

***REGIONE EMILIA ROMAGNA***

***MANUALE OPERATIVO  
PER LE A.S.P.***

I criteri di valutazione  
delle poste del Bilancio d'esercizio  
delle Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona

a cura del gruppo di lavoro regionale istituito presso il Servizio Programmazione  
Economico – Finanziaria dell'Assessorato alla Sanità e Politiche Sociali

***I CRITERI DI VALUTAZIONE  
DELLE POSTE DEL BILANCIO  
D'ESERCIZIO DELLE AZIENDE  
PUBBLICHE DI SERVIZI ALLA  
PERSONA***

## **PREFAZIONE**

*Il Bilancio d'esercizio si qualifica come elemento di conoscenza e di comunicazione che si è evoluto e si evolve nel tempo, anche in relazione al dilatarsi e diversificarsi delle esigenze conoscitive che le diverse tipologie di aziende presentano.*

*In una prima fase storica il bilancio svolgeva una funzione che si potrebbe definire essenzialmente "interna", in quanto prettamente destinato agli amministratori e ai soci; successivamente, è divenuto strumento anche a tutela di particolari categorie interessate al buon funzionamento aziendale, svolgendo così anche una preminente funzione di informazione a tutela dei pubblici interessi.*

*Il bilancio d'esercizio diviene pertanto il centro di un sistema di quantificazione a duplice valenza (interna ed esterna) e la sua costruzione è pertanto sottoposta ad un insieme complesso e mutevole di legislazioni che impongono criteri e procedimenti valutativi connessi agli scopi conoscitivi perseguiti.*

*Quanto premesso trova piena applicazione nel bilancio delle Aziende di Servizi Pubblici alla Persona, il cui schema, di diretta derivazione civilistica, è stato "adattato" alle molteplici esigenze informative delle Aziende Pubbliche Non-profit, nella fattispecie di quelle che si occupano di servizi socio-assistenziali.*

*I sistemi di bilancio, obbligatoriamente informati alla normativa civilistica, rivelano spesso limiti se applicati ai bilanci delle Aziende Non-profit e ancor più per quelle pubbliche. Per tali motivi si è ritenuto propedeutico alla comprensione delle problematiche valutative in sede di redazione del bilancio d'esercizio, proporre il presente manuale quale strumento teorico ed operativo.*

*In particolare, lo stesso si propone di assolvere alle seguenti funzioni:*

- *comprendere le relazioni esistenti fra le logiche di valutazione economico-aziendali, la normativa civilistica ed i Principi contabili nazionali emanati dall'O.I.C. (Organismo Italiano di Contabilità).*
- *esplicitare le diverse tipologie di valutazione che conducono alla costruzione del bilancio d'esercizio, conformemente a quanto previsto dallo schema tipo di Regolamento di contabilità per le Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona adottato con deliberazione della Giunta Regionale n. 279 del 12 marzo 2007.*
- *fornire uno strumento tecnico, utile ad una più immediata interpretazione dei documenti costituenti il bilancio d'esercizio.*

*E' opportuno precisare che si è scelta quale prassi amministrativo-contabile di riferimento quella nazionale sopra citata e non quella internazionale (LASC/IFRS) in quanto quest'ultima, trova applicazione in ambito nazionale solo per un ristretto numero di aziende (quali ad esempio quelle quotate in Borsa) per le quali permane comunque il rispetto anche alla prassi contabile nazionale.*

*Coloro che hanno collaborato alla stesura di questo manuale, partecipando ad uno specifico gruppo di lavoro appositamente istituito presso il Servizio Programmazione Economico – Finanziaria dell'Assessorato alla Sanità e Politiche Sociali, auspicano che lo stesso possa assolvere alle funzioni sopra indicate e costituire un valido supporto sia per la fase di avvio sia per la gestione a regime delle costituenti Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona.*

*Leonida Grisendi  
Direttore Generale Sanità e Politiche Sociali*

## Hanno partecipato al Gruppo di lavoro

---

**Silvia Broglia**

Asp “Ad Personam” - Parma

**Paola Cassani**

Ipab “Casa di Riposo per Inabili al Lavoro” - Imola

**Nevio Samorè**

Asp “Giovanni XXIII” - Bologna

**Alessandra Sazzi**

“Rete Reggio Emilia Terza Età” - Reggio Emilia

**Annalisa Valgimigli**

Ipab “Opere Pie Raggruppate” - Faenza

Direzione Generale Sanità e Politiche Sociali

Servizio Programmazione Economica - Finanziaria

**Marzia Cavazza** - Coordinatore -

**Andrea Davalli**

**Anna Maria Guercini**

**Enrico Salmi**

Consulente esperto tecnico-contabile

## Indice

DOCUMENTO N. 1 – Le immobilizzazioni immateriali	pag.	6
DOCUMENTO N. 2 – Le immobilizzazioni materiali	pag.	12
DOCUMENTO N. 3 – Immobilizzazioni in corso e acconti ai fornitori	pag.	28
DOCUMENTO N. 4 – Le immobilizzazioni finanziarie	pag.	31
DOCUMENTO N. 5 – La valutazione delle rimanenze fisiche di magazzino	pag.	35
DOCUMENTO N. 6 – La valutazione delle attività in corso alla fine dell'esercizio	pag.	40
DOCUMENTO N. 7 – La valutazione dei crediti	pag.	43
DOCUMENTO N. 8 – Le disponibilità liquide	pag.	46
DOCUMENTO N. 9 – Il patrimonio netto	pag.	49
DOCUMENTO N. 10 – I fondi per rischi ed oneri	pag.	55
DOCUMENTO N. 11 – I debiti	pag.	61
DOCUMENTO N. 12 – I ratei ed i risconti	pag.	65
DOCUMENTO N. 13 – I conti d'ordine	pag.	68
DOCUMENTO N. 14 – Area ordinaria e area straordinaria del conto economico	pag.	72
DOCUMENTO N. 15 – Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	pag.	76
DOCUMENTO N. 16 – Donazioni, contributi e altre liberalità da privati	pag.	79

## **DOCUMENTO N. 1**

### **LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI**

#### **1. Premessa**

Le immobilizzazioni immateriali sono caratterizzate dalla mancanza di tangibilità: per questo vengono definite "immateriali". Esse sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi.

Le immobilizzazioni immateriali sono costituite da attività che partecipano al processo produttivo dell'impresa e la cui utilità non si esaurisce in un solo esercizio e da oneri che possono essere differiti in quanto generano benefici per più esercizi. Gli elementi costitutivi che caratterizzano un bene immateriale sono:

- 1) La durata pluriennale.
- 2) La mancanza di fisicità.
- 3) Un valore economico reale per l'impresa.
- 4) Un'autonoma identificabilità.

#### **2. Riferimenti normativi**

##### **2.1 Disposizioni civilistiche**

L'art. 2424 del Codice Civile dispone che nell'attivo dello stato patrimoniale, siano rilevate separatamente le immobilizzazioni immateriali, al netto dei relativi fondi di ammortamento.

Per quanto riguarda la valutazione delle immobilizzazioni immateriali si fa riferimento ai punti 1, 2, 3, 5 e 6 dell'art. 2426 del c.c, ove si precisa che le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto (o di produzione) a meno che lo stesso non sia durevolmente superiore a quello di realizzazione (valore di mercato), per cui le stesse dovranno essere valutate a quest'ultimo parametro.

L'art. 2427 ai punti 2), 3), 3bis) individua, relativamente a questa categoria, quanto da esplicitare in nota integrativa.

##### **2.2 Principi Contabili**

Il documento n.24 dei Principi contabili nazionali emanati a cura della Commissione nazionale dei dottori commercialisti e ragionieri, così come aggiornati dall'Organismo italiano di contabilità – OIC-, tratta l'argomento Immobilizzazioni Immateriali.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha emanato la raccomandazione n.6 rivolta agli Enti non profit dal titolo "Le immobilizzazioni".

### **2.3 Regolamento Regionale di contabilità**

Il Regolamento regionale di contabilità per le Aziende pubbliche di servizi alla persona prevede nell'attivo di stato patrimoniale al punto B I detta categoria di immobilizzazioni.

### **3 Definizione**

Le immobilizzazioni immateriali entrano a far parte del patrimonio dell'azienda o mediante l'acquisizione diretta dall'esterno o mediante la produzione all'interno dell'azienda stessa.

Le immobilizzazioni immateriali comprendono:

- i costi pluriennali che non si concretizzano nell'acquisizione o produzione interna di beni o diritti (costi di impianto e di ampliamento, costi di ricerca e di sviluppo e di pubblicità, ecc.);
- i beni immateriali (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, nonché i diritti simili);
- i costi interni ed esterni sostenuti per beni immateriali in corso di produzione o di acquisto, compresi i relativi acconti.

I costi pluriennali generalmente hanno caratteristiche di indeterminatezza più marcate rispetto ai beni immateriali veri e propri.

I beni immateriali hanno una propria identificabilità ed individualità e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. In virtù di tali diritti, l'azienda ha il potere esclusivo di sfruttare, per un periodo determinato, i benefici futuri attesi da tali beni; essi sono suscettibili di valutazione e qualificazione autonome ed indipendenti dal complesso dei beni dell'azienda.

Nella più ampia accezione di immobilizzazioni immateriali rientrano anche alcune tipologie di costi che, pur non essendo collegati all'acquisizione o produzione interna di un bene o un diritto, non esauriscono la propria utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti. Nella prassi contabile tale tipologia di costi è stata spesso definita con la dizione "oneri (costi) pluriennali".

#### **- Costi di impianto e ampliamento**

Per costi di impianto si intendono i costi che si sostengono per costituire l'azienda. Alcuni esempi sono i costi inerenti all'atto costitutivo, gli oneri notarili, l'imposta di registro, le eventuali consulenze connesse alla costituzione, ecc.

Per costi di ampliamento si intendono anche quelli connessi ad un incremento dimensionale dell'attività dell'azienda sostenuti in maniera non ricorrente (ad esempio spese per operazioni di trasformazione, fusione, attivazione di nuove strutture, ecc.). Si tratta di costi che in generale sono a carico dell'esercizio nel quale sono sostenuti, ma possono essere capitalizzati se è possibile dimostrare la loro utilità pluriennale.

#### **- Costi di ricerca e sviluppo**

Per questa tipologia di costi il legislatore non ha ritenuto di stabilirne il contenuto. Per darne quindi una indicazione, possono essere inseriti in detta categoria i costi sostenuti per la ricerca di base (studi ed esperimenti privi di una finalità specifica ma genericamente utile per l'azienda); per quella applicata (studi ed esperimenti aventi finalità specifica finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo); per lo sviluppo (ovvero applicazione dei risultati della ricerca prima dell'inizio dello sfruttamento commerciale).

- **Costi di pubblicità**

Questa voce comprende oneri sostenuti “una tantum” per la presentazione o l'inaugurazione di un servizio innovativo; sono escluse le spese ricorrenti destinate all'informazione o all'educazione connessa agli obiettivi istituzionali.

- **Software**

In base alle sue caratteristiche intrinseche, il software viene distinto in:

- a) software di base: costituito dall'insieme delle istruzioni indispensabili per il funzionamento dell'elaboratore (hardware). I costi per la produzione o l'acquisto del software di base vanno capitalizzati insieme al bene materiale (hardware) cui esso appartiene, considerata la stretta complementarietà economica tra i due elementi.
- b) software applicativo: costituito dall'insieme delle istruzioni che consentono l'utilizzo di funzioni del software di base al fine di soddisfare specifiche esigenze dell'utente, che viene quindi rilevato autonomamente..

- **Diritti di brevetto e di utilizzazione delle opere dell'ingegno**

I diritti di brevetto industriale fanno parte delle cosiddette “creazioni intellettuali” alle quali il codice civile (negli articoli 2575/2594) ed alcune norme speciali riconoscono una tutela particolare che si esplica nel diritto esclusivo dello sfruttamento dell'invenzione.

- **Concessioni, licenze, marchi e diritti simili**

Consistono in costi sostenuti al fine di ottenere autorizzazioni rilasciate dall'autorità amministrativa o da privati, che rendono possibile l'utilizzo di un determinato bene.

- **Migliorie su beni di terzi**

La voce in oggetto è relativa ad oneri sostenuti per manutenzioni incrementative (migliorie) effettuate su beni non di proprietà dell'Azienda quali i beni in leasing, in locazione o in comodato gratuito.

- **Immobilizzazioni in corso ed acconti**

A tal proposito si rinvia al Documento n. 3 del presente manuale.

- **Altre immobilizzazioni immateriali**

Questa voce accoglie altri costi capitalizzabili che non trovano collocazione nelle voci di immobilizzazioni immateriali descritte sopra. Esponiamo, a mero titolo esemplificativo alcune tipologie di costi rientranti nella voce in oggetto:

- Costi per traslochi, trasporti e facchinaggio relativi al trasferimento di attività ed al conseguente riposizionamento dei cespiti
- Consulenza e formazione pluriennale
- Spese sostenute per la pubblicazione di un bando di gara/concorso avente utilità pluriennali
- Oneri pluriennali su mutui

#### 4. Valutazione <sup>1</sup>

Le immobilizzazioni immateriali sono iscritte nell'attivo patrimoniale solo se non esauriscono la propria utilità nell'esercizio di sostenimento, manifestano una capacità di produrre benefici economici futuri e si riferiscono a costi effettivamente sostenuti, distintamente identificati ed attendibilmente quantificati.

Valutare l'utilità pluriennale che può derivare da tali costi, nonché l'entità della stessa non è tuttavia semplice: il legislatore italiano ha quindi stabilito delle regole generali per l'iscrizione e l'ammortamento. Inoltre per certi costi sono previsti dei limiti massimi per la loro ripartizione temporale.

L'iscrivibilità di un costo pluriennale o di un bene immateriale è innanzitutto subordinata all'accertamento dell'utilità futura, compito in taluni casi demandato, oltre che agli organi gestori, anche agli organi di controllo (organo di revisione contabile). E' il caso dei costi di impianto e di ampliamento e dei costi di ricerca, sviluppo e di pubblicità, caratterizzati questi da un'aleatorietà maggiore rispetto ad altre immobilizzazioni immateriali.

Non è consentito che costi precedentemente addebitati al conto economico vengano ripresi e capitalizzati nell'attivo patrimoniale, in conseguenza di condizioni che non sussistevano al momento del sostenimento del costo e che pertanto non ne avevano consentito la capitalizzazione. In una fattispecie del genere, se l'azienda dovesse continuare anche nell'esercizio successivo a sostenere costi del medesimo tipo per le stesse ragioni (per esempio, perché il progetto avviato non è stato ancora completato), la capitalizzazione dei costi potrà aver inizio solamente a far tempo dal momento in cui tutte le condizioni necessarie per la capitalizzazione sono soddisfatte, e i costi soggetti a tale trattamento sono solamente quelli sostenuti da quel momento in avanti.

Per i beni immateriali soggetti a tutela giuridica l'iscrizione nelle rispettive voci dello stato patrimoniale costituisce un obbligo.

I *costi di ricerca e di sviluppo* si imputano solitamente per intero nell'esercizio in cui si sostengono. Questo principio soddisfa il "principio generale della prudenza" stante il carattere estremamente aleatorio di questa attività. Possono essere capitalizzati i costi di ricerca e sviluppo solamente quando tale attività sia approdata o si ritiene con ragionevole certezza possa approdare a risultati positivi in grado di incrementare il flusso di ricavi dell'azienda. I costi di ricerca e sviluppo capitalizzati vengono normalmente ammortizzati a quote costanti sulla base di un piano di ammortamento, rivisto annualmente per accertarne la congruità; il piano in oggetto deve rispettare il principio di sistematicità e il principio di prudenza. L'ammortamento dei costi di ricerca e sviluppo ha inizio dal momento in cui il bene o il processo è disponibile per l'utilizzazione economica e deve esaurirsi in un periodo non superiore a 5 anni, secondo quanto stabilito dal Codice Civile.

Secondo quanto disposto dal principio contabile n. 24 *i costi di pubblicità* sono da imputare a conto economico nell'esercizio del loro sostenimento. Lo stesso principio precisa che i costi in oggetto possono essere capitalizzati quando è ravvisabile un beneficio futuro in termini di miglioramento o ampliamento della capacità produttiva. I costi di pubblicità e propaganda sono generalmente inclusi nel conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti; sono da includere tra le immobilizzazioni immateriali secondo quanto disposto dall'art. 2426 solo se è dimostrabile l'utilità pluriennale della spesa; in ogni caso, previo il consenso favorevole dell'organo di revisione contabile, le ragioni della capitalizzazione vanno riportate in nota integrativa. I costi di pubblicità capitalizzati,

<sup>1</sup> Per quanto concerne le problematiche connesse alla svalutazione/rivalutazione si rinvia al paragrafo 4.2 del Documento n. 2; in merito alla dismissione (vendita/permuta/fuori uso/donazione a terzi), si rinvia al paragrafo 5 del Documento n. 2; per quanto concerne gli ammortamenti e la loro eventuale "sterilizzazione" si rinvia al paragrafo 4.6 del Documento n. 2.

qualora ne sussistano i presupposti, devono essere ammortizzati in modo sistematico nel periodo in cui l'azienda trae beneficio dagli stessi; se tale durata è indeterminata per ragioni di prudenza l'ammortamento non deve superare i 5 anni.

Il legislatore attribuisce inoltre una notevole importanza alle informazioni relative alle attività di ricerca, di sviluppo e di pubblicità. Infatti l'art. 2427 del c.c. richiede che nella nota integrativa sia fornita la composizione della voce "Ricerca, sviluppo e pubblicità", siano indicate le ragioni dell'iscrizione di tali costi nell'attivo ed i relativi criteri di ammortamento.

I costi per la produzione o l'acquisto del *software* di base vanno capitalizzati insieme al bene materiale (hardware) cui esso appartiene, considerata la stretta complementarità economica tra i due elementi. Il relativo ammortamento va effettuato nel periodo minore tra quello di utilità futura del software di base e la vita utile del bene materiale pertinente. Nella voce in oggetto andranno pertanto capitalizzati tutti i costi sostenuti per l'acquisizione di software applicativo. A mero titolo esemplificativo si citano a seguire alcune tipologie:

- Software applicativo acquistato a titolo di proprietà; i costi sostenuti per questo tipo di software vanno ammortizzati a quote costanti nel periodo di prevista utilità futura, se determinabile; altrimenti, in un massimo di cinque esercizi, inteso come periodo presunto di utilità dei costi per software.
- Software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato; i relativi costi vanno trattati come nel caso di acquisto a titolo di proprietà (vedi sopra).
- Software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato; se il software acquistato su licenza d'uso prevede il pagamento di un corrispettivo "una tantum" pagato all'inizio a valere per tutto il periodo di licenza, i relativi costi vanno ammortizzati a quote costanti nel periodo di durata della licenza d'uso. Se, invece, il contratto di licenza d'uso prevede il pagamento di un corrispettivo periodico, i relativi costi devono essere imputati a conto economico quando sostenuti.

Per completezza di informazione si precisa che con la licenza d'uso il titolare di un bene immateriale concede ad altri il diritto di sfruttamento del bene per gli usi che sono consentiti; si tratta di un tipico esempio di diritto di godimento. I corrispettivi che vengono pattuiti per ottenere le licenze d'uso solitamente prevedono da una parte un costo d'ingresso per la sua concessione, dall'altra un canone periodico; solo la prima componente (come già evidenziato nella fattispecie di cui sopra) dovrà essere imputata a stato patrimoniale e quindi ammortizzata; la seconda componente invece andrà inserita come costo d'esercizio, secondo il principio della competenza.

Nei casi di costruzioni in economia, sia relativi alla realizzazione di nuovi software sia relativi ad estensioni di funzionalità (migliorie) su software già esistenti, si rinvia al Documento n. 15 del presente manuale.

Qualunque sia il tipo di software ed il criterio di iscrizione nell'attivo scelto, data la rapidità del suo processo di obsolescenza tecnologica, è necessario effettuare alla fine di ciascun esercizio un'analisi critica del suo utilizzo all'interno dell'azienda e, se da essa risulta che il software non viene più utilizzato o il suo utilizzo non è economico, procedere ad una svalutazione straordinaria del suo valore netto contabile.

I costi per la manutenzione dei sistemi, per gli aggiornamenti e le modificazioni di minor entità non devono essere capitalizzati. Qualora gli interventi in oggetto riguardino, ad esempio, un semplice adeguamento alla normativa vigente o siano comunque interventi riconducibili ad una manutenzione ordinaria, i relativi costi devono essere imputati a conto economico dell'esercizio. Similmente, gli onorari pagati a consulenti esterni per una consulenza di tipo generale sui sistemi informativi dell'azienda non direttamente associata allo sviluppo di specifici sistemi, non devono essere capitalizzati.

In linea con i principi che disciplinano le immobilizzazioni immateriali la categoria dei *diritti di utilizzazioni delle opere dell'ingegno* deve possedere precise caratteristiche al fine della capitalizzazione; queste caratteristiche sono:

- titolarità di un diritto esclusivo di sfruttamento;
- recuperabilità dei costi tramite l'utilizzo dell'opera;
- possibilità di determinare il costo in maniera attendibile per l'azienda.

I diritti nascenti dai brevetti possono essere acquisiti a titolo originario o a titolo derivativo. Ciò può avvenire sia per acquisto dei diritti da terzi che per produzione interna.

Come diritti di brevetto si intendono i diritti esclusivi per il godimento e lo sfruttamento di talune opere dell'ingegno di una invenzione industriale, di un disegno ecc.. Costituiscono oggetto di brevetto le invenzioni nuove, che implicano un'attività inventiva e sono atte ad avere un'applicazione industriale.

L'ammortamento dei diritti di brevetto e di utilizzazione delle opere di ingegno deve essere effettuato in modo da ripartire il costo sulla base del periodo più breve tra:

- la scadenza del diritto/contratto;
- il previsto periodo di utilizzo.

In ogni caso il principio di prudenza va applicato attentamente tenendo conto anche del periodo in cui se ne godranno i principali benefici e comunque, se non oggettivamente definibili, per un periodo non superiore ai cinque anni.

Per quanto riguarda l'ammortamento dei costi per *concessioni, licenze marchi e diritti simili*, si precisa che lo stesso è soggetto ai principi generali già esposti per le altre voci; il periodo di ammortamento sarà il minore tra quello stabilito dalla concessione/contratto e la prevista utilità futura del bene. L'ammortamento dovrà essere sistematico il che non significa necessariamente a quote costanti.

Per quanto concerne le *Migliorie su beni di terzi*, si precisa che possono essere assoggettate ad ammortamento scegliendo il periodo minore tra la durata residua del contratto di leasing o di locazione del bene a cui si riferiscono (tenendo conto dell'eventuale rinnovo se dipendente dal conduttore) e l'utilità futura delle spese sostenute. In caso di comodato gratuito, se non esiste scadenza del contratto, la durata del periodo di ammortamento sarà pari a quella stimata in base all'utilità futura delle spese sostenute.

Per quanto concerne le *Immobilizzazioni in corso e gli acconti per immobilizzazioni* si rinvia al Documento n. 3 del presente manuale.

Per quanto concerne la voce residuale delle *altre immobilizzazioni immateriali* in generale si rammenta che i costi iscritti in questa voce residuale ("Altre immobilizzazioni immateriali") devono rispettare il principio generale dell'utilità pluriennale. Il periodo di ammortamento dei costi in oggetto deve essere sempre ragguagliato all'utilità futura per l'azienda; si rende pertanto necessario un costante monitoraggio al fine di verificare che la stessa non sia venuta meno. In caso di oggettiva impossibilità di individuazione della vita utile si procede all'ammortamento per un periodo non superiore ai cinque anni.

