorie Regioni:

1) alla descrizione della colonna «di cui entrate non ricorrenti» e' aggiunta la seguente parola «accertate»;

2) dopo la colonna «di cui entrate accertate non ricorrenti» sono inserite le seguenti «Riscossioni in c/competenza» e «Riscossioni in c/residui»;

b) nell'Allegato d) al Rendiconto - Entrate per categorie - Prospetto delle entrate di bilancio per titoli, tipologie e categorie Enti locali:

1) alla descrizione della colonna «di cui entrate non ricorrenti» e' aggiunta la seguente parola «accertate»;

2) dopo la colonna «di cui entrate accertate non ricorrenti» sono inserite le seguenti «Riscossioni in c/competenza» e «Riscossioni in c/residui»;

c) all'Allegato e) al Rendiconto - Spese per macroaggregati sono inseriti i seguenti prospetti:

«Spese correnti - pagamenti in c/competenza»,

«Spese correnti - pagamenti in c/residui»,

«Spese in conto capitale e spese per incremento di attivita' finanziarie - pagamenti in c/competenza»

«Spese in conto capitale e spese per incremento di attivita' finanziarie - pagamenti in c/residui».

I suindicati allegati d) ed e) al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 sono sostituiti, rispettivamente, dai prospetti di cui agli allegati A/1, A/2, B/1, B/2, B/3, B/4, al presente decreto".

Si riportano, di seguito, gli allegati A/1, A/2, B/1, B/2, B/3 e B/4 al suindicato Decreto 1 dicembre 2015:

Parte di provvedimento in formato grafico

- (con l'art. 6, comma 2) che "Allo schema di rendiconto sono applicate le modifiche apportate dall'art. 5 all'allegato n. 13 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118";

- (con l'art. 8, comma 1) che le presenti modifiche si applicano con riferimento agli schemi di bilancio e di rendiconto riguardanti

l'esercizio 2016.

AGGIORNAMENTO (10)

Il Decreto 30 marzo 2016 (in G.U. 21/4/2016, n. 93) ha disposto:

- (con l'art. 5, comma 1) che "Allo schema del rendiconto della gestione di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, il prospetto degli equilibri delle regioni e il prospetto degli equilibri degli enti locali sono sostituiti, rispettivamente dall'allegato D e dall'allegato E al presente decreto".

Si riportano, di seguito, gli allegati D e E del suddetto Decreto 30 marzo 2016:

Parte di provvedimento in formato grafico

- (con l'art. 5, comma 2) che "Allo schema di rendiconto sono applicate le modifiche apportate dall'art. 7 all'allegato n. 13 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118";

- (con l'art. 5, comma 3) che le presenti modifiche si applicano con riferimento al rendiconto 2016.

AGGIORNAMENTO (14)

Il Decreto 4 agosto 2016 (in G.U. 22/8/2016, n. 195) ha disposto (con l'art. 6, comma 1) che "Allo schema del rendiconto della gestione di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sono apportate le seguenti modifiche:

a) al prospetto «Conto del bilancio - Gestione delle entrate»:

1) dopo la voce «Utilizzo Avanzo di amministrazione» e' inserita la voce «di cui Utilizzo Fondo anticipazioni di liquidita' (decreto-legge n. 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti) - solo per le Regioni. Previsioni definitive di competenza (CP);

2) alla fine della nota n. 2 le seguenti parole sono soppresse «Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118/2011 si indica un importo pari a 0 e, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'art. 3, comma 7, l'importo del fondo pluriennale vincolato determinato in tale occasione.»;

b) al prospetto «Conto del bilancio - Riepilogo generale delle entrate» dopo la voce «Utilizzo Avanzo di amministrazione» e' inserita la voce «di cui Utilizzo Fondo anticipazioni di liquidita'

(decreto-legge n. 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti) - solo per le Regioni. Previsioni definitive di competenza (CP);

c) al prospetto «Conto del bilancio - Quadro generale riassuntivo»:

1) tra le entrate, dopo la voce «Utilizzo avanzo di amministrazione» inserire la seguente «di cui Utilizzo Fondo anticipazioni di liquidita' (decreto-legge n. 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti) - solo regioni», valorizzabile, per la competenza;

2) tra le spese, dopo la voce «Titolo 3 - Spese per incremento di attivita' finanziarie» inserire la seguente «Fondo pluriennale vincolato per attivita' finanziarie» valorizzabile, per la competenza;