## **DOCUMENTO N. 2**

### **LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI**

#### **1. Premessa**

Le immobilizzazioni materiali sono costituite da beni di uso durevole impiegati per la produzione e/o la commercializzazione di beni e servizi; rappresentano costi sostenuti nell'esercizio che concorrono al processo produttivo di più esercizi. Tale caratteristica non è sempre intrinseca nel bene, ma deriva dalla destinazione che gli è stata attribuita nell'ambito del processo aziendale. Per effetto di tale utilità ultrannuale il costo di acquisizione viene ripartito sugli esercizi di competenza economica attraverso il calcolo di quote di ammortamento.

Gli elementi costitutivi che caratterizzano un bene materiale sono:

- 1) La durata pluriennale.
- 2) La tangibilità.
- 3) Un valore economico reale per l'impresa.
- 4) Un'autonoma identificabilità.

#### **2. Riferimenti normativi**

##### **2.1 Disposizioni civilistiche**

L'art. 2424 del Codice Civile dispone che nell'attivo dello stato patrimoniale siano rilevate separatamente le immobilizzazioni materiali, al netto dei relativi fondi di ammortamento.

Per quanto riguarda la valutazione delle immobilizzazioni immateriali si fa riferimento ai punti 1, 2 e 3 dell'art. 2426 del c.c, ove si precisa che le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto (o di produzione) a meno che lo stesso non sia durevolmente superiore a quello di realizzazione (valore di mercato), per cui le stesse dovranno essere valutate a quest'ultimo parametro.

L'art. 2427 ai punti 2) e 3bis) individua relativamente a questa categoria quanto da esplicitare in nota integrativa.

##### **2.2 Principi Contabili**

Il documento n.16 dei Principi contabili nazionali emanati a cura della Commissione nazionale dei dottori commercialisti e ragionieri, così come aggiornati dall'Organismo italiano di contabilità – OIC-, tratta l'argomento Immobilizzazioni Materiali.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha emanato la raccomandazione n.6 rivolta agli Enti non profit dal titolo "*Le immobilizzazioni*".

### 2.3 *Regolamento Regionale di contabilità*

Il Regolamento regionale di contabilità per le Aziende pubbliche di servizi alla persona prevede nell'attivo di stato patrimoniale al punto B II detta categoria di immobilizzazioni.

### 3. *Definizione*

Le immobilizzazioni materiali sono beni di uso durevole costituenti parte dell'organizzazione permanente delle Asp. Tali beni vengono impiegati come strumenti di produzione di servizi e non sono quindi di norma destinati alla vendita.

Le immobilizzazioni materiali hanno pertanto le seguenti caratteristiche:

- Si tratta di costi comuni a più esercizi la cui ripartizione concorrerà alla formazione del reddito ed alla situazione patrimoniale-finanziaria di più esercizi consecutivi.
- Si tratta di beni materiali ed anticipi a fornitori a fronte del loro acquisto (quest'ultimi verranno trattati separatamente nell'ambito del Documento n. 3).
- L'uso durevole dei beni in oggetto estende la loro utilità economica oltre i limiti di un esercizio amministrativo. Tali beni incorporano una potenzialità di servizi produttivi (utilità) che saranno resi durante lo svolgimento della loro vita utile.
- L'utilizzo delle immobilizzazioni materiali, quali strumenti di produzione di servizi, comporta il trasferimento dei costi sostenuti per la loro acquisizione agli esercizi di competenza economica (vedasi produzione dei servizi), tramite la rilevazione delle quote di ammortamento.

Il passaggio del titolo di proprietà determina l'inclusione dei beni che costituiscono le immobilizzazioni materiali nei relativi conti, in quanto con tale passaggio vengono trasferiti i rischi ed i benefici relativi a tali beni.

Vanno iscritti nella voce "Immobilizzazioni in corso e acconti" i beni in corso di esecuzione e gli anticipi corrisposti ai fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali (vedi Documento n. 3)

Data la natura pluriennale di tali beni, i sistemi contabili-amministrativi delle Aziende devono essere idonei (per struttura e controllo interno) e necessitano di strumenti atti a rilevare contabilmente, ed in modo attendibile e documentato, il costo originario e le variazioni subite dai beni stessi (incrementi, decrementi e dismissioni), ad assicurarne l'esistenza fisica e ad accertare che siano ancora utilizzati/utilizzabili.

Le immobilizzazioni materiali entrano a far parte del patrimonio dell'azienda o mediante l'acquisizione diretta dall'esterno o mediante la produzione all'interno dell'azienda stessa.

Le immobilizzazioni materiali comprendono:

- Beni immobili
- Beni mobili
- Immobilizzazioni in corso e acconti

Secondo lo schema di Stato Patrimoniale del Regolamento regionale di contabilità i beni immobili si distinguono in:

- terreni del patrimonio indisponibile<sup>2</sup> (a destinazione socio-assistenziale e/o sanitaria)
- terreni del patrimonio disponibile (agricoli ed aree edificabili);
- fabbricati del patrimonio indisponibile<sup>3</sup> (a destinazione socio-assistenziale e/o sanitaria, sia artistici che non)

<sup>2</sup> In merito al concetto di disponibilità/indisponibilità dei beni immobili si rinvia all'Allegato n. 1 punto 2) del Regolamento regionale di contabilità.

- fabbricati del patrimonio disponibile (rurali accatastati all'urbano, civili, sia artistici che non)

Secondo lo schema di Stato Patrimoniale del Regolamento regionale di contabilità i beni mobili si distinguono in:

- Impianti e Macchinari;
- Attrezzature socio-assistenziali, sanitarie o comunque specifiche dei servizi alla persona;
- Mobili e arredi;
- Mobili e arredi di pregio artistico;
- Macchine d'ufficio elettromeccaniche ed elettroniche, computers ed altri strumenti elettronici ed informatici;
- Automezzi;
- Altri beni.

### **3.1 Terreni**

Per la voce in oggetto si intende l'insieme dei fondi di proprietà dell'Azienda. Nella voce terreni si devono classificare solo le aree a sé stanti all'interno delle quali non sorgono edifici o impianti. A tal proposito, è bene precisare che il suolo di pertinenza di un fabbricato civile o strumentale su cui esiste la costruzione fa parte del valore integrale del fabbricato, anche perché il mercato fornisce un'unica valutazione del bene.

I terreni, inoltre, non sono soggetti ad ammortamento in quanto si tratta di beni che non esauriscono la loro utilità nel tempo, ad eccezione di quelli che costituiscono pertinenze dei fabbricati.

A mero titolo esemplificativo si ricorda che tra i terreni possono essere correttamente ricompresi:

- le pertinenze fondiari degli immobili (se accatastati separatamente dall'immobile di pertinenza);
- i fondi rustici (se accatastati all'agricolo);
- aree edificabili.

### **3.2 Fabbricati**

La voce in oggetto comprende tutti gli edifici ed altre opere edili di proprietà dell'azienda, censiti al catasto urbano, comprensivi delle loro pertinenze e delle opere di ristrutturazione incrementative destinate ad aumentare in modo duraturo il valore del bene.

Per quanto riguarda i fabbricati di interesse storico-artistico si precisa che gli stessi saranno definiti tali se in presenza di specifici vincoli e/o normative di riferimento; detto vincolo non sarà comunque discriminante nella determinazione dell'ammortamento, relativamente al quale vale quanto enunciato all'Allegato n. 1 punto 2 del Regolamento regionale di contabilità: *".....Saranno quindi da assoggettare ad ammortamento tutti i beni strumentali e non strumentali ad esclusione di quelli che non arrecano direttamente o indirettamente benefici allo svolgimento dell'attività istituzionale, quali ad esempio i fabbricati*

---

<sup>3</sup> Vedi nota 2.

*civili non locati*<sup>4</sup>; sono inoltre da escludere dal calcolo dell'ammortamento i terreni e i beni mobili di interesse storico-artistico.

Gli oneri accessori d'acquisto che concorrono a formare il valore originario (costo storico) dell'immobile, a titolo esemplificativo sono:

- spese notarili per la redazione dell'atto di acquisto,
- imposte e tasse connesse alla registrazione dell'atto,
- onorari per la progettazione dell'immobile, direzione lavori e collaudo,
- costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario,
- eventuali compensi di mediazione.

Gli impianti generici, connessi agli immobili, quali gli impianti di riscaldamento, di condizionamento, di illuminazione, ascensori, rete idrica, mezzi di sollevamento, impianti d'allarme ecc., dovrebbero essere ricompresi all'interno della voce "Impianti e macchinari". Nel caso in cui si adottasse questa metodologia di contabilizzazione si consiglia, ai fini di un maggior controllo interno, di tenere evidenza dei collegamenti tra immobili ed impianti generici ad essi afferenti (ad. es. attraverso un "collegamento informatico" all'interno delle procedure cespiti).

Tuttavia gli impianti generici, per la parte strettamente connessa all'immobile (es. reti informatiche impianti di condizionamento ecc.), possono essere ricompresi all'interno della voce "Fabbricati" qualora si possano oggettivamente definire inscindibili dalla struttura di riferimento o scindibili ma a condizioni economiche di effettiva non convenienza; in tal caso se la vita utile residua dell'impianto generico confluito nel costo del fabbricato è in linea con quella del fabbricato di pertinenza non si pongono particolari problemi, mentre nel caso di differenze significative tra i due periodi sarà necessario adottare piani di ammortamento separati.

### **3.3      *Impianti e macchinari***

La voce in oggetto contiene i costi relativi a impianti generici, specifici, macchinari automatici e non. Per quanto riguarda la problematica degli impianti generici o specifici connessi ad un immobile si rinvia a quanto già illustrato nella voce "Fabbricati".

Rientrano inoltre in questa categoria i costi relativi ad attrezzature non catalogabili fra quelle di seguito individuate.

### **3.4      *Attrezzature socio-assistenziali, sanitarie o comunque specifiche dei servizi alla persona***

La voce in oggetto comprende tutte le apparecchiature direttamente utilizzate nell'ambito dell'attività istituzionale dell'Asp.

Relativamente a questa categoria è opportuno ricordare che talvolta si rendono necessarie opere murarie ai fabbricati destinati ad accogliere dette attrezzature: in tal caso sarebbe opportuno effettuare una valutazione delle opere murarie in oggetto al fine di stabilire se le stesse siano da capitalizzare al valore dell'immobile o al valore dell'apparecchiatura.

---

<sup>4</sup> Si veda nota n. 36 al documento OIC n. 16 dei Principi contabili nazionali emanati a cura della Commissione nazionale dei dottori commercialisti e ragionieri, così come aggiornati dall'Organismo italiano di contabilità.

Qualora le opere murarie siano strettamente connesse con l'attrezzatura il valore delle stesse andrà capitalizzato all'impianto e sarà ammortizzato con le stesse aliquote previste per l'attrezzatura stessa; se le opere murarie sono al contrario scindibili dall'attrezzatura e hanno utilità autonoma allora la capitalizzazione avverrà sul fabbricato.

### **3.5 Mobili e arredi**

Si tratta di mobilio che comprende tipicamente:

- mobili e arredi delle strutture,
- mobili, arredi e dotazioni d'ufficio,
- mobili e dotazioni di laboratorio,
- mobili e arredi d'officina e di magazzino,
- mobili e dotazioni per mense e servizi diversi.

### **3.6 Mobili e arredi di pregio artistico**

La voce in oggetto riguarda beni aventi un valore storico o artistico di proprietà dell'azienda. Relativamente alla tipologia dei beni si tratta solitamente di quadri, mobili e arredi, statue, sculture ed altri oggetti aventi un valore storico artistico. Per quanto attiene l'assoggettamento ad ammortamento dei beni facenti parte di tale categoria vale quanto enunciato all'Allegato n. 1 punto 2 del Regolamento regionale di contabilità e precedentemente evidenziato a proposito dei fabbricati: “.....sono inoltre da escludere dal calcolo dell'ammortamento i terreni e i beni mobili di interesse storico-artistico”.

### **3.7 Macchine d'ufficio elettromeccaniche ed elettroniche, computers ed altri strumenti elettronici ed informatici**

La voce in oggetto comprende tutte le attrezzature elettriche d'ufficio, personal computers, stampanti, centri elaborazioni dati, sistemi telefonici elettronici ecc.

Un caso particolare relativo alle attrezzature informatiche è quello dell'acquisto di un hardware e del relativo software di base; per la trattazione di questa fattispecie si rinvia a quanto detto in merito ai “Software” nel Documento “Le immobilizzazioni immateriali”.

### **3.8 Automezzi**

La voce in oggetto raggruppa autoambulanze, autovetture, mezzi di trasporto interni, etc.. La strumentazione impiantistica compresa nell'allestimento degli automezzi fa parte del valore complessivo dell'automezzo di riferimento.

### 3.9 Altri beni

In questa voce residuale trovano spazio tutti quei beni pluriennali materiali non rientranti nelle categorie precedenti.

### 3.10 Immobilizzazioni in corso e acconti

Per quanto concerne le Immobilizzazioni in corso e gli acconti per immobilizzazioni si rinvia al Documento n. 3 del presente manuale.

## 4. Valutazione

### 4.1 Determinazione del costo di acquisto

In tema di valutazione delle immobilizzazioni materiali di nuova acquisizione<sup>5</sup> l'art. 2426 del c.c. (in accordo con il principio contabile O.I.C n. 16) stabilisce che:

1. le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto<sup>6</sup> o di produzione (unico criterio ammesso dalla norma). Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al bene. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile all'immobilizzazione, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento in cui il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi (a tal proposito è opportuno fare espresso riferimento a quanto sancito al punto D.V. del citato Principio contabile n. 16);
2. il costo delle immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzo (a tal fine sarà necessario fare riferimento alle aliquote di ammortamento previsto dal Regolamento regionale di contabilità);
3. l'ammortamento va calcolato anche sui cespiti *temporaneamente* non utilizzati, mentre va sospeso per quei cespiti non utilizzati per lungo tempo, obsoleti o da dismettere;
4. l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minore valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata.

---

<sup>5</sup> Per quanto concerne i criteri di valutazione iniziale è necessario fare riferimento a quanto previsto all'Allegato n. 1 del Regolamento regionale di contabilità.

<sup>6</sup> Nel caso di acquisto sul mercato il costo è rappresentato dal prezzo esposto in fattura al netto degli sconti, incrementato degli oneri accessori quali spese di trasporto, provvigioni ed altri, affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata. L'IVA indetraibile (e tutti gli altri eventuali "costi fiscali"), rappresenta un costo di diretta imputazione e deve quindi essere portata ad incremento del valore dell'immobilizzazione.

Ad integrazione dei criteri appena individuati, è opportuno che le Aziende (anche all'atto dell'adozione dei propri eventuali Regolamenti interni) stabiliscano come trattare la contabilizzazione di quei beni pluriennali che per loro caratteristiche possono essere considerati alla stregua di "universalità".

Il ricorso all'universalità deve essere comunque valutato con particolare attenzione in sede di costituzione iniziale dell'Asp o nell'ambito di nuove acquisizioni, e deve comunque garantire una corretta gestione contabile, specie in caso di sostituzioni parziali o manutenzioni incrementative.

Le universalità devono:

- essere inventariate, con attribuzione di un unico numero di matricola e unica etichetta di inventario a tutti i beni che le compongono (eventualmente con la possibilità di secondo livello di codifica);
- rilevate globalmente sul registro dei beni pluriennali (registro cespiti);
- ammortizzate globalmente applicando le aliquote della categoria cui appartengono.

## **4.2 Svalutazioni e Rivalutazioni di immobilizzazioni**

Trattasi di eventi che possono definirsi in qualche modo straordinari rispetto alla normale vita del cespite.

### **4.2.1 Svalutazioni**

L'articolo 2426 del c.c. al punto 3) afferma: *“l'immobilizzazione che alla chiusura dell'esercizio risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) (ovvero costo ridotto sistematicamente con l'ammortamento) deve essere iscritta a tale minor valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata”*.

In questa situazione (perdita durevole di valore) il valore delle immobilizzazioni deve essere rettificato, non con gli ammortamenti, bensì ricorrendo a svalutazioni<sup>7</sup>. È quanto prevede l'articolo in commento, il quale si riferisce a tutti i tipi di immobilizzazioni (immateriali, materiali e finanziarie).

Si analizzano di seguito i singoli aspetti della norma, la quale, giova rilevarlo, sancisce un obbligo e non una mera facoltà.

- a) La legge parla di valore inferiore, alla data del bilancio, rispetto al costo di acquisto ridotto dall'ammortamento ossia, nel caso di beni strumentali, al valore che potrà essere recuperato tramite l'uso; detto valore è quindi quello il cui ammortamento negli esercizi futuri troverà, secondo una ragionevole aspettativa, adeguata copertura coi ricavi correlati all'utilizzo del bene.
- b) La perdita di valore che richiede la svalutazione di un bene immobilizzato deve essere duratura, da accertarsi in base ad una ragionevole valutazione delle relative cause, quali ad esempio: danneggiamenti, obsolescenza, manifestazione di errori di progettazione o costruzione, cambiamenti tecnologici, andamento decrescente e/o cessante delle prestazioni oggetto di contratti di fornitura, ecc...Le cause delle svalutazioni devono avere un carattere di straordinarietà e gravità e non essere quindi eventi di cui tener conto nel periodico riesame dei piani di ammortamento. La svalutazione delle immobilizzazioni deve essere effettuata in modo che il nuovo valore contabile sia pari a quello recuperabile tramite l'uso o la vendita. Non è

---

<sup>7</sup> Le svalutazioni delle immobilizzazioni devono essere iscritte tra le voci di conto economico nella voce "svalutazione delle immobilizzazioni"

ammissibile svalutare le immobilizzazioni allo scopo di aumentare “artificialmente” i risultati degli esercizi futuri. In caso di beni soggetti a sterilizzazione degli ammortamenti il valore di svalutazione dovrà essere sterilizzato con l'utilizzo della corrispondente quota del contributo in conto capitale.

#### ***4.2.2 Ripristini di valore 8***

La medesima norma (art. 2426 del c.c. punto 3) prevede che quando vengono meno le cause che hanno determinato la svalutazione, questa non può essere mantenuta: il valore deve essere ripristinato, tenendo conto degli ammortamenti. Una tale situazione non potrà che accadere molto raramente, perché una perdita di valore duratura, con la conseguente svalutazione, deve derivare da fatti gravi da valutarsi con molta accuratezza, altrimenti si trasformerebbe la norma di legge sulle svalutazioni in un comodo strumento per attuare politiche di bilancio.

È importante sottolineare che il ripristino di valore in ogni caso non può eccedere il costo del bene.

Qualora il ripristino di valore riguardi un bene non soggetto ad ammortamento (es. opere d'arte, terreni) non si ravvedono particolari problematiche se non l'avvertenza che il valore ripristinabile non deve essere superiore alla svalutazione precedentemente operata.

Nel caso di beni ammortizzabili sarebbe opportuno tenere conto degli ammortamenti che si sarebbero effettuati in assenza della svalutazione per cui il valore netto dopo il ripristino non dovrebbe superare quello che si sarebbe ottenuto seguendo l'originario piano di ammortamento.

Nell'eventualità che il bene oggetto di ripristino di valore sia sottoposto al processo di sterilizzazione, si consiglia di contabilizzare il valore di ripristino nella voce di Patrimonio netto “Contributi in c/capitale” .

Si precisa che il Principio contabile OIC n. 24 afferma che il ripristino di valore non può comunque trovare applicazione per alcune tipologie di immobilizzazioni immateriali, quali i costi pluriennali, poiché per queste immobilizzazioni non può verificarsi il presupposto della variazione degli elementi che ne avevano determinato la svalutazione.

#### ***4.2.3 Rivalutazioni***

Il principio contabile OIC n. 16 afferma: “Il valore di bilancio di un'immobilizzazione materiale può comprendere rivalutazioni del costo se queste vengono effettuate in applicazione di leggi speciali. I criteri di rivalutazione, le metodologie di applicazione ed i limiti di rivalutazione debbono conformarsi a quanto stabilito dalla legge speciale da cui la rivalutazione trae origine, nei limiti del valore recuperabile tramite l'uso.

Da quanto sopra esposto si evince che non sono ammesse dai principi contabili le rivalutazioni se non derivano da leggi speciali generali, di settore o, nel caso specifico, disposizioni regionali che lo consentano e che ne definiscano il correlativo trattamento contabile.

L'importo netto della rivalutazione non costituisce un ricavo e pertanto deve essere contabilizzato nell'ambito del patrimonio netto.

Un tipico esempio è rappresentato dalla rivalutazione di un terreno agricolo già presente all'atto del passaggio al nuovo sistema contabile (quindi contabilizzato nell'ambito del Fondo di dotazione iniziale, trattandosi di bene non soggetto ad ammortamento), che diviene edificabile. Il maggior valore derivante dalla rivalutazione deve anch'esso essere contabilizzato nell'ambito del Patrimonio netto ad incremento del “Fondo di dotazione”,

---

8 I ripristini di valore devono essere iscritti nel conto economico nella voce “Altri Ricavi”.

### 4.3 *Data di contabilizzazione*

Per quanto concerne la data di iscrizione in contabilità delle immobilizzazioni materiali è opportuno fare riferimento a quanto di seguito indicato:

- Gli immobili devono essere iscritti in contabilità alla data di trasferimento del titolo di proprietà che corrisponde alla data del contratto o quella indicata dal contratto se diversa da quella del giorno in cui l'atto è stato formato e sottoscritto.
- Per le altre immobilizzazioni materiali acquistate, il momento di rilevazione è sempre quello del trasferimento del titolo di proprietà che corrisponde generalmente al momento della consegna del bene.

Pertanto i momenti fondamentali per l'iscrizione in contabilità sono:

- la data di consegna o spedizione dei beni (a seconda dei termini contrattuali);
  - la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale (se diversa da quella della consegna o spedizione).
- Alla chiusura del bilancio si dovranno inoltre rilevare contabilmente tutti quei beni di cui si è acquisita la proprietà, ma la cui fattura non è ancora pervenuta ("fatture da ricevere").

### 4.4 *Manutenzioni incrementative*

Trattasi di incrementi che possono riguardare tutte le tipologie di immobilizzazioni e che hanno la caratteristica di apportare significative modifiche di un bene che si traducono in un miglioramento di capacità produttiva, di sicurezza o di vita utile dello stesso.

In questo ambito è opportuno stabilire "criteri contabili" precisi, al fine di distinguere i costi per manutenzione ordinaria da quelli di manutenzione incrementativa.

Possono essere considerati interventi di manutenzione ordinaria quelli che consentono di mantenere nella normale efficienza le immobilizzazioni tecniche onde garantire la loro vita utile prevista, nonché la capacità produttiva originaria.

Al contrario le manutenzioni incrementative riguardano i costi sostenuti per l'ampliamento, l'ammodernamento o il miglioramento degli elementi strutturali di una immobilizzazione che si traducono in un aumento significativo e tangibile della capacità o produttiva, o di sicurezza, o di vita utile.

Per i beni di proprietà si suggeriscono le seguenti regole contabili:

- il valore delle manutenzioni incrementative dovrà essere capitalizzato sul costo storico del bene oggetto della manutenzione;
- l'ammortamento sarà calcolato (in via ordinaria) continuando ad applicare la stessa aliquota del bene oggetto dell'intervento: la capitalizzazione della manutenzione determinerà in tal modo un allungamento automatico della vita utile del bene;
- in presenza di interventi consistenti, qualora l'Azienda ritenga che la vita utile del bene oggetto dell'intervento si discosti significativamente dalla vita utile rideterminata automaticamente per effetto della capitalizzazione della manutenzione sul costo storico, potrà procedere a ristimare la vita utile, avendo cura:
  - ✓ di motivare adeguatamente in Nota Integrativa la modifica del criterio di ammortamento;

- ✓ di supportare la nuova stima della vita utile con una perizia tecnica (anche redatta internamente);
- ✓ la nuova vita utile non potrà essere superiore alla durata individuata dalle aliquote ordinarie di ammortamento vigenti per cespiti della stessa natura.

Non è sempre immediata e di facile individuazione l'inclusione di questi costi tra il valore del cespite o la loro imputazione a conto economico; ogni caso deve essere trattato specificatamente. È possibile comunque individuare alcuni principi guida: andranno quindi sicuramente capitalizzati quei costi che, come detto, comportano un aumento significativo e misurabile di capacità o produttività o di sicurezza o di vita utile del bene. Qualora nessuno di questi requisiti esposti caratterizzino l'intervento di manutenzione i relativi costi andranno spesati interamente a conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti.

Può accadere che un intervento manutentivo sia costituito sia da miglioramenti del cespite sia da pura manutenzione: le due componenti andranno gestite separatamente.

Se la manutenzione incrementativa o la riparazione comporta l'eliminazione di una parte significativa del cespite originario, si renderà necessario effettuare lo storno del costo e del relativo fondo per evitare di duplicarne i valori.

Ai fini del controllo interno sarebbe opportuno associare a ciascun intervento manutentivo la matricola del cespite; in tal modo sarà possibile ottenere anche un dato storico sulle manutenzioni così da rendere possibile un eventuale stanziamento per manutenzioni cicliche di cui si dirà in seguito.

Qualora le manutenzioni incrementative abbiano ad oggetto beni non di proprietà dell'azienda, es. beni in comodato, locazione ecc., dette manutenzioni, qualora ne sussistano i presupposti, andranno capitalizzate tra le "Altre immobilizzazioni immateriali" alla voce "Migliorie su beni di terzi".

#### **4.5 *Manutenzioni cicliche o programmate (ordinarie)***

Può accadere che l'azienda sostenga in un esercizio significativi costi per manutenzioni o riparazioni che riflettono l'usura di esercizi precedenti. Se tali costi sono programmabili e di natura ed importo rilevante, sarebbe opportuno a fine esercizio effettuare un accantonamento per manutenzione e riparazione che alimenta l'analogo fondo; l'utilizzo dello stesso avrà luogo negli esercizi in cui verranno effettivamente sostenuti i costi relativi. Questo meccanismo permette una corretta correlazione tra ricavi d'esercizio legati all'utilizzo dell'immobilizzazione con i costi sostenuti per gli interventi manutentivi. Al fine di effettuare la stima dell'accantonamento di fine esercizio sarebbe utile costruire un trend storico di costi per manutenzione e riparazione per categoria omogenea di beni. Tale informazione permette inoltre di stimare i costi di manutenzione che si potranno verificare negli esercizi futuri e conseguentemente di poter programmare gli effetti finanziari degli stessi.

Si consiglia in sede di chiusura d'esercizio di valutare la congruità del fondo esistente adeguandolo o con ulteriori accantonamenti o decrementi con contropartita a Conto Economico.

Può accadere inoltre che l'azienda stipuli contratti di manutenzione cosiddetti "full risk" i quali prevedono in caso di malfunzionamento la sostituzione del bene o parte di esso. Quando la sostituzione riguarda un bene con matricola autonoma, sia esso un cespite o un modulo aggiuntivo o integrazione di cespite suscettibile di vita autonoma, si pone il problema del trattamento della dismissione del vecchio bene e dell'acquisizione del nuovo. La fattispecie in oggetto è del tutto

assimilabile ad una permuta di un'immobilizzazione che non rappresenta, nell'aspetto sostanziale, una compravendita, ma costituisce un mezzo per procurare la disponibilità di un bene simile senza l'obiettivo del conseguimento di un ricavo. In questi casi, il valore originario dell'immobilizzazione acquisita deve essere tenuto pari al valore contabile dell'immobilizzazione ceduta; la durata dell'ammortamento non subirà variazioni rispetto al piano originario. La sola evidenza della sostituzione sarà testimoniata da un diverso numero di matricola attribuito al nuovo bene.

#### *Contabilizzazione dei pezzi di ricambio*

Il criterio di contabilizzazione dei pezzi di ricambio dipende dalla rilevanza degli ammontari, dalle quantità giacenti, dalla loro velocità di rotazione, dai programmi di approvvigionamento, dagli utilizzi per i vari cespiti, ecc. Il criterio di contabilizzazione deve assicurare il rispetto dei postulati di bilancio e dei principi contabili relativi alle immobilizzazioni materiali ed alle rimanenze di magazzino. I pezzi di ricambio possono classificarsi in:

- pezzi di basso costo unitario e basso valore totale e di uso ricorrente. Essi vengono solitamente rilevati come spese al tempo dell'acquisto in accordo con l'art. 2426 n. 12 c.c. Trattasi di pezzi che originano un carico pressoché costante al conto economico, il cui valore a fine esercizio non è significativo. Per essi, infatti, il costo del controllo amministrativo analitico sarebbe antieconomico rispetto al valore complessivo del materiale stesso;
- pezzi di ricambio di rilevante costo unitario e di uso non ricorrente che costituiscono però una dotazione necessaria dell'impianto. Trattasi di pezzi solitamente non usati per lungo tempo, o talvolta mai usati, ma che è necessario mantenere per assicurare la continuità di funzionamento dell'impianto. Tali materiali vanno classificati tra le immobilizzazioni materiali e ammortizzati in relazione alla vita del cespite cui si riferiscono o relativamente alla loro vita utile stimata in funzione dei tempi di utilizzo, se inferiore

#### **4.6 Ammortamento e sterilizzazioni<sup>9</sup>**

L'ammortamento è la procedura di riparto sistematico di un costo pluriennale. La quota di ammortamento indica la parte di costo pluriennale avente competenza economica nell'esercizio. Ai sensi dell'art. 2426 del Codice Civile, le immobilizzazioni materiali devono "essere sistematicamente ammortizzate" in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Gli ammontari complessivi degli ammortamenti vanno dedotti nello stato patrimoniale direttamente dai valori storici, a cui gli ammortamenti si riferiscono, ed esplicitati nella Nota integrativa.

Secondo il principio contabile O.I.C. n. 16 il valore da ammortizzare è dato dalla differenza tra costo dell'immobilizzazione e il suo presumibile valore di realizzo al termine della vita utile. Tuttavia nella pratica si ritiene accettabile assumere quale valore da ammortizzare il costo dell'acquisizione aumentato degli oneri accessori di diretta imputazione.

Le quote di ammortamento dell'esercizio dovranno essere calcolate applicando le aliquote determinate sulla base della vita utile, definita, per ciascuna categoria di beni, dalle disposizioni regionali.

---

<sup>9</sup> Ai fini della determinazione delle aliquote di ammortamento (nonché delle categorie di immobilizzazioni non soggette a tale procedura) si rinvia a quanto previsto al punto 2) dell'Allegato n. 1 al Regolamento regionale di contabilità ed al precedente paragrafo 3 del presente Documento.

Ai fini della valutazione dei contributi connessi alla sterilizzazione ed al processo di sterilizzazione medesimo, si rinvia al Documento n. 9 del presente Manuale.

#### 4.6.1 Procedura di ammortamento

Il principio contabile O.I.C. n. 16 stabilisce che l'ammortamento deve iniziare quando il bene è disponibile e pronto per l'uso. L'ammortamento va calcolato anche sui cespiti precedentemente impiegati nel processo produttivo, ma temporaneamente non utilizzati; l'ammortamento va sospeso invece per i cespiti che non verranno utilizzati per lungo tempo, obsoleti, o da alienare; il valore di tali cespiti dovrà essere ridotto a quello di netto realizzo.

Solitamente il momento in cui il bene è disponibile e pronto all'uso coincide con l'entrata in funzione del bene stesso; nel caso in cui i due momenti dovessero non coincidere in maniera significativa, è necessario valutare il caso specifico. Di seguito si elencano le diverse casistiche relativamente alla problematica dell'inizio del processo di ammortamento.

1. Nel caso in cui il cespite sia entrato in funzione durante l'anno la quota di ammortamento dovrà essere calcolata pro quota. La prassi di derivazione fiscale di utilizzare la metà dell'aliquota normale d'ammortamento per i cespiti acquistati nell'anno è civilisticamente accettabile se la quota d'ammortamento ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso (dandone specifica evidenza nella Nota Integrativa del Bilancio).

2. Beni soggetti a collaudo.

Il momento in cui tali beni possono definirsi “disponibili e pronti per l'uso” e quindi assoggettabili ad ammortamento è la data di effettuazione del collaudo o, se antecedente, la data di “entrata in funzione”.

3. Beni non soggetti a collaudo.

Il momento in cui tali beni possono definirsi “disponibili e pronti per l'uso” e quindi assoggettabili ad ammortamento è la data di consegna (entrata) in azienda. È da considerarsi di natura eccezionale il caso in cui un bene con singolo corpo, seppure già presente in azienda e quindi “disponibile”, possa non essere “pronto per l'uso” e, conseguentemente, non assoggettato a procedura di ammortamento. Tale casistica può essere rappresentata da beni la cui operatività dipende da altri beni cui sono “associati” i quali potrebbero, per esempio, non essere ancora stati completati e quindi non “disponibili e pronti per l'uso”. In Nota Integrativa dovranno essere indicati il valore (costo) e le caratteristiche dei beni che, alla data di chiusura dell'esercizio, non risultano ancora assoggettati a procedura di ammortamento pur essendo presenti in azienda e non assoggettabili a collaudo. Il valore di tali beni dovrà essere esposto in bilancio fra le “Immobilizzazioni materiali in corso”, descrivendo le motivazioni che hanno determinato tale trattamento.

4. Casi particolari

- a. In presenza di immobili in costruzione (es. nuove strutture) può accadere che all'interno delle stesse siano presenti cespiti già collaudati (se soggetti a tale procedura) oppure già disponibili e pronti per l'uso (se non soggetti a collaudo). In questo caso, fintanto che l'immobile (o parte di esso) non sarà disponibile e pronto per l'uso, l'ammortamento non inizierà nemmeno per i cespiti in esso contenuti.

- b. Cespiti modulari e cespiti entrati in funzione parzialmente. Entrambe le voci in oggetto hanno la particolarità di potersi aggiungere a una parte di cespiti già in funzione e già in ammortamento. Si possono presentare due diverse fattispecie:
  - o Moduli aggiuntivi o integrazioni di cespiti suscettibili di vita autonoma;
  - o Moduli aggiuntivi o integrazioni privi di vita autonoma.

Nel primo caso il cespite in oggetto avrà una matricola nel libro cespiti autonoma, ma collegata con la matricola del cespite “padre”. L’ammortamento avverrà autonomamente in base all’aliquota di ammortamento del cespite originario determinata sulla base della vita utile dello stesso; nel caso in cui, pur avendo vita autonoma, il cespite venga dismesso in blocco con gli altri moduli potrà originare, a seconda dei casi, un componente straordinario del reddito o, in caso di bene soggetto alla sterilizzazione degli ammortamenti, una variazione dei contributi in c/capitale.

Se il modulo o l’integrazione non ha vita autonoma (e quindi non è suscettibile di utilizzo autonomo), in altri termini è utilizzabile solo come parte integrante di altri moduli o della parte del cespite entrato in funzione, si suggerisce, alla stregua di quanto affermato relativamente alle “Manutenzioni incrementative”, di capitalizzare il costo del cespite aggiunto sul valore storico dei moduli preesistenti, attribuendo un’unica matricola, continuando ad applicare la stessa aliquota del/i bene/i preesistente/i.

#### ***4.6.2 Procedura di sterilizzazione***

Nel caso di beni durevoli acquisiti con un contributo in conto capitale o acquisiti con finanziamenti vincolati all’acquisto di beni pluriennali (esempio: finanziamenti da parte di Fondazioni) o entrati nel patrimonio aziendale a seguito del conferimento iniziale, gli stessi dovranno essere sottoposti alla procedura di “sterilizzazione”. Questa procedura permette l’accredito graduale al conto economico del contributo in connessione alla vita utile del bene; gli ammortamenti dei cespiti acquisiti mediante i contributi suddetti sono “sterilizzati” attraverso storno della quota parte del contributo (ed accredito a conto economico) di importo pari agli ammortamenti effettuati. Per un’ulteriore trattazione dell’argomento si rinvia a quanto esposto nel Documento n. 9 “Patrimonio netto”.

### ***4.7 Avvertenze gestionali***

È auspicabile che le Aziende si dotino di procedure gestionali tali da soddisfare tutti gli elementi necessari alla gestione contabile (ed al controllo), con particolare riferimento alla tenuta del Registro delle immobilizzazioni (Inventario beni pluriennali), alla determinazione delle quote di ammortamento, alla eventuale sterilizzazione delle stesse, alla gestione delle dismissioni, al controllo di quelle in corso, all’integrazione con la contabilità analitica. Oltre agli aspetti contabili detta procedura dovrà altresì assolvere funzioni gestionali quali l’individuazione della tipologia della immobilizzazione ai fini della loro assoggettabilità o meno al collaudo tecnico, alla loro inventariazione, ecc.

Ai fini di una corretta valutazione, sarà poi necessario in sede di chiusura dell’esercizio verificare:

1. la corrispondenza tra contabilità generale e procedura “inventariale”;

2. l'esistenza, la proprietà, la libera disponibilità e l'effettivo stato dei cespiti (se in uso o dismessi nel corso dell'esercizio);
3. che nel corso dell'esercizio tutte le movimentazioni relative alle singole categorie di cespiti siano state correttamente rilevate (verificando l'idoneità dei documenti ed il rispetto dei piani di investimento dell'azienda);
4. che, in base al piano pluriennale ed annuale degli investimenti, siano stati predisposti tutti i SAL alla chiusura dell'esercizio per le opere in corso e la corretta contabilizzazione e rappresentazione in bilancio per i beni acquistati ed in attesa di entrare in produzione e/o di essere collaudati.
5. la verifica del processo di ammortamento sulla base delle aliquote in vigore verificando nel contempo la fonte di finanziamento del cespite; qualora infatti la fonte fosse un contributo o fonte avente le caratteristiche di contributo, secondo quanto definito dalle disposizioni regionali, occorre procedere alla "sterilizzazione" degli ammortamenti.

## **5. *Dismissione di immobilizzazioni***

Nel caso in cui le Asp provvedano alla dismissione di immobilizzazioni (materiali ed immateriali), devono, prioritariamente, destinare il valore di realizzo al reinvestimento in beni pluriennali, nell'ottica della conservazione e del mantenimento del proprio patrimonio.

Pertanto, relativamente alla dismissione (vendita/permuta/fuori uso/donazione a terzi) di beni pluriennali (sia materiali che immateriali), si pone il problema gestionale e contabile di come "attribuire" gli eventuali introiti, in particolare se attribuire detti proventi al reddito d'esercizio e/o al patrimonio netto aziendale (contributi in c/capitale). In considerazione di quanto precedentemente affermato, la contabilizzazione dovrà avvenire nell'ottica della preservazione del patrimonio preesistente.<sup>10</sup> Conseguentemente il valore di dismissione potrà essere contabilizzato come indicato nelle fattispecie di seguito indicate:

### **5.1 *Valore di dismissione maggiore del valore contabile, in presenza di contributo in c/capitale pari al valore contabile dell'immobilizzazione***

- a. tutto a stato patrimoniale, nell'ambito del patrimonio netto, alla voce A III -Contributi in conto capitale vincolati ad investimenti-, in quanto il relativo contributo in conto capitale sarà totalmente mantenuto in essere ed anche il maggiore valore introitato sarà vincolato a nuovi investimenti in beni pluriennali.  
Contabilmente si tratterà pertanto di imputare l'intero importo incassato fra i contributi in conto capitale da utilizzare, ai fini della sterilizzazione degli ammortamenti derivanti da futuri investimenti. Per tale ragione detto contributo dovrà essere girocontato fra quelli da utilizzare.

---

<sup>10</sup> Nell'ambito della contabilità economica il concetto di "investimento" è estendibile anche alle immobilizzazioni immateriali. Conseguentemente si potrà verificare che i Contributi in conto capitale derivanti dalla vendita di beni pluriennali (mobili ed immobili) vengano utilizzati per l'acquisizione (e la relativa sterilizzazione degli ammortamenti) di beni pluriennali immateriali. Se le singole Aziende riterranno che tale concetto di preservazione del patrimonio non sia coerente con gli obiettivi gestionali, finanzieranno gli acquisti delle future immobilizzazioni immateriali non attraverso i Contributi in conto capitale.

Detta fattispecie rende pertanto ininfluenza la valutazione iniziale dell'immobilizzazione oggetto di dismissione.

- b. a conto economico alla voce A 1 d) - Altri ricavi-, oppure E 20 b) - plusvalenze straordinarie- (a seconda che si tratti di bene afferente o meno all'attività caratteristica), per la parte eccedente il valore contabile dell'immobilizzazione (costo storico al netto del relativo fondo di ammortamento);  
il relativo contributo in conto capitale sarà mantenuto in essere al fine della sterilizzazione di futuri ammortamenti. Per tale ragione detto contributo dovrà essere girocontato fra quelli da utilizzare.  
La casistica in oggetto, imputando fra i componenti positivi di reddito la plusvalenza generatasi, fa assumere alla valutazione iniziale attribuita all'immobilizzazione oggetto di dismissione, strategica rilevanza futura.  
Pertanto, nel caso in cui i beni pluriennali oggetto di dismissione non siano stati valutati a valori correnti/di mercato la differenza fra il valore di dismissione e il valore contabile della immobilizzazione dovrà essere interamente rilevato nell'ambito del Patrimonio netto al conto "Contributi in conto capitale da utilizzare" per la sterilizzazione degli ammortamenti di investimenti futuri.

Risulta evidente come la soluzione di cui al punto a) sia da privilegiare, in quanto preserva il patrimonio e rende disponibile l'intero valore di realizzo per investimenti futuri.

Nel caso in cui l'Asp decida di adottare la soluzione di cui al punto b) dovrà darne specifica menzione in Nota Integrativa ed avere, preventivamente, ottenuto il parere favorevole dell'Organo di Revisione contabile.

### ***5.2 Valore di dismissione uguale al valore contabile, in presenza di contributo in c/capitale pari al valore contabile dell'immobilizzazione***

- a. tutto a stato patrimoniale, nell'ambito del patrimonio netto, alla voce A III -Contributi in conto capitale vincolati ad investimenti-, in quanto il relativo contributo in conto capitale sarà totalmente mantenuto in essere.  
Contabilmente si tratterà pertanto di imputare l'intero valore di realizzo fra i contributi in conto capitale da utilizzare, ai fini della sterilizzazione dei futuri ammortamenti.  
Detta fattispecie rende ininfluenza la valutazione iniziale dell'immobilizzazione oggetto di dismissione.

### ***5.3 Valore di dismissione inferiore al valore contabile, in presenza di contributo in c/capitale pari al valore contabile dell'immobilizzazione***

- a. tutto a stato patrimoniale, nell'ambito del patrimonio netto, alla voce A III -Contributi in conto capitale vincolati ad investimenti-, in quanto il relativo contributo in conto capitale sarà mantenuto in essere, al netto del minor valore di realizzo.  
Contabilmente si tratterà pertanto di imputare l'intero valore di realizzo fra i contributi in conto capitale da utilizzare, ai fini della sterilizzazione dei futuri ammortamenti.

Detta fattispecie rende ininfluenza la valutazione iniziale dell'immobilizzazione oggetto di dismissione;

- b. a conto economico alla voce B 14 e) –minusvalenze ordinarie-, oppure E 21 a) - minusvalenze straordinarie- (a seconda che si tratti di bene afferente o meno all'attività caratteristica), relativamente alla differenza fra il valore contabile dell'immobilizzazione (costo storico al netto del relativo fondo di ammortamento) ed il valore di dismissione; il relativo contributo in conto capitale sarà integralmente mantenuto in essere al fine della sterilizzazione di futuri ammortamenti. Per tale ragione detto contributo dovrà essere girocontato fra quelli da utilizzare.

La casistica in oggetto, imputando fra i componenti negativi di reddito la minusvalenza, fa assumere alla valutazione iniziale attribuita all'immobilizzazione oggetto di dismissione, strategica rilevanza futura.

#### ***5.4 Dismissione di immobilizzazione in assenza di contributo in c/capitale***

Nei casi in cui l'Azienda provveda a dismettere una immobilizzazione non “coperta” da contributo in conto capitale, in quanto acquisita successivamente alla costituzione in Asp con altre fonti di finanziamento proprie, non si pongono particolari problemi, dovendosi unicamente attribuire le eventuali minusvalenze/plusvalenze, determinatesi per effetto della differenza fra valore contabile e valore di dismissione, alla gestione ordinaria o straordinaria a seconda che si tratti di bene afferente o meno all'attività caratteristica.

E' comunque possibile che l'Asp decida di girocontare eventuali plusvalenze realizzate dalla dismissione, nell'ambito dei contributi in conto capitale da utilizzare per l'acquisizione di futuri beni pluriennali.

#### ***5.5 Dismissione di immobilizzazione contabilizzata nell'ambito del fondo di dotazione***

Nei casi in cui l'Azienda provveda a dismettere una immobilizzazione materiale che abbia avuto quale contropartita contabile il Fondo di dotazione (terreni e/o beni mobili di interesse storico artistico) è possibile rilevare la differenza positiva tra il valore contabile (se di mercato) e il valore di dismissione o integralmente alla voce E 20 b) del conto economico “plusvalenze straordinarie”, oppure parte a conto economico e parte nell'ambito del Patrimonio netto al conto “Contributi in conto capitale da utilizzare”, oppure integralmente ai contributi in conto capitale (ciò ovviamente in funzione delle strategie aziendali che si intendono adottare, anche nell'ambito della determinazione del budget degli investimenti).

E' evidente che in caso di valore di realizzo inferiore a quello di mercato detto minor valore va rilevato nell'ambito delle “Minusvalenze straordinarie” del conto economico.

## ***DOCUMENTO N. 3***

### ***IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO ED ACCONTI AI FORNITORI (PER BENI MATERIALI ED IMMATERIALI)***

#### ***1. Premessa***

In fase di chiusura del bilancio devono essere rilevati i costi sostenuti dall'Azienda per l'acquisizione da terzi e/o per la produzione interna di beni a fecondità ripetuta che, al termine dell'esercizio, risultano in fase di completamento o di collaudo e non sono quindi disponibili per il ciclo di produzione, nonché per gli acconti eventualmente corrisposti.

#### ***2. Riferimenti normativi***

##### ***2.1 Disposizioni civilistiche***

L'art. 2424 del Codice Civile dispone che nell'attivo dello stato patrimoniale siano rilevate, separatamente, le immobilizzazioni in corso relative ad immobilizzazioni immateriali e ad immobilizzazioni materiali ed i relativi acconti.

L'art. 2426 del Codice Civile definisce i criteri di valutazione che devono essere adottati per l'iscrizione a bilancio delle immobilizzazioni; gli stessi criteri devono quindi trovare applicazione anche per le immobilizzazioni in corso e acconti.