3) tra le spese, dopo la voce «Titolo 4 - Rimborso di prestiti» inserire la seguente di cui Fondo anticipazioni di liquidita' (decreto-legge n. 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti)» valorizzabile, per la competenza;

d) al prospetto «Equilibri di bilancio (solo per le Regioni)»:

1) alla fine delle voci «Utilizzo risultato di amministrazione destinato al finanziamento di spese correnti» sono aggiunte le seguenti « e al rimborso di prestiti»;

2) dopo la voce «rimborso prestiti» e' aggiunta la seguente " - di cui Fondo anticipazioni di liquidita' (decreto-legge n. 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti)»;

3) dopo la voce «C) Variazioni attivita' finanziaria» e' ripristinata la seguente «Equilibrio finale (D=A+B)»;

4) la nota «(*) Indicare gli anni di riferimento N, N+1 e N+2» e' soppressa;

e) al prospetto «Equilibri di bilancio (solo gli enti locali)» dopo la voce «di cui per estinzione anticipata di prestiti» e' inserita la seguente «di cui Fondo anticipazioni di liquidita' (decreto-legge n. 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti)» valorizzabile, per la competenza;

f) all'Allegato a) Risultato di amministrazione, al riquadro 2) Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre ..., sostituire le voci «Fondo al 31/12/N-1», con le seguenti:

«- Fondo anticipazioni liquidita' decreto-legge n. 35 del 2013 e successive modifiche e rifinanziamenti,

- Fondo perdite societa' partecipate,

- Fondo contenzioso,

- Altri accantonamenti(5)»;

g) all'allegato e) al Rendiconto - Spese per macroaggregati - Spese in conto capitale e spese per incremento di attivita' finanziarie - impegni, dopo la voce «01 Fondo di riserva» e' inserita la seguente «02 Fondo crediti di dubbia esigibilita'»;

h) all'allegato e) al Rendiconto - Spese per macroaggregati - Spese in conto capitale e spese per incremento di attivita' finanziarie pagamenti in c/competenza, dopo la voce «01 Fondo di riserva» e' inserita la seguente «02 "Fondo crediti di dubbia esigibilita'"»;

i) all'allegato e) al Rendiconto - Spese per macroaggregati - Spese in conto capitale e spese per incremento di attivita' finanziarie pagamenti in c/residui, dopo la voce «01 Fondo di riserva» e' inserita la seguente «02 "Fondo crediti di dubbia esigibilita'"»;

j) all'allegato e) al Rendiconto - Spese per macroaggregati - Spese per rimborso prestiti - Impegni, e' inserito il macroaggregato 405 «Fondi per rimborsi prestiti»;

k) all'allegato e) al Rendiconto - Spese per macroaggregati Riepilogo spese per titoli e macroaggregati - impegni, e' inserito il macroaggregato 405 «Fondo per rimborsi prestiti»;

l) all'allegato h) al Rendiconto - Costi per missione e' inserita, alla fine, la voce «Totale costi/oneri».

Ha inoltre disposto (con l'art. 6, comma 2) che le suindicate modifiche entrano in vigore con riferimento al rendiconto 2017 e possono essere anticipate con riferimento al rendiconto 2016.

AGGIORNAMENTO (17)

Il Decreto 18 maggio 2017 (in G.U. 01/06/2017, n. 126) ha disposto:

- (con l'art. 5, comma 1, lettera a)) che "a) al prospetto «Conto del bilancio - Gestione delle entrate» sono apportate le seguenti modifiche:

1) alla nota n. 3, sono soppresse le parole «l'importo dei crediti cancellati e reimputati agli esercizi in cui l'obbligazione e' esigibile effettuata in occasione del riaccertamento straordinario dei residui,»;

2) alla nota n. 4, sono soppresse le parole «Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118/2011 la voce comprende i crediti che sono stati oggetto del riaccertamento straordinario dei residui e reimputati all'esercizio.»;

- (con l'art. 5, comma 1, lettera b)) che "b) al prospetto «Conto

del bilancio - Riepilogo generale delle entrate» sono apportate le seguenti modifiche:

1) alla nota n. 3, sono soppresse le parole «l'importo dei crediti cancellati e reimputati agli esercizi in cui l'obbligazione e' esigibile effettuata in occasione del riaccertamento straordinario dei residui,»;