L'art. 2427 del Codice Civile prescrive infine che la nota integrativa riporti, per quanto attiene le immobilizzazioni in corso, il costo, le acquisizioni, e gli spostamenti ad altra voce, nonché l'ammontare degli eventuali oneri finanziari capitalizzabili, imputati nell'esercizio ai valori delle immobilizzazioni.

##### ***2.2 Principi Contabili***

I documenti n.16 e n.24 sui principi contabili statuiti dai Consigli nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, così come aggiornati dall'Organismo italiano di contabilità – OIC-, trattano l'argomento Immobilizzazioni in corso ed acconti nell'ambito, rispettivamente, delle Immobilizzazioni materiali e di quelle immateriali.

### **2.3 Regolamento Regionale di contabilità**

Il Regolamento regionale di contabilità per le Aziende pubbliche di servizi alla persona prevede nell'attivo di stato patrimoniale al punto B I 6 e B II 14 detta categoria di immobilizzazioni.

### **3. Definizione**

Nelle immobilizzazioni in corso devono essere contabilizzati i costi sostenuti nel corso dell'esercizio per l'acquisto da terzi o la produzione interna di:

- beni immateriali a valenza pluriennale;
- beni materiali a valenza pluriennale;
- interventi manutentivi di tipo incrementativo, anche su beni di terzi, che apportano significativi aumenti della capacità produttiva, della vita utile del bene o connessi ad un miglioramento della sicurezza,

che, alla data di chiusura del bilancio non sono ancora conclusi o sono in attesa di collaudo o per i quali, nel caso di acquisizione da terzi, non sia ancora stata acquisita la piena titolarità legale.

Il passaggio da immobilizzazioni in corso alle immobilizzazioni materiali nei conti di riferimento deve avvenire nel momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso.

Solitamente il momento in cui il bene è disponibile e pronto all'uso coincide con l'entrata in funzione del bene stesso; nel caso in cui i due momenti dovessero non coincidere in maniera significativa, è necessario valutare il caso specifico: il tutto è fondamentale per stabilire l'avvio del processo di ammortamento.

Fra tali costi devono essere parimenti rilevati gli anticipi corrisposti ai fornitori in base a condizioni contrattuali o di legge.

E' opportuno infine ricordare che se eventuali lavori in corso non dovessero giungere a compimento, gli importi fino a quel momento contabilizzati andranno a costituire un costo straordinario dell'esercizio.

### **4. Valutazione**

#### **4.1 Determinazione del costo di acquisto o di produzione**

Le immobilizzazioni in corso devono essere progressivamente iscritte in bilancio in base al costo di acquisto se il bene o l'intervento è acquisito o realizzato esternamente all'azienda, in base al costo di produzione se realizzato in economia.

*Nel costo di acquisto* si computano anche i costi accessori direttamente imputabili all'immobilizzazione che l'azienda deve sostenere affinché la stessa possa essere utilizzata quali, ad esempio, se fatturati distintamente, gli oneri per la progettazione, per l'installazione, per le spese di trasporto.

*Il costo di produzione* comprende, come nel caso precedente, tutti gli oneri direttamente imputabili al bene e può comprendere una quota di costi generali di produzione, determinata in modo da includere solo la parte dei costi che vengono sostenuti in conseguenza del lavoro di costruzione, escludendo costi di periodo che verrebbero comunque sostenuti dall'azienda indipendentemente dalla costruzione in economia. Nel caso in cui l'attività di costruzione in economia abbia carattere occasionale, è accettabile escludere dalla valutazione le spese generali di produzione. Il costo di produzione, così determinato per i beni realizzati in economia, non deve comunque essere superiore al prezzo di mercato per beni della stessa tipologia.

In entrambe le tipologie di costo possono essere ricompresi, e quindi “capitalizzati” nel valore delle immobilizzazioni in corso, gli oneri finanziari specificamente sostenuti per la loro acquisizione/produzione, limitatamente a quelli maturati durante il periodo di realizzazione del cespite.

Nei casi di costruzioni in economia, sia relativi alla realizzazione di nuovi software sia relativi ad estensioni di funzionalità (migliorie) su software già esistenti, i principi per la capitalizzazione dei costi nell'ambito di progetti sviluppati internamente sono i seguenti: solamente i costi diretti intesi in modo restrittivo possono essere capitalizzati, mentre i costi indiretti attribuibili al progetto, quali gli affitti, gli ammortamenti, i costi del personale con funzioni di supervisione ed altre analoghe tipologie di costo, non possono essere differite non figurando tra i costi direttamente connessi alla creazione del software. Sono pertanto capitalizzabili solamente gli stipendi ed i costi ad essi connessi del personale che ha lavorato direttamente sul progetto ed il cui lavoro sul progetto è propriamente documentato (ad esempio, mediante schede di accumulo dei tempi). Inoltre possono essere capitalizzati costi esterni attribuibili direttamente al progetto di software. La capitalizzazione dei costi deve iniziare solamente dopo che l'Azienda sia ragionevolmente certa del completamento e dell'idoneità all'uso del nuovo software.

## ***4.2 Decorrenza dell'ammortamento ed eventuale sterilizzazione***

Le procedure di ammortamento devono avere inizio solo a partire dal momento in cui il bene è disponibile e pronto per l'uso (quindi già iscritto nella corrispondente categoria di immobilizzazione), che può non coincidere con il momento di effettiva entrata in produzione. A tal fine si rinvia a quanto evidenziato al paragrafo 4.6.1 del Documento n. 2. In particolare preme in questa sede precisare che in caso di immobilizzazioni in corso finanziate con contributi in conto capitale da utilizzare, relativamente alle quali non si ha certezza su una loro concretizzazione (ad esempio spese di progettazione per future costruzioni di fabbricati): a fine anno, le immobilizzazioni in corso devono essere stralciate e si devono girocontare al relativo costo (es. spese di consulenza) e mantenere il contributo in conto capitale da utilizzare per la sterilizzazione degli ammortamenti di investimenti futuri.

Nel caso in cui la mancata realizzazione dell'investimento si verifichi in anni successivi, le immobilizzazioni in corso devono essere stralciate, rilevando conseguentemente l'insussistenza passiva dell'attivo e mantenere il contributo in conto capitale da utilizzare per la sterilizzazione degli ammortamenti di investimenti futuri.

## **DOCUMENTO N. 4**

### **LE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE**

#### **1. Premessa**

Le immobilizzazioni finanziarie rappresentano quei valori mobiliari e quei crediti che per loro natura sono destinati ad essere durevolmente utilizzati nell'ambito del processo aziendale; in caso contrario, ovvero quando se ne prevede un utilizzo/smobilizzo di breve durata, dovranno essere rappresentati nell'ambito dell'attivo circolante (categoria C III dell'attivo di stato patrimoniale).

Le immobilizzazioni finanziarie sono pertanto costituite da "crediti" aventi natura giuridica non omogenea che, avendo la caratteristica di permanere in azienda per un periodo medio lungo (per ragioni strategiche e/o di difficile smobilizzo), vengono finanziariamente considerate alla stregua di immobilizzi di "risorse" aziendali.

Gli elementi costitutivi che caratterizzano una immobilizzazione finanziaria sono pertanto:

- 1) La permanenza in azienda per un periodo che eccede quello ordinario (breve periodo).
- 2) La mancanza di fisicità.
- 3) Un valore economico reale per l'impresa.
- 4) Un'autonoma identificabilità.

#### **2. Riferimenti normativi**

##### **2.1 Disposizioni civilistiche**

L'art. 2424 del Codice Civile dispone che nell'attivo dello stato patrimoniale siano rilevate separatamente le immobilizzazioni finanziarie al punto B III dell'attivo dello stato patrimoniale e ciò in virtù di quanto sancito al I° ed al II° comma dell'Art. 2424 bis del c.c

Per quanto riguarda la valutazione delle immobilizzazioni finanziarie si fa riferimento ai punti 3 e 4 dell'art. 2426 del c.c, relativamente ai valori mobiliari (titoli a carattere partecipativo), ed al punto 8 del medesimo articolo relativamente ai crediti (in tal caso "immobilizzati").

L'art. 2427 ai punti 2), 5) e 6) individua relativamente a questa categoria quanto da esplicitare in nota integrativa.

##### **2.2 Principi Contabili**

Le immobilizzazioni finanziarie non sono oggetto di autonoma trattazione nell'ambito dei Principi Contabili; il documento n.20 dei Principi contabili nazionali emanati a cura della Commissione nazionale dei dottori commercialisti e ragionieri, così come aggiornati dall'Organismo

italiano di contabilità – OIC-, tratta l'argomento dei Titoli e delle partecipazioni, mentre al documento n.15 vengono trattati i crediti.

### **2.3 Regolamento Regionale di contabilità**

Il Regolamento regionale di contabilità per le Aziende pubbliche di servizi alla persona prevede nell'attivo di stato patrimoniale al punto B III detta categoria di immobilizzazioni.

### **3. Definizione**

Le immobilizzazioni finanziarie rappresentano titoli (valori mobiliari) in portafoglio quale investimento duraturo oppure crediti aventi scadenza nel medio-lungo periodo o di difficile smobilizzo che entrano a far parte del patrimonio aziendale.

Secondo lo schema di Stato Patrimoniale del Regolamento regionale di contabilità le immobilizzazioni finanziarie si distinguono in:

**1) partecipazioni in:**

- a) società di capitali
- b) enti non-profit
- c) altri soggetti

**2) crediti** (con separata indicazione degli importi esigibili entro l'esercizio successivo) verso:

- a) società partecipate
- b) altri soggetti

**3) altri titoli**

Ai fini di una più corretta valutazione si fornisce di seguito una analisi del contenuto di dette categorie.

**1) partecipazioni**

Le partecipazioni rappresentano il possesso di quote di capitale sociale in imprese profit o quote di adesione al capitale/fondo di dotazione in enti non-profit (considerando la voce "altri soggetti" residuale rispetto alle prime due). Nell'ambito di tale categoria non assume pertanto rilievo la distinzione di cui all'Art. 2359 del Codice Civile (distinzione fra partecipazioni che permettono un controllo o un collegamento all'interno dell'azienda partecipata con quelle di entità inferiore), in quanto vale la regola generale sancita all'Art. 2424 bis I° comma, ovvero che devono considerarsi immobilizzati di capitale quei titoli aventi natura partecipativa che si intende detenere per un periodo medio-lungo, eventualmente anche a causa di un loro difficile smobilizzo. E' evidente che se l'investimento effettuato non dà diritto alla liquidazione della quota partecipativa, lo stesso dovrà da subito essere contabilizzato nell'ambito del conto economico.

## 2) crediti verso società partecipate ed altri soggetti

Tale tipologia di immobilizzazione finanziaria rappresenta quei crediti che, data la loro destinazione economica (desumibile dalla natura contrattuale che li ha originati) o l'accertata difficoltà di smobilizzo, presentano un vincolo di permanenza prolungata all'interno dell'azienda; in assenza di tale condizione gli stessi vanno iscritti nell'ambito dei crediti dell'attivo circolante. A tal fine si rinvia a quanto sancito al punto A.II.d) del Principio contabile n. 15 precedentemente richiamato.

Nel rispetto del principio di trasparenza è altresì opportuno mantenere la distinzione del soggetto debitore, ovvero se trattasi di società partecipate oppure di altri soggetti.

## 3) altri titoli

Tali classe di immobilizzazione finanziaria contiene valori mobiliari residuali rispetto a quelli individuati al punto 1) (trattasi sostanzialmente di titoli obbligazionari) che, data la loro natura risultano di difficile smobilizzo e/o in relazione alla loro scadenza, presentano un vincolo di permanenza prolungata all'interno dell'azienda.

## 4. Valutazione

Ai fini della valutazione delle immobilizzazioni finanziarie si dovranno applicare i disposti combinati di cui ai punti 3), 4) e 8) dell'Art. 2426 con il I° comma dell'Art. 2424 bis del Codice Civile. In particolare, sarà necessario adottare distinti criteri valutativi a seconda della categoria di immobilizzazione finanziaria, ovvero:

### – Partecipazioni:

Ai fini della loro valutazione vale la regola generale, ovvero la loro iscrizione al costo di acquisizione (nel caso di donazione il valore attribuito in sede di accettazione della donazione), incrementato da eventuali oneri accessori di imputazione diretta quali ad esempio oneri di intermediazione bancaria e/o costi fiscali: detto valore rappresenterà il limite massimo di iscrizione<sup>11</sup>. Quando si ritiene che il costo di acquisizione (o del valore attribuito in sede di donazione) non sia rappresentativo dell'effettivo valore del titolo, sarà opportuno rettificarlo (come detto solo in diminuzione), prendendo quale parametro di riferimento:

- per i titoli quotati, la media dei prezzi dell'ultimo semestre borsistico;
- per i titoli non quotati, il presunto valore di realizzo netto futuro oppure, ove sia possibile data la natura della società emittente il titolo, il valore risultante dall'applicazione del criterio del patrimonio netto contabile; in quest'ultimo caso il

---

<sup>11</sup> Cfr. documento OIC n. 20 dei Principi contabili nazionali emanati a cura della Commissione nazionale dei dottori commercialisti e ragionieri, così come aggiornati dall'Organismo italiano di contabilità .

valore viene determinato per un importo pari alla corrispondente frazione di patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa partecipata<sup>12</sup>.

– **Crediti verso società partecipate ed altri soggetti**

Per quanto riguarda i criteri di valorizzazione i principi sono i medesimi evidenziati al successivo Documento n. 7 riguardante la categoria dei crediti, a cui si rinvia.

– **Altri titoli**

Ai fini della loro valutazione valgono le regole già esplicitate per i titoli rappresentati dalle partecipazioni, eccezion fatta per l'applicazione del metodo del patrimonio netto, non applicabile a titoli aventi natura non partecipativa.

---

<sup>12</sup> Cfr. documento OIC n. 21 dei Principi contabili nazionali emanati a cura della Commissione nazionale dei dottori commercialisti e ragionieri, così come aggiornati dall'Organismo italiano di contabilità .

## **DOCUMENTO N. 5**

### **LA VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE FISICHE DI MAGAZZINO**

#### **1. Premessa**

Le giacenze dei beni di consumo presenti in azienda al 31/12 e le attività in corso alla medesima data vanno considerate come operazioni “non concluse” alla data di chiusura dell'esercizio, ovvero operazioni sorte nei precedenti esercizi ed avviate verso l'esito di un realizzo nell'esercizio successivo.

La classificazione indicata negli schemi di stato patrimoniale (scorte socio-sanitarie, scorte tecnico-economiche, attività in corso<sup>13</sup>), può essere analiticamente distinta nelle seguenti categorie:

- materie prime, sussidiarie e di consumo, che rappresentano beni che vengono immessi nei processi di produzione;
- prodotti finiti e merci, che rappresentano il processo finale di produzione da destinare alla vendita;
- acconti, che rappresentano il credito nei confronti dei fornitori per anticipi fatti relativamente all'acquisto di beni di consumo gestiti a scorta.

#### **2. Riferimenti normativi**

##### **2.1 Disposizioni civilistiche**

Gli articoli 2424 e 2425 del Codice Civile, dedicati agli schemi di stato patrimoniale e conto economico prevedono espresse voci per la loro rilevazione, rispettivamente al punto C I dello stato patrimoniale ed al punto B 11 del conto economico.

L'articolo 2426 ai punti 9 e 10 del Codice Civile definisce il criterio da adottare per la valutazione di detta posta contabile.

##### **2.2 Principi Contabili**

Alle Rimanenze di magazzino è dedicato il documento n. 13 dei principi contabili statuito dai Consigli nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri così come aggiornato dall'Organismo italiano di contabilità – OIC-.

---

<sup>13</sup> Tale categoria è analiticamente trattata nel Documento n. 6 del presente Manuale, a cui si rinvia.

### **2.3 Regolamento Regionale di contabilità**

Il Regolamento regionale di contabilità per le Aziende pubbliche di servizi alla persona prevede nell'attivo di stato patrimoniale al punto C I 1, 2 e 4<sup>14</sup> detta categoria di rimanenze prevedendone altresì la sua variazione nello schema di conto economico al punto B 11.

### **3. Definizione**

Vengono individuate fra la categoria delle rimanenze fisiche quei beni che transitano da magazzino o sono giacenti presso unità operative interne/esterne alla data di chiusura dell'esercizio, rilevate sulla base dell'inventario al 31 dicembre (contabilità di magazzino da riconciliare con l'inventario fisico) che andranno ad incidere sulla determinazione del risultato economico d'esercizio.

Il passaggio della proprietà del bene determina la sua inclusione alla data del 31/12 nell'ambito del patrimonio aziendale, in quanto con lo stesso vengono trasferiti i rischi relativi ai beni. A tal fine si considera avvenuto il passaggio di proprietà alla data di spedizione o consegna dei beni; per tali ragioni le rimanenze fisiche di magazzino includono:

- Scorte in giacenza al 31/12 presso gli stabilimenti e/o magazzini dell'azienda, ad esclusione di quelle ricevute da terzi in visione/comodato/deposito;
- Scorte di proprietà in giacenza al 31/12 presso terzi (ad esempio in conto deposito o in prova);
- Materiali, merci, prodotti di consumo, ecc., acquistati e non ancora pervenuti, in quanto in viaggio, ma che secondo espresse clausole contrattuali rientrano già nella disponibilità dell'azienda (ad esempio acquisti con clausola di consegna presso il magazzino del fornitore).

La classificazione delle rimanenze fisiche di magazzino proposta nell'ambito del Regolamento Regionale di contabilità che prevede:

- **scorte socio-sanitarie,**
- **scorte tecnico-economiche,**

presuppone una loro più analitica individuazione.

Sono beni di consumo socio-sanitari tutti quei prodotti che per la loro natura e qualità intrinseche, o per la loro assoggettabilità a specifica normativa sanitaria (medicinali) o per il loro utilizzo, sono definiti socio-sanitari. Secondo l'organizzazione Aziendale possono essere gestiti da un solo magazzino centralizzato oppure in più sedi (magazzini farmaceutici, farmacie interne, magazzini settoriali o di servizio) o in modo promiscuo unitamente ai magazzini così detti economici.

Nell'ambito dell'articolazione interna del piano dei conti aziendale (di Contabilità Generale e/o analitica) i beni socio-sanitari possono essere suddivisi a seconda delle diverse realtà aziendali; se ne propone di seguito una classificazione:

---

<sup>14</sup> Detto punto rileva gli acconti a fornitori, relativamente all'acquisto di beni di consumo.

Medicinali e altri prodotti terapeutici

Presidi medico chirurgici

Vasta è la gamma dei beni ascrivibili a questo raggruppamento e precisamente:

- il materiale di medicazione;
- disinfettanti;
- altro materiale;

Materiale socio-sanitario

Trattasi di una categoria residuale in cui rientrano tutti gli altri materiali sanitari non specificatamente previsti nelle schede precedenti (ad esempio presidi per incontinenza, materiale monouso, ecc.).

Attrezzature socio-sanitarie a rapida obsolescenza (non inventariabili)

In considerazione della natura dell'attività sviluppata dalle singole Aziende, del relativo logorio delle attrezzature socio-sanitarie (elevata obsolescenza), della elevata frequenza di acquisto e della oggettiva difficoltà di gestirne sistematicamente la dismissione, gli investimenti in beni non inventariabili di cui al punto 2 dell'Allegato n. 1 del Regolamento regionale di contabilità, rientrano nel presente ambito e devono pertanto essere contabilizzati a conto economico, salvo il caso in cui essi costituiscano una "universalità di beni" (come definita nell'ambito del precedente Documento n. 2).

Sono beni di consumo tecnico-economici (non socio-sanitari) tutti quei prodotti che per la loro natura e qualità intrinseche o per il loro specifico utilizzo in ambito socio-sanitario sono propedeutici o complementari alle prestazioni istituzionali. Secondo l'organizzazione Aziendale possono essere anch'essi gestiti da un solo magazzino centralizzato oppure in più sedi o in modo promiscuo dai magazzini così detti economici. Nell'ambito dell'articolazione interna del piano dei conti aziendale (di Contabilità Generale e/o analitica), i beni tecnico-economici possono essere suddivisi nelle seguenti tipologie:

Generi alimentari

I conti a fronte di questo aggregato di beni di consumo sono utilizzabili da parte delle Aziende che hanno cucine gestite direttamente o provvedono alla distribuzione di singoli prodotti alimentari agli ospiti.

Materiale di guardaroba, pulizia e convivenza

Trattasi di acquisizione di beni di consumo diretto quali lenzuola, traverse, federe, copriletto, panni, divise e camici per il personale dipendente ed ogni altro bene di consumo proprio della lavanderia e del guardaroba.

Fanno parte di questo aggregato anche tutto il materiale utilizzato per la pulizia degli ambienti ed ogni altro prodotto specifico per il mantenimento salubre e pulito dei locali adibiti alla convivenza.

Combustibili, carburanti e lubrificanti

I beni di consumo classificabili come combustibili, carburanti e lubrificanti sono quelli ad uso trasporto, mentre quelli ad uso riscaldamento da includere in questa fattispecie sono il G.P.L., il gasolio, l'eventuale legna e il carbone.

Da notare che il gas metano ad uso riscaldamento rientra invece nell'ambito delle utenze.

#### Supporti informatici

I supporti informatici la cui utilità si esaurisce in un solo esercizio, rientrano nel presente ambito e devono pertanto essere contabilizzati a conto economico nella classe “Acquisto beni di consumo”, salvo il caso in cui essi costituiscano una “universalità di beni” (come definita nell’ambito del precedente Documento n. 2).

#### Carta, cancelleria e stampati

Vanno inclusi in questo raggruppamento di costi anche gli stampati prodotti internamente alle Aziende oltre a quelli acquistati direttamente presso fornitori.

La carta fornita per l’utilizzo di fotocopiatrici “in service” rientra nell’ambito dei servizi e quindi deve essere ricondotta in quella specifica casistica.

#### Software a rapida obsolescenza (non capitalizzabili)

I software la cui utilità non si esaurisce in un solo esercizio, relativamente ai quali si è però deciso di non procedere alla loro inventariazione, rientrano nel presente ambito e devono pertanto essere contabilizzati a conto economico nella classe “Acquisto beni di consumo”, salvo il caso in cui essi costituiscano una “universalità di beni” (come definita nell’ambito del precedente Documento n. 2).

#### Altro materiale non sanitario

Trattasi di un raggruppamento residuale e pertanto va utilizzato per tutti i beni di consumo non rientranti nelle precedenti schede (ad esempio: materiale didattico, materiale vario per computer, supporti meccanografici, video cassette, pile, batterie per pile, ecc.).

#### Articoli tecnici per manutenzione ordinaria

Sono ascrivibili a questo gruppo tutti i prodotti di utilizzo diretto per le manutenzioni ordinarie agli immobili, agli impianti, alle attrezzature sanitarie, alle attrezzature informatiche ed ad altri beni.

#### Attrezzature tecnico-economiche a rapida obsolescenza (non inventariabili)

In considerazione della natura dell’attività sviluppata dalle singole Aziende, del relativo logorio delle attrezzature tecnico-economiche (elevata obsolescenza), della elevata frequenza di acquisto e della oggettiva difficoltà di gestirne sistematicamente la dismissione, gli investimenti in beni non inventariabili di cui al punto 2 dell’Allegato n. 1 del Regolamento regionale di contabilità, rientrano nel presente ambito e devono pertanto essere contabilizzati a conto economico, salvo il caso in cui essi costituiscano una “universalità di beni” (come definita nell’ambito del precedente Documento n. 2).

## **4. Valutazione**

Le rimanenze rilevate al 31 dicembre dell’esercizio devono essere iscritte, nel rispetto del principio di prudenza economica, al minore tra costo storico (di acquisto o eventualmente di produzione) ed il valore di mercato. Potrebbe risultare pertanto necessario il riesame del parametro “storico” allorquando l’utilità originaria si sia sensibilmente ridotta (riducendo pertanto il relativo valore corrente), tanto da modificare il costo iniziale alla luce del nuovo valore di mercato (ovviamente ciò potrà avvenire in casi particolari quando i due parametri hanno subito variazioni significative tali da fare venire meno la clausola prudenziale).

Il dato del costo preso a parametro per la valutazione, se il bene è stato acquistato da terzi, deve comprendere i costi accessori, quali le spese di trasporto, di imballo, di assicurazione, ecc. (costo

pieno di acquisto), mentre se il bene è stato prodotto, il costo comprende tutti i costi diretti ed indiretti imputabili al prodotto (costo pieno di fabbricazione), quali ad esempio: materia prima- mano d'opera diretta- materiale di consumo- energia- mano d'opera indiretta- quota d'ammortamento di beni utilizzati.

Ai fini di una comparabilità dei bilanci delle Asp regionali, si ritiene di adottare quale parametro di individuazione del costo storico (come sopra determinato), quello del costo medio ponderato continuo (“per movimento”), così come definito al punto D.IV. c) del Principio contabile O.I.C. n. 13.

E' opportuno precisare che, come stabilito nell'ambito del Regolamento regionale di contabilità all'Allegato n. 1 punto 3, qualora in sede di predisposizione dello stato patrimoniale iniziale si fosse utilizzato il criterio del costo ultimo di acquisto, in sede di redazione del bilancio consuntivo d'esercizio bisognerà tenere conto di quanto previsto all'Art. 2423 bis punto 6) del Codice Civile.

## ***5. Le procedure inventariali***

Per procedure inventariali si deve intendere un insieme di norme scritte (Regolamento) per ogni area gestionale o per categorie merceologiche di beni in magazzino, atto a determinare le modalità di rilevazione delle merci fisicamente presenti, le norme di rilevazione delle quantità, le elaborazioni da effettuare e le relative procedure per la loro valorizzazione.

In prossimità della chiusura di ogni esercizio le Aziende procedono a rilevazioni fisiche (manuali) delle giacenze di magazzino. Successivamente dovrà avvenire l'eventuale rettifica delle quantità contabili (ossia di quelle ricavate dai software di gestione del magazzino) con le quantità indicate nelle rilevazioni fisiche.

È opportuno sottolineare come la definizione di buone procedure inventariali e la loro corretta applicazione siano il presupposto perché le Asp possano considerare attendibili i risultati delle valutazioni a cui si è pervenuti.

Tale verifica consente anche di testare a posteriori il livello di efficacia del sistema di controllo interno, ossia il reale rispetto alle procedure che l'Azienda si è data per garantire la corretta effettuazione delle operazioni di emissione ordini, carico e scarico da magazzino, controllo delle fatture, ecc

E' poi importante ricordare come in sede di rilevazione contabile delle rimanenze occorre tenere presente quanto di seguito indicato:

- assicurarsi che non vi siano duplicazioni contabili fra ubicazioni/magazzini aziendali diversi;
- individuare l'eventuale esistenza di merci di proprietà dell'Azienda presso terzi;
- segnalare le merci in prossimità di scadenza, già scadute, mal conservate o comunque non più utilizzabili, al fine di procedere ad una loro rettifica;
- implementare rilevazioni fisiche sulle eventuali quantità in giacenza presso i reparti. Le rimanenze di reparto possono, a seconda delle modalità di gestione prescelta, essere costituite da merci gestite a scorta presso il magazzino o da merci gestite a transito; per la determinazione del loro costo dovranno essere messe a punto adeguate modalità di rilevazione e valorizzazione.

## ***DOCUMENTO N. 6***

### ***LA VALUTAZIONE DELLE ATTIVITÀ IN CORSO ALLA FINE DELL'ESERCIZIO***

#### ***1. Premessa***

Per alcune tipologie di attività, avviate in corso d'anno e non ultimate al termine dell'esercizio, vengono progressivamente contabilizzati e attribuiti per competenza all'esercizio i costi sostenuti, ma non i corrispondenti ricavi, che si manifestano ad attività conclusa nell'esercizio o negli esercizi successivi.

La valutazione e la conseguente contabilizzazione delle rimanenze di tali attività in corso consente di ripristinare la corretta correlazione, negli esercizi interessati, dei costi e dei corrispondenti ricavi.

Fra le attività ed i servizi per i quali si possono determinare queste fattispecie rientrano in particolare:

- *Attività di servizi alla persona*
- *Progetti speciali finanziati da soggetti terzi*

#### ***2. Riferimenti normativi***

##### ***2.1 Disposizioni civilistiche***

Gli articoli 2424 e 2425 del Codice Civile, dedicati agli schemi di stato patrimoniale e conto economico, prevedono espresse voci per la rilevazione, rispettivamente, delle rimanenze (punto C I 3 dell'attivo di stato patrimoniale) e della variazione delle rimanenze dei lavori in corso su ordinazione (punto A 3 del conto economico).

L'articolo 2426, punto 11, del Codice Civile definisce il criterio da adottare per la valutazione dei ricavi già maturati.

##### ***2.2 Principi Contabili***

Ai lavori in corso è interamente dedicato il documento n. 23 dei principi contabili elaborati dai Consigli nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri così come aggiornato dall'Organismo italiano di contabilità – OIC-.

### **2.3 Regolamento Regionale di contabilità**

Il Regolamento regionale di contabilità per le Aziende pubbliche di servizi alla persona prevede nell'attivo di stato patrimoniale al punto C I 3 detta tipologia contabile nell'ambito delle rimanenze, prevedendone altresì la sua variazione nello schema di conto economico al punto A 3.

### **3. Definizione**

Le attività in corso che generano costi su più esercizi, sono riconducibili a due distinte classi:

- *Attività di servizi alla persona a cavaliere d'anno, per le quali non è possibile procedere all'addebito/fatturazione della quota di competenza dell'esercizio in chiusura (fatture/note da emettere).*
- *Lavori in corso su ordinazione (ad esempio progetti speciali finanziati da soggetti terzi), relativamente ai quali non risulta possibile l'iscrizione fra le fatture/note da emettere.*

### **4. Valutazione**

La valorizzazione delle attività in corso, in base alla corrente prassi contabile, può essere quantificata, secondo i seguenti criteri:

- *Criterio della percentuale di completamento;*
- *Criterio della commessa completata.*

Con il *Criterio della percentuale di completamento*, all'attività in corso viene attribuito un valore corrispondente ad una *quota parte del ricavo complessivo* contrattualmente definito, proporzionale allo stato di avanzamento dell'attività stessa. Per valutare lo stato di avanzamento possono essere utilizzati algoritmi di calcolo diversi quali, ad esempio, il rapporto fra i costi già sostenuti ed i costi complessivi (stimati). Per utilizzare tale criterio devono essere rispettate le seguenti condizioni:

- deve essere attendibilmente stimabile il ricavo complessivo;
- devono essere attendibilmente stimabili i costi complessivi.

In assenza di tali presupposti dovrà essere applicato il *Criterio della commessa completata* con il quale all'attività viene attribuito un valore corrispondente ai costi già sostenuti.

Entrambi i criteri richiedono comunque che sia attivata, preferibilmente in contabilità analitica, una specifica rilevazione dei costi di tali attività mediante l'apertura di centri di costo/commesse dedicati.

Oltre ai costi diretti (costi direttamente imputabili all'attività in corso), nella determinazione dei costi complessivi può essere computata una quota di costi generali, determinata in modo da includere solo la parte dei costi che vengono sostenuti in conseguenza delle attività stesse, escludendo costi di periodo che verrebbero comunque sostenuti dall'azienda.

#### **4.1      *Attività di servizi alla persona in corso***

Le attività in corso, potrebbero essere valutate in base ai costi effettivamente sostenuti (criterio della commessa completata).

Data la complessità di tale valutazione, che richiederebbe la disponibilità dei costi di produzione delle singole prestazioni suddivise per singola articolazione organizzativa, si ritiene accettabile la valorizzazione effettuata in base al “criterio della percentuale di completamento” ossia attribuendo alle attività in corso un valore corrispondente ad una quota del ricavo complessivo, previsto per ogni singola attività, proporzionale al grado di completamento raggiunto.

#### **4.2      *Lavori in corso su ordinazioni***

La tipologie di attività in oggetto può prevedere la corresponsione *anticipata* del ricavo/finanziamento pattuito e/o la corresponsione di *acconti* in corso d'opera.

Nel caso in cui il criterio prescelto per la valorizzazione delle attività in corso sia quello della *commessa completata*, anticipi ed acconti devono essere iscritti fra i debiti dello stato patrimoniale.

Nell'esercizio in cui l'attività viene completata tali importi sono integralmente accreditati a conto economico, fra i ricavi d'esercizio.

Nel caso in cui il criterio prescelto sia quello della *percentuale di completamento*, gli importi corrisposti anticipatamente all'avvio dell'attività dovranno essere contabilizzati fra i debiti e progressivamente accreditati a conto economico utilizzando, come driver, il rapporto fra i costi sostenuti ed i costi (stimati) complessivi. Gli acconti percepiti in corso d'opera sulla base di “stati di avanzamento dell'attività” fra i ricavi e, in contropartita, a riduzione del valore delle rimanenze di attività in corso, calcolato con il criterio della percentuale di completamento.

## ***DOCUMENTO N. 7***

### ***LA VALUTAZIONE DEI CREDITI***

#### ***1. Premessa***

Tenendo conto dei principi di "competenza" e "prudenza", in sede di redazione del bilancio d'esercizio, devono essere valutati analiticamente i rapporti creditorî in essere alla data di chiusura dell'esercizio, ivi inclusi i rischi connessi alla loro esigibilità, attingendo anche da informazioni note successivamente alla data del 31 Dicembre.

La fattispecie qui trattata riguarda il rischio di insolvenza da parte di persone fisiche, imprese, enti ed amministrazioni pubbliche, relativamente a fatture o altri addebiti emessi dall'azienda, non ancora incassati alla data di chiusura del bilancio.

#### ***2. Riferimenti normativi***

##### ***2.1 Disposizioni civilistiche***

L'art. 2424 del Codice Civile dispone che nell'attivo dello stato patrimoniale i crediti siano rilevati a seconda della natura e della scadenza degli stessi, al netto delle svalutazioni specifiche eventualmente effettuate.

L'art. 2426 del Codice Civile stabilisce che i crediti devono essere valutati secondo il presumibile valore di realizzo.

L'articolo 2427 del Codice Civile prescrive che la nota integrativa riporti le informazioni sui crediti di durata superiore al quinquennio e alla consistenza dei fondi iscritti nello Stato Patrimoniale (nella fattispecie Fondi rischi su crediti) e, per ciascun fondo, gli accantonamenti e gli utilizzi.

##### ***2.2 Principi Contabili***

Il tema della valutazione dei crediti è trattato nel documento n. 15 "Crediti" dei Principi Contabili dei dottori Commercialisti e Ragionieri così come aggiornati dall'Organismo italiano di contabilità – OIC-. Per le problematiche connesse ai rischi di esigibilità, si può fare inoltre riferimento al documento n. 19 "I Fondi per Rischi ed Oneri...".

## **2.3 Regolamento Regionale di contabilità**

Il Regolamento regionale di contabilità per le Aziende pubbliche di servizi alla persona prevede nell'attivo di stato patrimoniale al punto B III 2 i crediti immobilizzati, mentre al punto C II i crediti non immobilizzati prescrivendo altresì la suddivisione di quelli esigibili oltre l'esercizio successivo; nel passivo è prevista la possibilità di iscrivere nell'ambito dei Fondi rischi della classe B 2 eventuali Fondi per rischi su crediti.

## **3. Definizione**

La normativa civilistica prevede che i crediti siano iscritti tra le attività al valore di presumibile realizzo al netto della svalutazione eventualmente effettuata. Da ciò deriva, a fine esercizio, la necessità di considerarne il grado di esigibilità.

Relativamente ai crediti che devono essere oggetto di valutazione si possono individuare:

- *Crediti di dubbia esigibilità*
  - si tratta di crediti che presentano incertezze rispetto ad un esito positivo, per contestazioni su addebiti per prestazioni erogate, per debitori soggetti a procedure concorsuali, ecc..
- *Crediti di sicura inesigibilità*
  - si tratta di crediti scaduti che sicuramente, per ragioni di varia natura, non giungeranno a buon fine (ad esempio, crediti per prestazioni a soggetti deceduti o ad utenti cessati e resisi irreperibili).

## **4. Valutazione**

### **4.1 La svalutazione dei crediti**

Per poter effettuare una corretta valutazione dei rischi, è necessario che le unità operative aziendali interessate predispongano l'elenco delle posizioni creditorie di dubbia esigibilità, con le stime del relativo ammontare. Tali stime dovranno essere integrate da altre valutazioni desumibili dall'andamento storico, dall'esperienza e da ogni altro elemento utile.

L'accantonamento per la svalutazione dei singoli crediti (o categorie omogenee di crediti) sorti nell'esercizio o per l'eventuale adeguamento degli accantonamenti operati negli esercizi precedenti<sup>15</sup>, dovrà essere contabilizzato a conto economico nella posta Svalutazione dei crediti e, in

---

<sup>15</sup> Oltre a valutare i rischi sui crediti sorti nell'esercizio, deve essere verificata, in sede di formazione del Bilancio, la congruità degli accantonamenti operati in precedenti esercizi, effettuando, ove necessario, gli opportuni adeguamenti.

contropartita, negli specifici Fondi svalutazione crediti. Detti fondi andranno a rettificare nel bilancio d'esercizio i corrispondenti crediti, che conseguentemente saranno esposti al netto dei relativi fondi svalutazione.

Per le tipologie di crediti ad estremo frazionamento (riferiti a pluralità/eterogeneità di soggetti debitori) è possibile effettuare la svalutazione anche forfetariamente sull'importo totale, piuttosto che sui singoli crediti. Gli algoritmi di calcolo utilizzati dovranno, in questo caso, essere costantemente aggiornati poiché dovranno nel tempo fornire gli stessi risultati che si otterrebbero utilizzando il metodo analitico. Detta metodologia è in linea con una svalutazione così detta "generica", il cui trattamento contabile differisce da quello precedentemente illustrato, con riferimento al principio contabile n. 19 (Fondi per rischi ed oneri), si renderà necessario un "accantonamento per rischi su crediti" al relativo Fondo rischi.

### ***5. Le perdite su crediti***

I crediti di sicura inesigibilità devono essere stralciati nell'esercizio in cui la perdita risulti da elementi certi e precisi e sia definitiva, cioè siano venuti meno tutti i tentativi di recupero del credito in sofferenza.

Lo stralcio contabile del credito in sofferenza comporterà l'utilizzo del fondo svalutazione relativo alla specifica tipologia del credito (non è consentito ad esempio utilizzare Fondi svalutazione crediti "verso altri soggetti privati" a copertura di perdite su crediti "verso utenti"). E' meno vincolante l'utilizzo di un Fondo rischi generico.

Nel caso di insufficiente capienza del fondo, la quota parte di perdita non coperta sarà rilevata nel conto economico come *Insussistenza ordinaria dell'attivo*.

Nel rispetto del principio di competenza, le perdite sui crediti sorte nell'esercizio, dovranno invece sempre essere rilevate nel conto *Perdite su crediti dell'esercizio*, indipendentemente dall'esistenza di Fondi a copertura.

## ***DOCUMENTO N. 8***

### ***LA VALUTAZIONE DELLE DISPONIBILITÀ LIQUIDE***

#### ***1. Premessa***

In sede di redazione del bilancio d'esercizio, devono essere valutate analiticamente le disponibilità liquide esistenti alla data di chiusura dell'esercizio medesimo e riscontrabili oggettivamente dai documenti giuridici che le rappresentano o dal numerario esistente presso le singole casse.

#### ***2. Riferimenti normativi***

##### ***2.1 Disposizioni civilistiche***

L'articolo 2424 del Codice Civile prescrive che nell'attivo dello stato patrimoniale siano espressamente indicate le consistenze delle disponibilità liquide, rappresentate da: depositi bancari e postali, assegni, denaro e valori in cassa.

L'art. 2426 del Codice Civile stabilisce inoltre al punto 8, che i crediti (anche quelli verso banche o amministrazione postale) devono essere valutati, per la loro iscrizione nello Stato Patrimoniale, secondo il presumibile valore di realizzo.

##### ***2.2 Principi Contabili***

Il tema della valutazione delle disponibilità liquide è trattato nel documento n. 14 "Disponibilità liquide" dei Principi Contabili dei dottori Commercialisti e Ragionieri così come aggiornati dall'Organismo italiano di contabilità – OIC-, mentre l'argomento delle disponibilità in moneta estera è trattato dal Documento n. 26 dei medesimi Principi Contabili.

##### ***2.3 Regolamento Regionale di contabilità***

Il Regolamento regionale di contabilità per le Aziende pubbliche di servizi alla persona prevede nell'attivo di stato patrimoniale al punto C IV detta posta contabile.

### **3. Definizione**

La normativa civilistica prevede che le disponibilità liquide oggetto di valutazione si possono individuare in quelle di seguito indicate:

#### 1. Denaro e valori in cassa

Sono rappresentati da moneta a corso legale nazionale e valori bollati, per importi compatibili con le esigenze aziendali e comunque nel rispetto dei regolamenti interni. Non sono qui da ricomprendere eventuali titoli cambiari e valori mobiliari a breve, che trovano apposita collocazione in altre specifiche voci dell'attivo patrimoniale.

#### 2. Disponibilità in valuta

Le disponibilità liquide potrebbero essere anche costituite da moneta a corso legale di altri Paesi ovvero da assegni espressi in moneta non di conto.

#### 3. Depositi bancari e postali

Sono rappresentati da disponibilità presso l'Istituto Tesoriere o l'Amministrazione postale, aventi il requisito di essere disponibili a pronti o a brevissimo termine.

#### 4. Assegni

Sono rappresentati da titoli di credito bancari, esigibili a vista, nazionali ed esteri (ovviamente non ancora depositati presso la Tesoreria aziendale, ma esistenti presso le casse aziendali).

#### 5. Fondi liquidi vincolati

Sono rappresentati da quei fondi liquidi non disponibili, in quanto destinati ad uno specifico scopo (depositi bancari vincolati, fondi liquidi a garanzia, ecc.). E' necessario darne specifica indicazione in Nota Integrativa.

### **4. Valutazione**

Premesso che le ASP hanno una loro tesoreria il cui rapporto è regolato da un specifico contratto, si evidenzia di seguito come vengono rilevate le disponibilità liquide:

1. *Denaro e valori in cassa*: si devono rilevare attraverso specifico rendiconto del servizio preposto alla gestione. Periodicamente, sulla base di uno specifico regolamento interno, il responsabile redige il proprio rendiconto da riconciliarsi con i dati di contabilità.
2. *Disponibilità in valuta*: per detta posta si pone il problema della determinazione del tasso di cambio da adottare. Si propone, in conformità a quanto stabilito dal Documento n. 26 sopraccitato, di adottare il tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio.
3. *Depositi bancari e postali (rapporti di c/c)*: per i depositi bancari, a fine anno la rilevazione è possibile attraverso il conto del Tesoriere, mentre per i depositi postali fa fede il relativo

estratto conto. L'investimento in titoli (rilevabile attraverso appositi conti o specifici estratti conto) non vanno ad alimentare detta categoria contabile, trovando collocazione in altra sezione dell'attivo dello Stato Patrimoniale.

4. *Assegni*: si versano generalmente nel c/c e risultano dal conto del Tesoriere (e quindi all'interno delle liquidità). Nel caso restino presso l'Azienda, vengono rilevati a parte in apposito conto di contabilità generale e rientrano nelle disponibilità delle casse.

## ***DOCUMENTO N. 9***

### ***IL PATRIMONIO NETTO***

#### ***1. Premessa***

All'atto della redazione del bilancio d'esercizio è necessario individuare il "patrimonio netto" aziendale sia nella sua interezza che nelle poste ideali che lo compongono.

Nella sua globalità il patrimonio netto aziendale è una differenza algebrica fra attività e passività aziendali e la sua determinazione deriva dalla valutazione delle poste patrimoniali attive e passive del bilancio aziendale e non è pertanto suscettibile di autonoma stima.

Al contempo può essere "scomposto" in parti ideali, che singolarmente necessitano di valutazione analitica.

Scopo del presente Documento è pertanto la valutazione analitica delle poste ideali componenti il patrimonio netto aziendale.

#### ***2. Riferimenti normativi***

##### ***2.1 Disposizioni civilistiche***

L'articolo 2424 del Codice Civile prescrive che nel passivo dello stato patrimoniale siano espressamente indicate le poste componenti il Patrimonio netto aziendale.

L'art. 2427 del Codice Civile al punto 7 bis stabilisce che in Nota Integrativa devono essere espressamente indicate le componenti del Patrimonio Netto, specificando in appositi prospetti l'origine e la possibilità di utilizzo.

##### ***2.2 Principi Contabili***

Il tema della valutazione del Patrimonio netto è trattato nel documento n. 28 "Patrimonio netto" dei Principi Contabili del Consiglio nazionale dei dottori Commercialisti e Ragionieri così come aggiornati dall'Organismo italiano di contabilità – OIC-.

Inoltre ci si riferisce alle Raccomandazioni n° 1 "Quadro sistematico per la preparazione e predisposizione del bilancio della aziende no profit" e n° 2 "Valutazione ed iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende no profit" anch'esse emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti per i bilanci delle Aziende no profit.

##### ***2.3 Regolamento Regionale di contabilità***

Il Regolamento regionale di contabilità per le Aziende pubbliche di servizi alla persona prevede detta posta contabile nel passivo dello stato patrimoniale al punto A.

### 3. Definizione

Il Patrimonio netto è la differenza fra le attività e le passività di bilancio. Tale definizione nasce dall'esigenza contabile di "bilanciamento" tra le sezioni attivo e passivo dello stato patrimoniale secondo l'identità  $\text{Attività} = \text{Passività} + \text{Patrimonio netto}$ .

Il Patrimonio netto rappresenta in via generale l'entità dei mezzi apportati in sede di costituzione aziendale e di quelli autogenerati per effetto della gestione che, insieme al capitale di terzi, sono stati indistintamente investiti nelle attività aziendali.

In una accezione tipicamente aziendalistica (non aderente pertanto alla realtà delle Asp), il patrimonio netto rappresenta inoltre il capitale di "pieno rischio" il cui rimborso ai soci è subordinato al soddisfacimento del diritto di remunerazione e rimborso del capitale di terzi.

### 4. Valutazione

Come accennato in premessa il patrimonio netto non è suscettibile di autonoma valutazione, trattandosi di una classe risultante da differenza algebrica, pertanto la valutazione analitica dovrà essere effettuata relativamente alle attività/passività di stato patrimoniale che lo compongono.