2) alla nota n. 4, sono soppresse le parole «Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118/2011 la voce comprende i crediti che sono stati oggetto del riaccertamento straordinario dei residui e reimputati all'esercizio.»";

- (con l'art. 5, comma 1, lettera c)) che "c) al prospetto «Conto del bilancio - Gestione delle spese» sono apportate le seguenti modifiche:

1) alla nota n. 1, le parole «(sia l'importo dei debiti definitivamente cancellati dalle scritture, sia l'importo dei debiti cancellati e reimputati agli esercizi successivi effettuato in occasione del riaccertamento straordinario dei residui)», sono sostituite dalle seguenti «(l'importo dei debiti definitivamente cancellati dalle scritture)»;

2) alla nota n. 2, sono soppresse le parole «Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118 del 2011, la voce comprende i debiti che sono stati cancellati nell'ambito del riaccertamento straordinario dei residui con imputazione all'esercizio»";

- (con l'art. 5, comma 1, lettera d)) che "d) al prospetto «Conto del bilancio - Gestione delle spese Ripartizione per Missioni e programmi della politica regionale unitaria» sono apportate le seguenti modifiche:

1) alla nota n. 1, le parole «(sia l'importo dei debiti definitivamente cancellati dalle scritture, sia l'importo dei debiti cancellati e reimputati agli esercizi successivi effettuato in occasione del riaccertamento straordinario dei residui)», sono sostituite dalle seguenti «(l'importo dei debiti definitivamente cancellati dalle scritture)»;

2) alla nota n. 2, sono soppresse le parole «Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118 del 2011, la voce comprende i debiti che sono stati cancellati nell'ambito del riaccertamento straordinario dei residui con imputazione all'esercizio»";

- (con l'art. 5, comma 1, lettera e)) che "e) al prospetto «Conto del bilancio - Gestione delle spese Utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali» sono apportate le seguenti modifiche:

1) alla nota n. 1, le parole «(sia l'importo dei debiti definitivamente cancellati dalle scritture, sia l'importo dei debiti cancellati e reimputati agli esercizi successivi effettuato in occasione del riaccertamento straordinario dei residui)», sono sostituite dalle seguenti «(l'importo dei debiti definitivamente cancellati dalle scritture)»;

2) alla nota n. 2, sono soppresse le parole «Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118 del 2011, la voce comprende i debiti che sono stati cancellati nell'ambito del riaccertamento straordinario dei residui con imputazione all'esercizio»;

- (con l'art. 5, comma 1, lettera f)) che "f) al prospetto «Conto del bilancio - Gestione delle spese Funzioni delegate dalle Regioni» sono apportate le seguenti modifiche:

1) alla nota n. 1, le parole «(sia l'importo dei debiti definitivamente cancellati dalle scritture, sia l'importo dei debiti cancellati e reimputati agli esercizi successivi effettuato in occasione del riaccertamento straordinario dei residui)», sono sostituite dalle seguenti «(l'importo dei debiti definitivamente cancellati dalle scritture)»;

2) alla nota n. 2, sono soppresse le parole «Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118 del 2011, la voce comprende i debiti che sono stati cancellati nell'ambito del riaccertamento straordinario dei residui con imputazione all'esercizio»;

- (con l'art.5 , comma 1, lettera g)) che "g) al prospetto dello Stato patrimoniale-Attivo e' soppressa la voce «Diritti reali di godimento»";

- (con l'art. 5, comma 1, lettera h)) che "h) il prospetto dello Stato patrimoniale-Passivo e' sostituito dal prospetto di cui all'allegato B";

- (con l'art. 5, comma 1, lettera i)) che "i) la nota alla fine del Conto economico e' soppressa";

- (con l'art. 5, comma 1, lettera j)) che "j) all'allegato d, concernente il Prospetto delle entrate di bilancio per titoli,

tipologie e categorie - Enti locali, la categoria 1010176 e'
ridenominata Tributo per i servizi indivisibili (TASI)";

- (con l'art. 5, comma 1, lettera k) che "k) all'allegato h costi
per missione, la voce «Quota annuale di contributi agli investimenti
ad altre Amministrazioni pubbliche» e' sostituita dalla seguente
«Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubbliche»";

- (con l'art. 5, comma 2) che "2. Gli aggiornamenti di cui alle
lettere g), h) e j) e k) entrano in vigore con riferimento al
rendiconto 2017".