Va però evidenziato che, pur trattandosi di posta unitaria, per finalità contabili e giuridiche il Patrimonio netto è suddiviso in "poste ideali", che lo schema di bilancio del regolamento di Contabilità individua nelle seguenti:

- I Fondo di dotazione
  - 1) all'1/1/200... (o comunque iniziale)
  - 2) variazioni
- II Contributi in c/capitale all'1/1/200... (o comunque iniziali)
- III Contributi in conto capitale vincolati ad investimenti
- IV Donazioni vincolate ad investimenti
- V Donazioni di immobilizzazioni (con vincolo di destinazione)
- VI Riserve statutarie
- VII Utili (Perdite) portati a nuovo
- VIII Utile (Perdita) dell'esercizio

#### 4.1 Fondo di dotazione all'1/1/200...

La categoria "Fondo di dotazione all'1/1/200...", rappresenta la contropartita contabile di tutti quei valori di attività e passività rilevati nell'ambito della redazione dello stato patrimoniale iniziale, comprese le immobilizzazioni non assoggettabili ad ammortamento quali ad esempio: i terreni, le opere d'arte nonché tutti quei beni che non arrecano direttamente o indirettamente benefici allo svolgimento dell'attività istituzionale.<sup>16</sup>

Fanno invece eccezione le attività immobilizzate che trovano quale contropartita i contributi in conto capitale (vedi punti successivi).

<sup>16</sup> Si veda nota n. 2 dell'Allegato n. 1 del Regolamento Regionale di contabilità.

Il Fondo di dotazione iniziale, scaturendo da una somma algebrica di valori, secondo quanto previsto dal prospetto di cui all'allegato 3 B) del regolamento regionale di contabilità delle Asp, non pone problemi valutativi.

Le variazioni dello stesso, da rilevare analiticamente al punto 2), subiranno movimentazioni solo dopo l'avvio del sistema di contabilità economico-patrimoniale, quando si dovranno eventualmente correggere errori di stima relativi a poste valutate in sede di redazione dello stato patrimoniale iniziale. A tal fine è opportuno ricordare che tale metodologia valutativa impedisce di attribuire ai componenti straordinari di reddito (sopravvenienze/insussistenze), differenze di valore oggettivamente riscontrate negli esercizi successivi a quello di avvio della contabilità economica nell'ambito delle attività e passività, rispetto alle valutazioni iniziali

#### **4.2 Contributi in conto capitale all'1/1/200...**

La categoria "Contributi in conto capitale all'1/1/200...", rappresenta la contropartita contabile al valore netto delle immobilizzazioni materiali ed immateriali soggette ad ammortamento. Detti contributi saranno da utilizzare già dall'esercizio di avvio della contabilità economica, per la "sterilizzazione" delle quote di ammortamento afferenti quei beni oggetto di contributo iniziale.

Contabilmente, a fronte della diminuzione della posta contabile in oggetto, risulterà l'iscrizione di specifica voce di ricavo al punto A 2 b) del Conto economico.

Ai fini del mantenimento o meno in essere del contributo in caso di dismissione del relativo bene pluriennale, si rinvia al paragrafo n. 5 del Documento n. 2 del presente manuale.

#### **4.3 Contributi in conto capitale vincolati ad investimenti**

Per contributi in conto capitale vincolati si intendono le somme erogate dallo Stato e/o da altri enti pubblici e/o privati alle Aziende per la realizzazione di iniziative dirette alla acquisizione, costruzione, ristrutturazione/ammodernamento/ampliamento di immobilizzazioni.

Trattasi di quei contributi e donazioni per i quali l'Azienda che ne beneficia ha il vincolo a non distogliere dall'uso previsto, stabilito dalle leggi e/o dal donatore che li concedono.

Nel caso specifico delle Asp i contributi possono essere principalmente ricondotti alle seguenti tipologie:

##### 1. Contributi in c/capitale indistinti da Enti pubblici

Trattasi di contributi erogati da Stato o Regione/Comuni al fine di acquisire beni o servizi durevoli, senza peraltro indicarne uno specifico utilizzo.

##### 2. Contributi in c/capitale vincolati da Enti pubblici o privati

Trattasi di contributi analoghi per natura a quelli sopra evidenziati, anche se presentano un vincolo di destinazione. Essi possono derivare anche da altri enti pubblici (soprattutto Comuni).

Si segnalano, a mero titolo esemplificativo e senza pretese di completezza le seguenti tipologie:

- finanziamenti ex art. 20 L.67/88, finalizzati alla costruzione di nuovi immobili o al miglioramento di quelli esistenti;
- contributi in conto capitale di altri enti per la realizzazione di specifici progetti.

I contributi sono iscrivibili in contabilità (conseguentemente in bilancio) al momento in cui è accertato in via definitiva il titolo che dà diritto all'incasso (formale delibera di erogazione); in caso di incertezza si dovrà attendere il momento dell'incasso per la relativa iscrizione. Qualora il materiale versamento delle disponibilità monetarie non sia contestuale alla delibera si provvederà ad iscrivere in contabilità un credito verso l'ente erogatore.

#### ***4.4 Donazioni vincolate ad investimenti***

Detta categoria contiene quelle donazioni in denaro vincolate al conto capitale in quanto finalizzate ad un futuro investimento pluriennale. Le stesse verranno poi successivamente utilizzate per la sterilizzazione delle future quote di ammortamento dei beni pluriennali acquisiti.

Rientrano nella fattispecie anche le elargizioni delle Fondazioni ancorché non abbiano natura di donazione, rientrando tale funzione tra gli scopi statuari propri.

#### ***4.5 Donazioni di immobilizzazioni (con vincolo di destinazione)***

Questa categoria sarà alimentata solo successivamente all'introduzione del sistema di contabilità economico-patrimoniale, risultando quale contropartita contabile dei beni pluriennali donati all'Asp; anche detti contributi per donazioni dovranno essere poi utilizzati per la sterilizzazione delle future quote di ammortamento dei beni pluriennali donati.

#### ***4.6 Riserve statutarie***

Questa categoria sarà alimentata solo successivamente all'introduzione del sistema di contabilità economico-patrimoniale, dovendo accogliere futuri accantonamenti di utili, effettuati in coerenza con quanto eventualmente stabilito dai singoli Statuti delle Asp.

#### ***4.7 Utili (Perdite) portati a nuovo***

Tale categoria sarà alimentata solo dal secondo esercizio successivo all'introduzione del sistema di contabilità economico-patrimoniale in quanto accoglie i risultati economici delle gestioni pregresse riportati a nuovo.

Sarà cura dell'Assemblea dei soci (anche in conformità con quanto sancito dai singoli Statuti) individuare le modalità di utilizzo dei risultati positivi di gestione e di copertura di quelli negativi. Fino a quel momento gli stessi (utili/perdite anni precedenti), saranno contabilizzati nell'ambito di detta posta del Patrimonio Netto.

E' opportuno precisare che se i soci decidono di apportare attività finanziarie e/o immobilizzate a copertura di eventuali perdite, si dovrà rilevare in contropartita "all'attività" apportata (o all'eventuale credito precedentemente rilevato), la diretta diminuzione della perdita oggetto di copertura.

L'Assemblea dei Soci può decidere di destinare utili d'esercizio (o parte di essi) come di seguito indicato:

- a) **a copertura di perdite pregresse.** Si tratterà di una permutazione nell'ambito della stessa categoria contabile del Patrimonio Netto.
- b) **ad investimenti futuri.** Si tratterà, anche in tal caso, di permutazione nell'ambito del Patrimonio netto ma fra categorie contabili diverse (Utili anni precedenti e contributi in conto capitale da utilizzare).

#### 4.8 *Utile (perdita) dell'esercizio*

Questa categoria sarà alimentata solo successivamente all'introduzione del sistema di contabilità economico-patrimoniale, dovendo accogliere il risultato economico (utile/perdita) dell'esercizio in chiusura.

### 5. *Contabilizzazione ed utilizzo dei contributi in conto capitale*

Secondo i principi e la prassi contabile i contributi in conto capitale commisurati al valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali, possono essere iscritti in base a diversi criteri di valutazione, che hanno a fondamento altrettante teorie.

- a) Il primo criterio accredita al conto economico il contributo gradatamente in relazione alla vita utile dei cespiti; questo criterio di valutazione può essere applicato con due metodi di contabilizzazione, entrambi ritenuti corretti:
- i contributi, inizialmente imputati a conto economico, vengono rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di risconti passivi;
  - i contributi vengono portati a riduzione del costo dei cespiti a cui essi si riferiscono.

Con il primo metodo si imputano a conto economico costi per ammortamenti calcolati sul costo "pieno" dei cespiti e fra gli altri ricavi viene trasferita dal risconto passivo la quota di contributo di competenza dell'esercizio.

Con il secondo metodo vengono imputati al conto economico costi per ammortamenti calcolati sul costo del cespite al netto del contributo.

- b) Il secondo criterio considera il contributo parte integrante del patrimonio netto. Questo criterio di valutazione genera l'iscrizione del contributo in una posta contabile ben distinta tra le voci di patrimonio netto ed in tal caso l'ammortamento viene calcolato sull'importo pieno del cespite. Orientamenti dottrinali sostengono che anche questo criterio è considerato ammissibile purchè il contributo in c/capitale sia effettivamente destinato ad integrare il Patrimonio netto e non concorra né direttamente né indirettamente alla formazione del reddito d'esercizio.
- c) Un terzo criterio prevede invece per una migliore rappresentazione nel bilancio Aziendale, l'iscrizione dei contributi in conto capitale tra le voci di Patrimonio netto, con successivo accredito graduale a conto economico, attraverso il processo di sterilizzazione degli ammortamenti dei cespiti finanziati con detti contributi.

Detta contabilizzazione nell'ambito del patrimonio netto aziendale trova riscontro nella "Raccomandazione" n° 2 emanata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti per i bilanci delle Aziende no profit.

Detto Documento definisce il trattamento contabile da adottare per le liberalità, a cui i contributi in oggetto possono essere giuridicamente assimilabili, intendendo per liberalità "...qualsiasi forma di erogazione volontaria ad un'azienda di denaro o di altre attività, materiali o immateriali, ovvero la cancellazione delle sue passività, per mezzo di un trasferimento non reciproco da parte di un altro soggetto, che non riceve in cambio alcun beneficio tangibile approssimativamente dello stesso valore. La causa del trasferimento è, quindi, da individuare nella volontà dell'erogante di sostenere le finalità istituzionali e di utilità sociale dell'azienda non profit".

Ne consegue che la definizione di liberalità adottata dalla raccomandazione è perfettamente applicabile alla casistica in oggetto. Il documento prosegue poi nel definire le modalità di trattamento contabile da applicare alle liberalità vincolate (vedasi i contributi in questione) ed a quelle non vincolate. In particolare, per le "liberalità vincolate temporaneamente per scopo" raccomanda di effettuare, al termine dell'esercizio, una "riclassificazione, per un valore pari all'ammontare delle risorse vincolate per scopo e non ancora utilizzate", ad una specifica voce del Patrimonio netto denominata "Fondi vincolati destinati da terzi".

Analogamente, si può riscontrare nella raccomandazione n° 1 (nello schema di bilancio) un'altra voce specifica del Patrimonio netto denominata "Contributi in conto capitale vincolati da terzi".

L'insieme di queste considerazioni porta ad affermare che per una migliore rappresentazione nel bilancio delle Aziende no profit, i contributi residui non ancora utilizzati devono essere iscritti in apposite voci del Patrimonio netto.

Per le ragioni su esposte si decide di adottare per le Asp quest'ultima metodologia di rappresentazione contabile dei contributi in conto capitale vincolati ad investimenti.

## **DOCUMENTO N. 10**

### ***I FONDI PER RISCHI E PER ONERI***

#### ***1. Premessa***

In sede di redazione del bilancio d'esercizio devono essere valutati "i rischi" connessi ai fatti gestionali, attingendo anche alle informazioni note dopo il 31 Dicembre.

Fra le operazioni contabili collegate a queste valutazioni, sono civilisticamente rilevanti gli accantonamenti ai seguenti fondi:

- Fondo per imposte, anche differite
- Fondi per rischi;
- Altri Fondi (per oneri).

#### ***2. Riferimenti normativi***

##### ***2.1 Disposizioni civilistiche***

L'articolo 2424-bis, 3° comma, del Codice Civile prescrive che gli accantonamenti per rischi ed oneri siano destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio siano indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza.

L'articolo 2427 del Codice Civile prescrive che la nota integrativa riporti le informazioni sulla consistenza dei fondi iscritti nello Stato Patrimoniale e, per ciascun fondo, gli accantonamenti e gli utilizzi.

##### ***2.2 Principi Contabili***

Ai fondi per rischi ed oneri è dedicato il documento n. 19 "Fondi per rischi ed oneri" dei Principi Contabili dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri così come aggiornati dall'Organismo italiano di contabilità – OIC-. Il documento n. 25 tratta le imposte sul reddito e conseguentemente si occupa del fondo per imposte.

### **2.3 Regolamento Regionale di contabilità**

Il Regolamento regionale di contabilità per le Aziende pubbliche di servizi alla persona prevede i fondi per rischi ed oneri al punto B del passivo dello stato patrimoniale.

### **3. Definizione**

I fondi per rischi ed oneri accolgono quote di costo (accantonamenti) destinate 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.

Conseguentemente gli accantonamenti che alimentano detti fondi possono essere di due tipi:

1. Accantonamenti a fronte di passività certe, il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza sono indeterminati. Si tratta quindi di fondi spese o per oneri, ovvero di costi e perdite di competenza dell'esercizio in chiusura a fronte di obbligazioni o eventi già assunte/verificati alla medesima data, ma non ancora definiti esattamente nell'ammontare, che necessitano conseguentemente di un processo di stima.
2. Accantonamenti a fronte di passività probabili, il cui ammontare e la cui data di sopravvenienza sono indeterminati. Si tratta quindi di fondi rischi, ovvero di costi e perdite di presunta competenza dell'esercizio in chiusura, a fronte di obbligazioni o eventi probabili ma non ancora definiti in quanto si risolveranno in futuro, al verificarsi o meno di determinate condizioni, confermando per l'azienda una perdita (totale o parziale), il sorgere di una passività o la diminuzione di una attività. Come i fondi spese, anch'essi necessitano di un processo di stima, ovviamente più complesso dato il maggior grado di incertezza.

#### **3.1 Fondo per imposte, anche differite**

- *Fondo per imposte*  
Comprende debiti tributari per accertamenti probabili e/o contenziosi in corso, che devono essere valutati in base al presumibile esito degli stessi. Nel Fondo imposte non possono quindi essere contabilizzate imposte dirette od indirette autodeterminate, da liquidare nell'esercizio successivo, che rappresentano invece "Debiti tributari".
- *Fondo per imposte differite*  
Accoglie quegli accantonamenti connessi ad imposte da stanziare in futuro, relativamente a quelle differenze temporanee emergenti fra il risultato civilistico e quello fiscale (risultato civilistico superiore a quello fiscale in seguito, ad esempio, al

rinvio di quote di ricavi già rilevati, in quanto civilisticamente di competenza ma fiscalmente trasferibili ad esercizi futuri).

### **3.2 *Fondi per rischi***

Si tratta, come detto, di accantonamenti per passività potenziali la cui esistenza è solo probabile, tipicamente per rischi di incendi, furti, calamità naturali, cause di responsabilità civile.

Alcuni di questi rischi possono essere coperti da polizze assicurative per cui, a fronte del pagamento di un premio, essi sono trasferiti in capo alle Compagnie di assicurazione; il determinarsi dell'evento negativo non inciderà quindi sul bilancio dell'Azienda, purché la copertura assicurativa sia congrua. Conseguentemente la costituzione dei fondi si determinerà quindi per i rischi assicurabili, ma non assicurati (o parzialmente assicurati), oltre che per quelli non assicurabili, quali ad esempio, il rischio di soccombere in controversie fiscali o in cause civili in corso.

#### **3.2.1 *Tipologie di fondi per Rischi***

- *Fondi per cause civili (o Fondo vertenze in corso)*  
Lo si alimenta in presenza di richieste di indennizzi, risarcimenti, compensi o altro, per i quali sono state promosse cause civili, ancora in corso alla data di chiusura dell'esercizio, da parte di terzi a carico dell'Azienda.
- *Fondi per rischi non coperti da contratti assicurativi.*
- *Fondo Rischi su crediti*  
Per la sua determinazione si rinvia al Documento n. 7 del presente manuale (valutazione analitica dei crediti).
- *Fondo prestiti sull'onore*  
Lo si costituisce a fronte del rischio di insolvenze da parte dei debitori principali, in presenza di garanzie rilasciate dall'Asp per prestiti sull'onore; è opportuno ricordare che tali garanzie devono essere iscritte anche fra i conti d'ordine, quali obbligazioni di garanzia, per il loro intero importo.

#### **3.2.2 *Altri Fondi (per oneri)***

A tale categoria afferiscono, come precedentemente detto, gli accantonamenti per oneri di competenza dell'esercizio già maturati, il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza sono indeterminati alla data di chiusura del bilancio.

#### **3.2.3 *Tipologie di fondi per Oneri***

- *Fondo spese legali*  
Si costituisce qualora il fondo per cause civili (trattato al precedente punto 3.2.1), non comprenda le spese legali e/o qualora le spese legali siano collegate ad iniziative dell'Azienda a carico di terzi.

- Fondo manutenzioni cicliche  
Si costituisce per la ripartizione sugli esercizi di competenza, del costo per interventi manutentivi non incrementativi, periodicamente programmati su beni mobili ed immobili, il cui costo è da sostenersi in un'unica soluzione nell'esercizio in cui l'intervento manutentivo ha luogo.
- Fondo oneri a utilità ripartita personale cessato  
L'iscrizione di detto fondo è ammissibile qualora sia prevista la corresponsione di miglioramenti retributivi a favore del personale in quiescenza.
- Fondo rinnovi contrattuali personale dipendente  
Detto fondo accoglie gli accantonamenti da effettuarsi al termine di ogni esercizio contabile, relativamente a miglioramenti retributivi in periodo di "vacanza contrattuale".
- Fondo per ferie e festività non godute personale dipendente  
Corrispondono ad una obbligazione di importo oggettivamente determinabile (ragione per cui una parte della dottrina contabile è portata a considerare detti importi un debito, nonostante l'incertezza del periodo di verificabilità). La probabile mancata monetizzazione non fa venir meno la necessità di attribuirne il costo a carico dell'esercizio nel quale un fattore produttivo - il personale - è stato utilizzato in misura diversa a quanto liquidato. La sua riduzione, che si determina nell'esercizio in cui i dipendenti usufruiranno delle ferie maturate in precedenza (prestando perciò minore attività lavorativa), produrrà, sul medesimo esercizio, un minor costo; analogamente l'incremento genererà un maggior costo di competenza.  
La determinazione del Fondo in oggetto avviene come di seguito indicato:
  - a. numero dei giorni di ferie/festività spettanti al dipendente, che deve comprendere tutti i giorni di ferie maturati a favore del dipendente alla data del bilancio;
  - b. il costo giornaliero per l'Asp che deve comprendere la retribuzione lorda ed i contributi sociali e fiscali a carico dell'Asp.Il Fondo è rilevato correttamente se corrisponde al costo totale delle singole ferie/festività maturate a favore dei dipendenti alla data di chiusura del bilancio e cioè pari a quanto si sarebbe dovuto corrispondere ai dipendenti, agli enti previdenziali e all'Amministrazione finanziaria nell'ipotesi in cui a tale data fosse cessato il rapporto di lavoro.
- Fondo recupero ore straordinarie personale dipendente  
Analogamente al precedente, rappresenta l'importo dovuto ai dipendenti per ore di straordinario lavorate che verranno liquidate o recuperate nell'esercizio successivo, ed in maniera analoga si deve procedere per la valutazione.
- Fondo per rendite vitalizie e legati  
Contabilizza il valore attribuito alle prestazioni future da rendere a fronte di beni ottenuti a seguito di donazioni o disposizioni testamentarie. Detto fondo troverà il relativo utilizzo all'atto dell'erogazione delle prestazioni effettuate.

- Fondo per interessi passivi fornitori

L'iscrizione di tale fondo è da ritenersi corretta in presenza di ritardi, non occasionali, nei pagamenti ai fornitori, qualora sia prevedibile una loro richiesta; dovrà avvenire al termine dell'esercizio, relativamente alle quote di competenza maturate nell'ambito dell'esercizio medesimo.

#### **4. Valutazione**

Per consentire una corretta valutazione delle passività certe ma non ancora manifestatesi e di quelle potenziali, è necessario che le varie Unità operative dell'Azienda (*Ufficio legale, Ufficio del Personale, Ragioneria, ecc.*) si attivino per la predisposizione tempestiva dell'elenco dettagliato delle posizioni, con la formulazione delle relative stime. Tale documentazione costituirà la base per la verifica, da parte dell'organo di revisione contabile, dei criteri seguiti per la congrua determinazione delle relative poste di Bilancio.

Oltre a valutare i rischi relativi ad eventi manifestatisi nell'ultimo esercizio, in sede di formazione del Bilancio deve essere valutata anche la congruità degli accantonamenti operati in precedenti esercizi, effettuando gli opportuni adeguamenti (per esempio per esiti negativi in giudizi di primo grado) o le necessarie rettifiche quando, al contrario, il rischio sia venuto a cessare oppure sia diminuito in misura significativa.

Gli accantonamenti al "Fondo rischi" devono corrispondere a passività la cui esistenza è solo probabile (*passività potenziali*).

Ogni rischio od onere futuro deve essere correttamente valutato, considerando che non è comunque legittimo accantonare somme in fondi rischi generici.

#### **4.1 Tipologie da non iscrivere nella macroclasse "Fondi per rischi e oneri"**

- Indennità personale dipendente (o compensi arretrati personale dipendente)

La normativa contrattuale dei vari comparti prevede che la liquidazione delle indennità al personale debba avvenire nel limite di fondi appositamente costruiti a livello aziendale con riferimento a dati di spesa storici dell'azienda o ad altri parametri oggettivamente determinabili. I contratti prevedono espressamente che i fondi devono essere utilizzati ed in caso di disponibilità residue possano essere, previa consultazione sindacale, anche riconvertiti.

La contabilizzazione di questi costi nell'ambito del Passivo può presentare elementi di incertezza: da un lato non esiste una individuazione precisa dei creditori e gli accantonamenti, anche se sono collegati a posizioni debitorie certe, non sono esattamente determinabili, in quanto sono la risultante di applicazione di calcoli matematici riferiti ad andamenti storici della spesa e che in alcuni casi (es. penalizzazioni sulla liquidazione degli incentivi per mancato raggiungimento degli obiettivi), potrebbero non essere completamente utilizzati. Dall'altra si deve tener conto che l'impegno nei confronti del personale, considerato nel suo complesso, è certo.

Poiché il margine di indeterminazione è minimo e non significativo si ritiene corretto far prevalere la seconda considerazione, e si suggerisce pertanto di iscrivere il costo del

personale maturato nell'esercizio ed ancora da liquidare, complessivamente determinato, fra i Debiti verso il personale.

- Svalutazione crediti e svalutazione partecipazioni

Dette poste sono riconducibili a rischi di inesigibilità specifica (da contabilizzare come poste rettificative dell'attivo), già trattati al Documento n. 7 del presente manuale.

- Riserve di utili

Costituiscono accantonamenti di utili e devono essere iscritti nell'ambito del Patrimonio netto.

- Regolazione premi assicurativi

Qualora entro la data di formazione del bilancio le Compagnie assicurative abbiano definito l'entità del conguaglio dei premi, il relativo importo costituirà un vero e proprio debito da iscrivere fra i "Debiti verso fornitori". Solo nel caso in cui l'importo non sia disponibile, si procederà all'iscrizione ad apposito Fondo per oneri.

- Oneri diversi

Come già detto, non si può dare luogo ad accantonamenti a contenuto generico.

# **DOCUMENTO N. 11**

## **LA VALUTAZIONE DEI DEBITI**

### **1. Premessa**

I debiti sono obbligazioni a pagare somme determinate ad una scadenza predefinita. In particolare nascono da quelle obbligazioni che presentano le seguenti caratteristiche:

- natura determinata;
- esistenza certa;
- ammontare determinato;
- scadenza determinata.

### **2. Riferimenti normativi**

#### **2.1 Disposizioni civilistiche**

L'art. 2424 del Codice Civile stabilisce che i debiti debbano essere iscritti alla macroclasse D) del passivo dello Stato Patrimoniale, con separata indicazione per ciascuna voce della parte esigibile oltre l'esercizio successivo a quello in chiusura. Ai fini dell'indicazione della componente di debito esigibile oltre l'esercizio successivo occorre fare riferimento, non alla scadenza nominale, bensì all'esigibilità di fatto: infatti, in alcuni casi, rapporti di debito formalmente scadenti a breve termine, restano aperti per periodi medio-lunghi.

#### **2.2 Principi Contabili**

Il tema della valutazione dei debiti è trattato nel documento n.19 "I fondi per rischi ed oneri, il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato, i debiti" dei Principi Contabili dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri così come aggiornati dall'Organismo italiano di contabilità – OIC-.

#### **2.3 Regolamento Regionale di contabilità**

Il Regolamento regionale di contabilità per le Aziende pubbliche di servizi alla persona prevede i Debiti al punto D del passivo dello stato patrimoniale.

### 3. Definizione

I debiti sono classificati prevalentemente per natura, cioè sulla base della tipologia del soggetto creditore. La classificazione dei debiti nel bilancio di esercizio deve rispondere al postulato della chiarezza.

Un secondo profilo di classificazione, strettamente legato alla natura dei debiti, prevede che l'obbligazione da pagare possa avere origine da diversi tipi di prestazioni, infatti si possono distinguere in:

**debiti di finanziamento** (legati a operazioni che hanno per oggetto richieste dirette di somme di denaro):

- verso soci per finanziamenti
- per mutui e prestiti
- verso l'Istituto Tesoriere

**debiti di funzionamento** (sorti in relazione al sostenimento di costi legati alla gestione caratteristica):

- per acconti
- verso i fornitori
- verso società partecipate
- verso Enti Pubblici (ambito distrettuale e non)
- per fatture da ricevere e note di accredito da emettere

**altri debiti** (originati da altre tipologie di operazioni come per esempio verso l'Erario o gli istituti previdenziali):

- debiti tributari
- debiti verso Istituti di Previdenza e di sicurezza sociale
- altri debiti.

Quando nell'ambito delle categorie sopra descritte vi siano debiti di importo rilevante verso creditori che hanno peculiari caratteristiche, tali debiti devono avere separata indicazione o direttamente nello stato patrimoniale o nella Nota integrativa.

In relazione all'origine dell'obbligazione è possibile stabilire il momento nel quale iscrivere il debito a bilancio; secondo la regola generale dettata dal documento n.19 dei Principi contabili sopraccitati, l'iscrizione del debito viene perfezionata:

- per i debiti legati agli acquisti di beni il trasferimento avviene nel momento in cui si realizza il passaggio di proprietà, che di solito coincide con l'atto di ricevimento del bene;
- per i debiti relativi all'acquisto di servizi l'iscrizione in bilancio avviene quando le prestazioni sono state rese, oppure, nei casi di prestazioni continuative, quando maturano i corrispettivi contrattuali. Gli ammontari pagati ai fornitori di beni e di servizi prima del verificarsi delle condizioni precedentemente esposte, vanno rilevati come acconti fra le rimanenze per le forniture d'esercizio e fra le immobilizzazioni materiali o immateriali per l'acquisizione di immobilizzazioni. Gli anticipi e depositi ricevuti da clienti a fronte di vendite di prodotti e servizi vanno rilevati come acconti tra i debiti di stato patrimoniale fino al momento in cui la vendita è contabilizzata;
- per i debiti di origine non commerciale la rilevazione si perfeziona nel momento in cui sorge giuridicamente l'obbligazione verso la controparte. In particolare:

- i mutui vanno rilevati se si è verificata l'erogazione dei fondi;
- per salari e stipendi e per le relative ritenute operate a diverso titolo, per la rilevazione si tiene conto della competenza temporale;

Relativamente alla scadenza, occorre dare separata evidenza nello stato patrimoniale ai debiti a breve scadenza rispetto a quelli a media o lunga scadenza. Questo per rispettare una delle finalità del bilancio che è quella di fornire informazioni sulla situazione finanziaria. I debiti a breve scadenza sono quelli che scadono entro l'esercizio successivo cui il bilancio è riferito, quelli a medio-lungo quelli che scadono oltre.

Nel caso esistano debiti con garanzie reali (ipoteca, pegno, privilegi speciali) questi devono essere evidenziati separatamente con specifica indicazione nella Nota integrativa della natura della garanzia, evidenziando altresì la medesima nell'ambito dei conti d'ordine.

#### **4. Valutazione**

Non essendo data dal Codice Civile nessuna indicazione specifica relativa al criterio di valutazione dei debiti, si stabilisce, come regola generale, l'esposizione di tale posta in bilancio al valore nominale.

##### Debiti verso soci per finanziamenti

Si tratta di una posta di debito da contabilizzare all'atto dell'ottenimento di anticipazioni all'Asp da parte dei soci.

##### Debiti per mutui e prestiti

I mutui passivi vanno esposti in bilancio al loro valore nominale; gli oneri accessori connessi all'ottenimento dei mutui vanno differiti e ammortizzati in base al periodo di durata del prestito.

##### Debiti verso Istituto Tesoriere

Il saldo da esporre in bilancio deve esprimere l'effettivo debito per capitale, interessi ed oneri accessori maturati ed esigibili alla data del bilancio, anche se gli interessi e gli oneri accessori vengono addebitati successivamente a tale data.

##### Debiti per acconti

In detta categoria vanno esposti gli importi ricevuti dai clienti (e conseguentemente fatturati), a titolo di anticipo per prestazioni da erogare o forniture di beni da effettuare successivamente all'incasso. Vanno esposti per l'importo effettivamente ottenuto (genericamente corrispondente a quello contrattuale).

##### Debiti verso fornitori

I debiti verso fornitori vanno registrati al netto degli sconti commerciali. Gli sconti di cassa devono essere rilevati al momento del pagamento. Nel caso intervengano modifiche a causa di resi o di rettifiche di fatturazione (esempio merci difettose, discordanza tra la merce consegnata e le ordinazioni, ritardi di consegna, prezzi diversi da quelli concordati, errori di conteggi nelle fatture, ecc...) se queste sono rilevanti e certi il valore nominale dei debiti in bilancio deve essere rettificato nella misura corrispondente all'ammontare definito con la controparte.

Debiti verso: imprese partecipate, Regione, Provincia, Comuni dell'ambito distrettuale, Azienda Sanitaria, Stato ed altri Enti Pubblici

Per queste poste di bilancio valgono gli stessi principi enunciati per i debiti verso fornitori.

Debiti tributari

Tale voce comprende i debiti per i diversi tributi a carico dell'Asp quali:

- le imposte dirette (Ires-Irap), risultanti dalla dichiarazione annuale, nonché debiti per accertamenti definitivi o contenziosi conclusi;
- le imposte indirette, quali i debiti per Iva;
- le ritenute operate in qualità di sostituto d'imposta

I debiti per imposte probabili o incerte nell'ammontare o nella data di sopravvenienza, come le imposte differite, vanno iscritte nella voce B.1 "Fondi per imposte, anche differite".

I debiti per le singole imposte devono essere iscritti al netto di acconti, ritenute d'acconto e crediti d'imposta, tranne nel caso in cui ne sia stato chiesto il rimborso. In questo caso gli importi di cui è stato chiesto il rimborso vanno esposti tra i crediti alla voce CII.8.

Debiti verso Istitui di previdenza e sicurezza sociale

Questa voce comprende i debiti verso l'Inpdap, l'Inail ed altri istituti di previdenza per somme ancora da versare. Tali debiti hanno origine sia da ritenute alla fonte operate sulle retribuzioni corrisposte al personale dipendente e non, sia dai contributi direttamente a carico dell'Asp.

Debiti verso personale dipendente

Rilevano gli importi dovuti per rapporti contrattuali in essere con il personale dipendente. Vanno iscritti per il valore contrattuale degli stessi.

Altri debiti verso privati

Per queste poste di bilancio, residuali rispetto a quelle considerate precedentemente, valgono gli stessi principi sin qui enunciati.

Debiti per fatture da ricevere e note di accredito da emettere

Detta posta contabile si alimenta in sede di chiusura dell'esercizio, quando si è ottenuto un servizio o ricevuto un bene (quest'ultimo individuabile anche dal relativo documento di trasporto) relativamente ai quali non si è ancora ricevuta la relativa fattura. Ai fini della valutazione il primo parametro di riferimento è il valore contrattuale del bene o del servizio ricevuto; in assenza di un riferimento contrattuale si potrà prendere quale parametro valutativo quello di mercato per beni o servizi analoghi.

## ***DOCUMENTO N. 12***

### ***I RATEI ED I RISCONTI***

#### ***1. Premessa***

La gestione aziendale costituisce un processo in continuo sviluppo, per cui gli obblighi derivanti dalla formazione del bilancio, alla scadenza di ogni esercizio, richiedono una valutazione di tutte le operazioni del ciclo economico non ancora concluse e di quelle non ancora iniziate sotto l'aspetto finanziario e contabile, ma già produttive di effetti, sia sul patrimonio che sul reddito.

#### ***2. Riferimenti normativi***

##### ***2.1 Disposizioni civilistiche***

L'articolo 2424-bis, comma 5, fornisce la definizione del contenuto delle voci Ratei e Risconti e precisa che possono esservi iscritti soltanto quote di costi e proventi, comuni a due o più esercizi, l'entità dei quali varia in ragione del tempo, qualora manchi questa condizione non si tratterà di ratei o di risconti, ma semplicemente di debiti o di crediti e talvolta di rimanenze.

L'art. 2427 prescrive che nella nota integrativa sia indicata la composizione delle voci "Ratei e risconti attivi" e "Ratei e risconti passivi", qualora il loro ammontare sia apprezzabile.

##### ***2.2 Principi Contabili***

Alla definizione, rilevazione e valutazione dei ratei e risconti è interamente dedicato il documento n.18 dei Principi Contabili dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri così come aggiornati dall'Organismo italiano di contabilità – OIC-.

Ad integrazione di quanto previsto all'art. 2427 del Codice Civile viene disposta in nota integrativa la suddivisione dei ratei e dei risconti fra quelli aventi durata inferiore e quelli aventi durata superiore ai cinque anni, indipendentemente dal loro ammontare.

##### ***2.3 Regolamento Regionale di contabilità***

Il Regolamento regionale di contabilità per le Aziende pubbliche di servizi alla persona prevede nell'attivo di stato patrimoniale al punto D l'iscrizione dei ratei e risconti attivi ed al punto E del passivo l'iscrizione dei ratei e risconti passivi.

### 3. Definizione

I ratei ed i risconti misurano quote di ricavi o costi riferentesi ad un arco temporale che ricomprende due o più esercizi. In sede di formazione del bilancio d'esercizio, per rispettare il principio della competenza economica si effettuano scritture rettificative di integrazione – rilevazione dei ratei –, o di storno/rettifica – rilevazione dei risconti –, ai dati di costo e ricavo d'esercizio.

#### 3.1 Ratei attivi e passivi

I ratei attivi e passivi misurano, per la quota parte di competenza dell'esercizio, rispettivamente proventi ed oneri che:

- si manifesteranno in esercizi futuri;
- sono comuni a più esercizi;
- sono ripartibili sugli stessi esercizi in ragione del tempo.

La loro contropartita è rappresentata, a conto economico, dagli specifici conti di ricavo e di costo a cui tali proventi od oneri di competenza dell'esercizio andranno imputati.

##### *Esempi di Ratei attivi*

- *quota di un canone attivo di locazione con addebito posticipato del canone al conduttore, con scadenza del periodo, successiva alla fine dell'esercizio ;*
- *quote di interessi maturati per cedole di titoli in portafoglio, con scadenza successiva alla fine dell'esercizio.*

##### *Esempi di Ratei passivi*

- *quota di interessi passivi su mutui maturati nell'esercizio, con rata in scadenza oltre la chiusura dell'esercizio;*
- *quota di un canone passivo di locazione di competenza dell'esercizio, con rata in scadenza oltre la chiusura dell'esercizio stesso.*

#### 3.2 Risconti attivi e passivi

I risconti attivi e passivi misurano, per la quota parte non di competenza dell'esercizio, oneri e proventi che:

- si sono manifestati integralmente nell'esercizio o in esercizi precedenti (indipendentemente dagli aspetti finanziari);
- sono comuni a più esercizi;
- sono ripartibili sugli stessi esercizi in funzione del tempo.

La loro contropartita è rappresentata, a conto economico, dagli specifici conti di costo e ricavo da cui tali quote di oneri e proventi (non di competenza dell'esercizio) vengono stornati, per essere rinviati al nuovo esercizio.

*Esempi di Risconti attivi*

- *quota di un premio di assicurazione pagato nell'esercizio con copertura assicurativa per un periodo scadente oltre la fine dell'esercizio;*
- *quota della tassa di circolazione autoveicoli per il periodo successivo alla fine dell'esercizio;*
- *quota di un canone passivo anticipato di locazione/manutenzione, relativamente al periodo la cui scadenza vada oltre la fine dell'esercizio;*
- *quota di un abbonamento annuale, sottoscritto nell'esercizio e scadente nel nuovo anno;*
- *quota di un maxi-canoni di un contratto di leasing.*

*Esempi di Risconti passivi*

- *quota di un canone attivo di locazione, con fatturazione/addebito anticipati, relativamente al periodo con scadenza oltre la fine dell'esercizio in chiusura.*
- *quota di interessi attivi fatturati anticipatamente per una dilazione di pagamento, la cui scadenza vada oltre la fine dell'esercizio.*

**4. Valutazione**

La quantificazione dei ratei e dei risconti si determina rapportando l'onere od il provento al periodo di durata del contratto e moltiplicandolo poi per i giorni che intercorrono dalla data di inizio del contratto (se questa coincide con l'effettivo inizio dello stesso) alla data di chiusura dell'esercizio (ratei) o per i giorni che intercorrono dalla data di chiusura dell'esercizio ed il termine del contratto stesso (risconti).

**4.1 Fattispecie non riconducibili a Ratei o Risconti**

- *Addebiti per beni ceduti o servizi erogati nell'esercizio per i quali non è stato emesso il relativo documento contabile (Fatture/Note addebito da emettere);*
- *anticipazioni a fornitori, liquidate nell'esercizio, per servizi che saranno integralmente erogati nell'esercizio successivo (Anticipi a fornitori);*
- *costi per beni o servizi la cui competenza è dell'esercizio, per i quali non si è ancora ricevuto il relativo documento contabile (Fatture/Note di addebito da ricevere);*
- *interessi attivi/passivi bancari dell'ultimo trimestre (Crediti/Debiti verso il Tesoriere);*
- *ferie non godute dai dipendenti e ore di straordinario da recuperare (Altri Fondi per oneri);*
- *straordinari non ancora liquidati al personale (Debiti verso il personale);*
- *attività in corso al termine dell'esercizio* <sup>17</sup> *(Attività in corso);*

---

<sup>17</sup> Per l'individuazione di tali attività vedasi il Documento n. 6

## ***DOCUMENTO N. 13***

### ***I CONTI D'ORDINE***

#### ***1. Premessa***

I conti d'ordine costituiscono delle annotazioni a corredo della situazione patrimoniale e finanziaria esposta dallo stato patrimoniale, ma non costituiscono attività e passività, non incidendo quindi né sulla rappresentazione del risultato economico né su quella del patrimonio aziendale.

Si precisa inoltre che i conti d'ordine non hanno la funzione delle “partite di giro” della contabilità finanziaria e devono essere utilizzati esclusivamente per le annotazioni contabili di seguito evidenziate.

#### ***2. Riferimenti normativi***

##### ***2.1 Disposizioni civilistiche***

L'art. 2424 del codice civile, all'ultimo comma, statuisce che: «In calce allo stato patrimoniale devono risultare le garanzie prestate direttamente o indirettamente, distinguendosi tra fidejussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali, indicando separatamente, per ciascun tipo le garanzie prestate a favore di imprese controllate e collegate nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di queste ultime; devono inoltre risultare gli altri conti d'ordine». Ad integrazione di quest'ultima affermazione è necessario fare riferimento ai Principi contabili di seguito evidenziati.

L'art. 2427 del codice civile prevede altresì al punto 9) l'evidenziazione in nota integrativa della natura e della composizione degli impegni non risultanti dalla situazione patrimoniale (ovvero non contabilizzati fra i debiti o i fondi per rischi ed oneri) e dei conti d'ordine.

##### ***2.2 Principi Contabili***

Alla definizione, rilevazione e valutazione dei conti d'ordine è interamente dedicato il documento n.22 dei Principi Contabili dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri così come aggiornati dall'Organismo italiano di contabilità – OIC-.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha emanato la raccomandazione n.8 rivolta agli Enti non profit dal titolo “*I Conti d'Ordine*”.

### **2.3 Regolamento Regionale di contabilità**

Il Regolamento regionale di contabilità per le Aziende pubbliche di servizi alla persona prevede l'iscrizione per un medesimo valore in calce sia all'attivo che al passivo dello stato patrimoniale di detta categoria contabile.

### **3. Definizione**

I conti d'ordine sono classificati per natura, ovvero sulla base della tipologia giuridico/contrattuale che li ha determinati. Secondo tale logica sono stati quindi rappresentati i conti d'ordine nell'ambito dello schema dello stato patrimoniale previsto dal regolamento regionale di contabilità per le Asp. Più analiticamente sono state individuate le seguenti tipologie:

- per beni di terzi
- per beni nostri presso terzi
- per impegni
- per garanzie prestate
- per garanzie ricevute

#### **Beni di terzi**

I conti d'ordine relativi ai beni di terzi presso l'azienda rappresentano il valore dei beni di terzi che per ragioni diverse (comodato, locazione, prova, ecc.) si trovano presso l'azienda; la loro indicazione in bilancio, sottolinea il rischio che l'azienda si è addossata per effetto della custodia e gli eventuali oneri che, ai sensi dell'attuale normativa civilistica, potrebbero derivare.

#### **Beni nostri presso terzi**

L'indicazione tra i conti d'ordine dei beni dell'azienda presso terzi rappresenta secondo il principio contabile n. 22 (vedasi punto B.IV.b) una sorta di "duplicazione", dal momento che i beni di proprietà sono già iscritti nell'attivo patrimoniale, quindi l'iscrizione di questi potrebbe apparire superflua; si è comunque ritenuto utile data la natura pubblica delle Asp dare rilievo della temporanea mancanza di beni aziendali, fornendo altresì evidenza delle motivazioni per le quali i beni stessi sono in possesso di terzi nell'ambito della nota integrativa. Non rientrano nella fattispecie in oggetto i beni temporaneamente presso terzi per manutenzione in quanto la loro assenza, solitamente temporanea, e motivazione, risulta da altra documentazione ufficiale (DDT, ordine/commissione di riparazione, ecc.).

#### **Per impegni**

La stipulazione di contratti a prestazioni sinallagmatiche, fino a che restano ineseguiti, non influisce né sulla determinazione del patrimonio né sul risultato economico; pertanto sarà necessario darne evidenza nell'ambito dei conti d'ordine. Fanno parte di tale categoria:

- le obbligazioni assunte dalla Azienda verso terzi e da questi verso la prima (merci da ricevere, servizi da effettuare, ecc.);

- stipula di contratti derivati, quali ad esempio quelli a copertura di rischi finanziari.

È altresì importante segnalare che se in presenza di tali impegni si prospettano nell'esecuzione contrattuale squilibri a danno dell'Asp, si dovrà prevedere un congruo fondo rischi a copertura, nell'ambito del punto B 2) del passivo dello stato patrimoniale.

#### **Per garanzie prestate**

Le predette garanzie sono quelle rappresentate da:

- fidejussioni;
- avalli;
- altre garanzie reali o personali;

relativamente alle quali deve essere data separata indicazione di quelle fornite a favore di “soggetti” controllati, collegati o controllanti.

Il principio contabile n. 22 precisa che in caso di costituzione di garanzie reali relative a debiti propri, il bene gravato da pegno o da ipoteca è assoggettato al rischio di esproprio; tale circostanza non costituisce motivo di iscrizione nei conti d'ordine, in quanto il bene rimane iscritto al suo valore nell'attivo mentre il debito è iscritto nel passivo dello stato patrimoniale ed è, altresì, segnalato in nota integrativa secondo quanto statuito dell'art. 2427, p. 9, Codice Civile. Si ritiene inoltre opportuna un'adeguata informativa a commento della voce dell'attivo alla quale il bene, gravato da pegno o da ipoteca, appartenga.

#### **Per garanzie ricevute**

Il Principio contabile n. 22 ritiene non indispensabile l'indicazione nei conti d'ordine delle garanzie personali o reali (per l'individuazione di queste ultime si veda il punto precedente) rilasciate da terzi in favore dell'azienda che redige il bilancio, in quanto queste rafforzano le prospettive di realizzazione dei crediti cui si riferiscono e potranno opportunamente essere segnalate in nota integrativa.

E' altresì importante precisare che se l'impresa riceve un deposito cauzionale in denaro, non è corretto darne indicazione nell'ambito dei conti d'ordine; se ne dovrà fare menzione nell'ambito dei debiti dello stato patrimoniale nella categoria specifica del soggetto che ha costituito il deposito (ad esempio “altri debiti verso privati”).

## **4. Valutazione**

Il principio contabile n.22 precisa che i conti d'ordine sono attivati integrando il sistema principale di scritture con sistemi minori o supplementari ogni qualvolta si debbano evidenziare accadimenti gestionali che, pur non influenzando quantitativamente sul patrimonio e sul risultato economico al momento della loro iscrizione, possono produrre effetti in futuro.

Il medesimo principio statuisce poi una regola generale che stabilisce come il valore adottato deve fornire un messaggio immediato ai fruitori del bilancio; conseguentemente si devono evitare valori simbolici, valori nominali se fuorvianti o scarsamente rappresentativi e, se l'individuazione del valore è di difficile identificazione, se ne darà unicamente menzione in nota integrativa.

Al fine di rendere applicabili detti postulati il medesimo principio individua alcuni criteri valutativi che di seguito si rappresentano:

- **Beni di terzi** - la loro valutazione è effettuata:
  - al valore nominale, se si tratta di titoli a reddito fisso non quotati;
  - al valore corrente di mercato, se trattasi di beni o valori mobiliari quotati;
  - al valore “contrattuale” negli altri casi.
  
- **Impegni** - la loro valutazione dovrà avvenire al valore nominale desumibile dalla relativa documentazione.
  
- **Garanzie** - la loro valutazione dovrà avvenire indicando un importo pari all’ammontare della garanzia prestata/ricevuta. Per quanto concerne il caso specifico della valutazione delle fidejussioni e di altre forme di rischi, si rinvia al punto B.II (rischi assunti dall’impresa) del predetto Principio contabile n. 22.

## **DOCUMENTO N. 14**

### **AREA ORDINARIA E AREA STRAORDINARIA DEL CONTO ECONOMICO**

#### **1. Premessa**

Le componenti di costo e di ricavo rilevate nel conto economico derivano da operazioni che sono riconducibili, dal punto di vista del ciclo aziendale, a cinque aree distinte:

- *Area della gestione caratteristica*
- *Area delle gestioni accessorie*
- *Area della gestione finanziaria*
- *Area della gestione straordinaria*
- *Area della gestione fiscale*

Una classificazione del conto economico per destinazione consentirebbe di ottenere una esposizione dei proventi e degli oneri conforme alla scansione sopra indicata, con la possibilità inoltre di suddividere i costi della gestione caratteristica in sub aree quali, ad esempio, i costi della produzione di prestazioni socio-sanitarie ed i costi delle attività amministrative, con un ritorno informativo certamente più adeguato per la comprensione delle dinamiche della gestione.

La classificazione per natura delle voci del conto economico, adottata dalla normativa civilistica e, conseguentemente, dalle normative specifiche del settore socio-sanitario, non consente una separata evidenziazione dei costi della gestione caratteristica rispetto a quelli della gestione accessoria (o delle gestioni accessorie), come è invece possibile per i ricavi. Ne consegue una classificazione che suddivide il conto economico in tre distinte aree:

- *Area della gestione ordinaria*
- *Area della gestione straordinaria*
- *Area della gestione fiscale*

La corretta attribuzione alle due aree “gestionali”, quella ordinaria e quella straordinaria, delle diverse tipologie di costi e ricavi, costituisce una condizione necessaria per consentire una chiara lettura dei documenti contabili di previsione e sintesi, nonché la costruzione di bilanci riclassificati e di relativi indicatori omogenei per tutte le ASP; assolve inoltre ad una corretta interpretazione del risultato dell’esercizio e dell’effetto indotto sullo stesso dal manifestarsi di eventi straordinari, quindi da eventi che per loro natura, non essendo connessi all’attività ordinaria e ricorrente dell’Azienda, non dovrebbero riproporsi negli esercizi successivi.

## 2. *Riferimenti normativi*

### 2.1 *Disposizioni civilistiche*

L'art. 2425 del Codice Civile definisce la struttura dello schema del conto economico, prevedendo alla lettera A, B, C, D ed E le aree del conto economico.

L'art. 2427 del Codice Civile prescrive che nella nota integrativa siano esplicitati la composizione delle voci *proventi straordinari* e *oneri straordinari* del conto economico, quando il loro ammontare sia apprezzabile.

### 2.2 *Principi Contabili*

Alla Composizione e agli schemi del bilancio di esercizio è integralmente dedicato il documento n.12 dei Principi Contabili dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri così come aggiornati dall'Organismo italiano di contabilità – OIC-.

La gestione contabile degli Eventi e operazioni straordinarie è trattata nel documento n. 29 dei Principi Contabili dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri così come aggiornati dall'Organismo italiano di contabilità – OIC-.

### 2.3 *Regolamento Regionale di contabilità*

Il Regolamento regionale di contabilità per le Aziende pubbliche di servizi alla persona prevede uno schema di conto economico di struttura analoga a quella civilistica.

## 3. *Definizione*

La struttura del conto economico civilistico è articolata su tre distinte aree, l'Area ordinaria, l'Area straordinaria e l'Area fiscale.

All'area della gestione ordinaria sono riconducibili:

- A. Valore della produzione
- B. Costi della produzione
- C. Proventi ed oneri finanziari
- D. Rettifiche di valore delle attività finanziaria

All'area della gestione straordinaria è riconducibile la classe:

- E. Proventi ed oneri straordinari

Nell'area fiscale sono infine rilevati gli oneri sostenuti per le imposte sul reddito.

Alle classi **A - Valore della produzione** e **B - Costi della produzione** devono essere ricondotti tutti i costi e ricavi non solo della gestione caratteristica (e quindi dell'attività socio-

sanitaria) dell'Azienda, ma anche quelli delle gestioni accessorie (tipicamente gli oneri ed i proventi riconducibili alla gestione del patrimonio da reddito e all'attività "commerciale"). Ne consegue che la differenza fra le due macroclassi non mette in evidenza il risultato netto della gestione caratteristica o tipica, risultato che il conto economico classificato per natura non è in grado di esprimere, bensì, cumulativamente, il risultato della gestione caratteristica e delle gestioni accessorie.

Le classi **C - Proventi ed oneri finanziari** e **D - Rettifiche di valore delle attività finanziaria** compongono l'area della gestione finanziaria del conto economico.

La classe C comprende proventi ed oneri derivanti dalla gestione degli investimenti finanziari, sia temporanei che duraturi, eventuali plus o minusvalenze ordinarie cioè derivanti dall'alienazione di partecipazioni in società controllate e collegate, interessi attivi e passivi, perdite/utili su cambi, ecc..

La classe D accoglie le rettifiche di valore, rivalutazioni e svalutazioni non straordinarie, delle attività finanziarie relative a partecipazioni in società controllate e collegate, di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni e di altri titoli.

La classe **E – Proventi ed oneri straordinari**- si riferisce alla gestione straordinaria ossia alla rilevazione economica di proventi ed oneri derivanti da fatti straordinari avvenuti nell'esercizio. La straordinarietà di tali eventi si determina quando sono *contemporaneamente* soddisfatte le seguenti condizioni:

- gli eventi sono connessi ad operazioni manifestamente distinte dall'attività ordinaria dell'azienda, dove per attività ordinaria si intende le attività che afferiscono alla gestione caratteristica ed alle gestioni accessorie; non possono quindi essere considerati straordinari eventi che, pur accidentali e non ricorrenti nel loro verificarsi, siano connessi alla attività tipica;
- non vi è l'aspettativa che tali eventi si ripropongano nel tempo con frequenza o regolarità.

Non rientrano quindi in questa casistica le contabilizzazioni di proventi ed oneri per beni e servizi in esercizi diversi rispetto a quelli di competenza, essendo tali eventi connessi all'attività ordinaria e quindi, per definizione, ricorrenti..

### ***3.1 Plusvalenze e minusvalenze derivante dalla cessione di beni strumentali***

Nell'area ordinaria dovranno essere rilevate plusvalenze e minusvalenze per:

- cessione di attrezzature "tipiche" ovvero di quei beni strumentali mobili nell'ambito di un continuo rinnovamento finalizzato ad avere sempre la disponibilità di beni efficienti ed aggiornati tecnologicamente.

Nell'area straordinaria quelle originate da:

- cessione di beni immobili.

### ***3.2 Sopravvenienze ed insussistenze***

Nell'area ordinaria dovranno essere rilevate sopravvenienze ed insussistenze generate da:

- differenze nelle stime di costi e ricavi tipici, contabilizzati in esercizi precedenti;
- fatture per beni e servizi emesse e ricevute nell'esercizio e relative ad esercizi precedenti;
- oneri contrattuali relativi ad esercizi precedenti.

Nell'area straordinaria quelle originate da:

- effetti di variazioni nei criteri di valutazione adottati;
- imposte maturate in esercizi precedenti non contabilizzate;
- donazioni, lasciti ed erogazioni liberali <sup>18</sup>;
- risarcimenti attivi di danni, il cui onere sia stato contabilizzato in esercizi precedenti;
- risarcimenti di danni a terzi, per operazioni avvenute in esercizi precedenti, e per i quali non sia stato effettuato il relativo accantonamento;
- ammanchi e furti di beni di consumo o strumentali;
- perdite o danneggiamenti di beni strumentali o di consumo provocati da calamità naturali.

---

<sup>18</sup> Per un maggiore dettaglio si rinvia al Documento n. 16 del presente manuale.

## **DOCUMENTO N. 15**

### **INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI**

#### **1. Premessa**

Gli investimenti relativi a beni ammortizzabili (nuove acquisizioni o interventi incrementativi su beni già esistenti) possono essere effettuati, da parte delle Aziende, secondo due distinte modalità: mediante l'acquisizione da economie esterne o con la realizzazione diretta che presuppone l'utilizzo, prevalente ancorché non esclusivo, di fattori di produzione interni quali attrezzature, materiali e mano d'opera. La quantificazione dei costi connessi all'utilizzo di tali fattori di produzione determina il valore originario dell'immobilizzazione, materiale o immateriale, realizzata in economia da iscrivere nelle specifiche voci dell'attivo patrimoniale. Per le Aziende in oggetto, la casistica delle produzioni interne può essere riconducibile alla realizzazione di interventi di ristrutturazione sugli immobili realizzati con squadre di lavoro interne, alla produzione di software, alla costruzione di mobili e arredi, ecc...

#### **2. Riferimenti normativi**

##### **2.1 Disposizioni civilistiche**

L'art. 2425 del Codice Civile dispone l'iscrizione nell'ambito del valore della produzione, quale rettifica dei costi sostenuti, degli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni.

L'art. 2426 del Codice Civile definisce i criteri di valutazione che devono essere adottati per l'iscrizione in bilancio delle immobilizzazioni, acquisite esternamente o realizzate in economia.

L'art. 2427 del Codice Civile prescrive che la nota integrativa riporti, per quanto attiene alle immobilizzazioni realizzate internamente all'Azienda completate nell'esercizio o in fase di costruzione, il costo, gli spostamenti ad altra voce, nonché l'ammontare degli eventuali oneri finanziari capitalizzabili, imputati nell'esercizio ai valori delle immobilizzazioni.

##### **2.2 Principi Contabili**

I documenti n.16 e n.24 dei principi contabili statuiti dai Consigli nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, così come aggiornati dall'Organismo italiano di contabilità – OIC – trattano l'argomento delle “Costruzioni in economia” nell'ambito, rispettivamente, delle Immobilizzazioni materiali e di quelle immateriali.

### **2.3 *Regolamento Regionale di contabilità***

Il Regolamento regionale di contabilità per le Aziende pubbliche di servizi alla persona prevede nello schema di conto economico al punto A 2 a) l'iscrizione, a rettifica dei costi sostenuti, dagli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni.

### **3. *Definizione***

I costi d'esercizio connessi all'impiego di fattori di produzione per la realizzazione interna di immobilizzazioni rappresentano costi con utilità pluriennale.

La capitalizzazione di tali costi si determina mediante la contabilizzazione, nella corrispondente voce di immobilizzazioni dell'attivo di stato patrimoniale, dei costi di produzione sostenuti dall'azienda nell'esercizio. L'iscrizione dello stesso importo, in contropartita, nel valore della produzione alla voce Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, determina la rettifica indiretta dei costi di produzione sostenuti.

### **4. *Valutazione***

#### **4.1 *Determinazione del costo di produzione***

Nella determinazione del costo di produzione, oltre ai costi interni direttamente afferenti al bene quali, materie prime, personale e servizi, potranno essere ricompresi eventuali costi esterni quali, ad esempio, parti di macchinari, oneri di progettazione e collaudo, ecc. Per evitare di alterare la natura della posta "*incrementi di immobilizzazioni per lavori interni*" che deve accogliere esclusivamente i costi interni, tali costi esterni dovranno essere progressivamente contabilizzati direttamente a stato patrimoniale, senza transitare a conto economico.

Il *costo di produzione* comprende tutti gli oneri direttamente imputabili al bene e può comprendere una "ragionevole" quota di costi generali, qualora la realizzazione stessa non presenti carattere di occasionalità.

La normativa civilistica prevede che, fra i costi di produzione da capitalizzare, possano essere computati anche gli oneri finanziari direttamente connessi alla realizzazione dell'immobilizzazione, "relativi al periodo di applicazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato". Se il bene si rende disponibile per lotti, l'imputazione degli oneri dovrà essere proporzionale. Dopo tale data gli oneri finanziari non potranno più essere capitalizzati e dovranno affluire al conto economico, esercizio per esercizio.

Eventuali costi derivanti da eventi di natura straordinaria, quali scioperi, incendi, connessi a calamità naturali, sostenuti durante la costruzione dei cespiti, devono essere direttamente imputati al conto economico dell'esercizio in cui si sono verificati.

La quota di costi generali da imputare al bene deve essere determinata in modo da includere solo la parte dei costi che vengono sostenuti in conseguenza del lavoro di costruzione, escludendo costi di periodo che verrebbero comunque sostenuti dall'azienda indipendentemente dalla costruzione in economia.

Per rispettare il principio della prudenza, il *costo di produzione* determinato per i beni realizzati in economia non deve comunque essere superiore al prezzo di mercato per beni della stessa tipologia.

## **4.2 *Decorrenza dell'ammortamento***

Le procedure di ammortamento devono avere inizio a partire dal momento in cui il bene è disponibile e pronto per l'uso (quindi già iscritto nella corrispondente categoria di immobilizzazione), che può non coincidere con il momento di effettiva entrata in produzione. In particolare si può individuare la seguente casistica:

- beni non soggetti a collaudo: l'ammortamento avrà inizio a decorrere dalla data di ultimazione del bene;
- beni soggetti a collaudo: l'ammortamento avrà inizio a decorrere dalla data di certificazione dell'avvenuto collaudo o dalla data di entrata in funzione, se antecedente alla data del collaudo.

## **4.3 *La rilevazione dei costi per costruzioni in economia in contabilità analitica***

La rilevazione dei costi di produzione dovrà avvalersi della contabilità analitica, mediante l'apertura di appositi centri di costo e/o commesse, per ogni bene di cui si inizia la costruzione; le rilevazioni di contabilità analitica dovranno essere integrate con apposita documentazione (fogli di presenza dipendenti, conteggi per la determinazione del loro costo orario, bolle di prelievo materiali, copie di fatture, ecc...), firmata dai responsabili dei servizi, tale da costituire documentazione probante in sede di controllo da parte dell'Organo di revisione contabile.

## **DOCUMENTO N. 16**

### **DONAZIONI, CONTRIBUTI ED ALTRE LIBERALITÀ DA PRIVATI**

#### **1. Premessa**

Le ASP possono ricevere da singoli privati, comitati, associazioni e da soggetti economici (aziende, fondazioni bancarie, altri enti) denaro, titoli, immobilizzazioni strumentali e non strumentali, in seguito ad atti di liberalità (donazioni, contribuzioni, legati ed eredità).

Dette erogazioni possono essere libere oppure gravate da vincoli sulle modalità di utilizzo (in questo caso si parla di donazione modale - Art. 793 del C.C-) che l'Azienda è ovviamente tenuta a rispettare: tipico è il caso di donazioni di denaro o titoli o beni non strumentali finalizzati all'acquisto di beni strumentali.

#### **2. Riferimenti normativi**

##### ***Disposizioni civilistiche***

Il Codice Civile tratta la natura giuridica di dette liberalità, ma non fornisce indicazioni specifiche circa le modalità di contabilizzazione delle stesse.

##### **2.2 Principi Contabili**

Il tema delle liberalità è trattato nel documento n. 16 dei principi contabili statuiti dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, così come aggiornati dall'Organismo italiano di contabilità – OIC- dedicato alle Immobilizzazioni materiali, al punto D.II.d "*immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito*".

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha emanato la raccomandazione n.2 rivolta agli Enti non profit dal titolo "*La valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit*".

##### **2.3 Regolamento Regionale di contabilità**

Il Regolamento regionale di contabilità per le Aziende pubbliche di servizi alla persona prevede nello schema di conto economico al punto E 20 a) l'iscrizione fra i componenti straordinari positivi di reddito dei proventi da donazioni, lasciti ed erogazioni liberali; al punto IV e V del Patrimonio netto del passivo di Stato patrimoniale l'iscrizione delle donazioni vincolate ad investimenti e delle donazioni di immobilizzazioni con vincolo di destinazione.

### 3. Definizione

Le liberalità sono caratterizzate da un trasferimento di risorse (denaro, titoli o immobilizzazioni) all'Azienda, senza che questa eroghi, a beneficio diretto del donatore, alcun tipo di prestazione o servizio. L'atto di liberalità, per essere tale, deve quindi essere riconducibile esclusivamente alla volontà del donatore di sostenere l'attività istituzionale dell'Azienda.

#### 3.1 Classificazione

Le erogazioni liberali possono essere come detto classificate sulla base della presenza o meno di vincoli rispetto all'utilizzo delle risorse trasferite e, più in particolare, sulla finalizzazione all'acquisto di immobilizzazioni strumentali.

Si possono definire quindi le seguenti classi:

- ***Liberalità non vincolate all'acquisto di immobilizzazioni:***
  - denaro senza vincoli di destinazione d'uso;
  - titoli di stato, obbligazioni o partecipazioni azionarie;
  - immobilizzazioni non strumentali non vincolate;
  - altre liberalità con destinazioni d'uso diverse dall'acquisto di immobilizzazioni.
  
- ***Donazioni di immobilizzazioni o liberalità vincolate al loro acquisto:***
  - denaro vincolato all'acquisto di beni strumentali;
  - titoli vincolati all'acquisto di beni strumentali;
  - immobilizzazioni non strumentali vincolate all'acquisto di beni strumentali;
  - immobilizzazioni strumentali.

### 4 Valutazione

Le liberalità si configurano, in via generale, come componenti reddituali straordinarie in quanto le fonti di tali proventi sono estranee all'attività caratteristica (a differenza di quanto avviene per alcune tipologie di enti non profit per i quali il reperimento di fondi e donazioni è attività del tutto tipica) e non vi può essere aspettativa che i proventi stessi si ripropongano nel tempo con frequenza o regolarità.

Le erogazioni liberali non vincolate di denaro, titoli ed immobilizzazioni non strumentali, dovranno quindi essere contabilizzate come sopravvenienze attive straordinarie. Non modificandosi la connotazione di straordinarietà, analoga rappresentazione deve essere adottata per le donazioni vincolate a beneficio dell'attività di specifiche unità operative o vincolate alla realizzazione di progetti, anche nel caso di durata pluriennale dei progetti stessi.

Per quanto attiene infine le donazioni di cespiti strumentali o vincolate al loro acquisto, dovranno essere contabilizzate rilevando il controvalore dell'immobilizzazione nell'apposita posta del patrimonio netto. E' importante precisare che detti contributi iscritti nell'ambito del Patrimonio

netto saranno da utilizzarsi ai fini della sterilizzazione degli ammortamenti dei beni pluriennali acquisiti tramite la liberalità.

#### ***4.1 Donazioni non vincolate all'acquisto di immobilizzazioni***

##### ***4.1.1 Donazioni o contributi in denaro senza vincolo di destinazione d'uso***

Queste liberalità vanno rilevate come sopravvenienze attive di natura straordinaria nel conto economico nell'esercizio in cui si perfeziona l'obbligazione giuridica oppure, qualora essa manchi, al momento della riscossione.

##### ***4.1.2 Erogazione liberale di titoli di stato, obbligazioni o partecipazioni azionarie***

Anche in questo caso il valore dei titoli di stato, obbligazioni e delle partecipazioni azionarie andrà rilevato a conto economico nei proventi straordinari

Per quanto riguarda il valore, si dovrà attribuire:

- ai titoli di stato, obbligazioni, azioni quotati in borsa, il prezzo medio degli ultimi 30 giorni antecedenti la data di acquisizione;
- alle partecipazioni non quotate in borsa, il corrispondente valore desunto dall'ultimo bilancio approvato.

##### ***4.1.3 Donazioni di immobilizzazioni non strumentali non vincolate***

Tali immobilizzazioni debbono essere valutate al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, al netto dei costi e degli oneri eventualmente sostenuti o da sostenere.

Se alla data di chiusura del bilancio il titolo di proprietà non è stato ancora legalmente trasferito all'azienda, le immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito vengono iscritte nei conti d'ordine.

Le donazioni di cespiti non strumentali e senza vincolo di destinazione vanno rilevate nell'esercizio in cui il trasferimento si perfeziona sotto il profilo giuridico, nei proventi straordinari del conto economico (vedasi punto D.II.d) del Principio contabile – OIC- n. 16). Tuttavia, se con atto amministrativo dell'Organo competente, allo stesso bene si attribuisce vincolo di strumentalità, lo stesso bene potrà essere rilevato nell'ambito del punto A V del patrimonio netto aziendale – Donazioni di immobilizzazioni con vincolo di destinazione-.

##### ***4.1.4 Donazioni con destinazioni d'uso diverse dall'acquisto di immobilizzazioni***

Trattasi di erogazioni di denaro, titoli od immobilizzazioni non strumentali erogate a beneficio di specifiche unità operative o finalizzate alla realizzazione di progetti. Come precedentemente detto

la finalizzazione non modifica la natura di straordinarietà della donazione che dovrà essere contabilizzata anch'essa nei proventi straordinari del conto economico.

Anche se in taluni casi l'esercizio in cui si perfeziona l'erogazione liberale può non coincidere con l'esercizio nel quale saranno sostenuti i costi (ad esempio nel caso di progetti), si ritiene corretto, anche in deroga al principio della correlazione fra costi e ricavi, prevedere l'integrale registrazione della donazione nell'esercizio (demandando ad altri strumenti contabili la regolazione dei rapporti con i "destinatari interni" della donazione e l'eventuale rendicontazione al soggetto donatore).

In tutti i casi, per erogazioni liberali di ammontare rilevante, ne va data menzione in Nota Integrativa.

## **4.2 Donazioni di immobilizzazioni o vincolate al loro acquisto**

### **4.2.1 Liberalità in denaro vincolate all'acquisto di beni strumentali**

Il valore di tali liberalità viene contabilizzato in apposito conto del patrimonio netto in contropartita ad un conto di liquidità o di credito.

Tale posta verrà progressivamente accreditata al conto economico, nel corso del periodo di vita utile del bene, come quota utilizzo contributi in c/capitale, a fronte del corrispondente costo dell'ammortamento (procedura di "sterilizzazione" degli ammortamenti).

### **4.2.2 Donazioni di titoli vincolate all'acquisto di beni strumentali**

Il valore dei titoli di stato, obbligazioni, e delle partecipazioni azionarie andrà rilevato a stato patrimoniale nell'ambito delle Attività finanziarie non immobilizzate ed in contropartita, nell'apposito conto di contributo del patrimonio netto.

Tale posta verrà progressivamente accreditata al conto economico, nel corso del periodo di vita utile del bene, come Quota utilizzo donazioni vincolate ad investimenti, a fronte del corrispondente costo dell'ammortamento (procedura di "sterilizzazione" degli ammortamenti)..

Per quanto riguarda il valore, si dovrà attribuire:

- ai titoli di stato, obbligazioni, azioni quotati in borsa, il prezzo medio degli ultimi 30 giorni antecedenti la data di acquisizione;
- alle partecipazioni non quotate in borsa, il valore desunto dall'ultimo bilancio approvato.

### **4.2.3 Donazioni di immobilizzazioni non strumentali vincolate all'acquisto di beni strumentali**

Tali immobilizzazioni debbono essere valutate al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, al netto dei costi e degli oneri eventualmente sostenuti o da sostenere.

Le donazioni di immobilizzazioni non strumentali vincolate saranno rilevate a stato patrimoniale, nella specifica categoria dell'attivo ed in contropartita nel relativo conto di contributo del patrimonio netto.

Tale posta verrà progressivamente accreditata al conto economico, nel corso del periodo di vita utile del bene, come Quota utilizzo donazioni vincolate ad investimenti, a fronte del corrispondente costo dell'ammortamento (procedura di “sterilizzazione” degli ammortamenti).

#### ***4.2.4 Donazioni di immobilizzazioni strumentali***

Tali immobilizzazioni debbono essere valutate al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, al netto dei costi e degli oneri eventualmente sostenuti o da sostenere.

Le donazioni di immobilizzazioni strumentali saranno rilevate, a stato patrimoniale, nella specifica categoria dell'attivo ed in contropartita, nel relativo conto di contributo del patrimonio netto.

Tale posta verrà progressivamente accreditata al conto economico, nel corso del periodo di vita utile del bene, come Quota utilizzo donazioni vincolate ad investimenti, a fronte del corrispondente costo dell'ammortamento (procedura di “sterilizzazione” degli ammortamenti).