

## ALLEGATO N. 1

### I PRINCIPI CONTABILI PER GLI ENTI STRUMENTALI DELLA REGIONE TOSCANA

#### INDICE

■	PRINCIPIO N. 1 – STRUMENTI DELLA PROGRAMMAZIONE E SCHEMI DI BILANCIO	Pag.	4
■	PRINCIPIO N. 2 – IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI	Pag.	18
■	PRINCIPIO N. 3 – IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI	Pag.	27
■	PRINCIPIO N. 4 – RIMANENZE	Pag.	32
■	PRINCIPIO N. 5 – CREDITI	Pag.	34
■	PRINCIPIO N. 6 – DISPONIBILITÀ LIQUIDE	Pag.	38
■	PRINCIPIO N. 7 – RATEI E RISCONTI	Pag.	40
■	PRINCIPIO N. 8 – PARTECIPAZIONI	Pag.	42
■	PRINCIPIO N. 9 – PATRIMONIO NETTO	Pag.	44
■	PRINCIPIO N. 10 – FONDI PER RISCHI E ONERI	Pag.	47
■	PRINCIPIO N. 11 – DEBITI	Pag.	53
■	PRINCIPIO N. 12 – I CONTRIBUTI PUBBLICI	Pag.	56



## PREMESSE

Il presente documento contiene le linee guida della Regione Toscana per la redazione del bilancio di esercizio degli Enti strumentali della Regione Toscana

La Regione Toscana, nell'adozione dei principi regionali, ha ritenuto opportuno riferirsi all'esperienza significativa già sperimentata per le aziende sanitarie regionali che si riferiscono integralmente ai Principi Contabili emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri (di seguito «Principi contabili nazionali») come prassi professionale autorevole e consolidata. In tal senso i principi nazionali dovranno essere integralmente adottati dagli Enti strumentali della Regione Toscana ove applicabili.

I documenti di seguito riportati vogliono pertanto essere uno schema interpretativo di tali principi, una loro integrazione per le specificità degli Enti e un riferimento delle scelte effettuate dalla Regione tra le diverse opzioni da essi offerte.

Ciascun principio elaborato si compone delle seguenti parti:

### *1. LA POSTA CONTABILE*

In essa sono riprese le definizioni proposte dai principi contabili nazionali elaborati dagli ordini professionali. In particolare, vengono definiti i seguenti aspetti di ciascuna posta di bilancio:

- **natura**: definizione della posta di bilancio;
- **contabilizzazione**: modalità di rilevazione dei fatti di gestione;
- **fonti normative**: indicazione delle leggi, regolamenti, circolari e principi che disciplinano il trattamento contabile dei fatti di gestione riguardanti la posta di bilancio.

### *2. LA RENDICONTAZIONE*

Riguarda il contenuto dell'informazione da trasmettere, in particolare:

- **il criterio di valutazione** da utilizzarsi per la singola posta;
- **l'informativa supplementare** da rendere al lettore del bilancio per favorire la comprensione degli aspetti più significativi della gestione.

**PRINCIPIO N. 1 – STRUMENTI DELLA PROGRAMMAZIONE E SCHEMI DI BILANCIO:**

**A) BILANCIO PREVENTIVO ( BUDGET ECONOMICO)**

**B) BILANCIO DI ESERCIZIO**

**C) PIANO O PROGRAMMA DELLE ATTIVITA'**

PREMESSA

Il presente principio contabile ha lo scopo di disciplinare, con particolare riguardo alla loro struttura e al loro contenuto, i criteri per la presentazione dello stato patrimoniale, del conto economico e del Rendiconto finanziario rinviando all'allegato 2 per la disciplina del contenuto della Nota Integrativa. In esso sono indicati anche i criteri per la presentazione degli strumenti di programmazione degli enti strumentali in contabilità civilistica, individuati al punto 4.3 dell'allegato 4/1 del Decreto legislativo n.118/2011.

La redazione del Rendiconto finanziario, è previsto per gli enti strumentali delle pubbliche amministrazioni che sono in contabilità civilistica dall'allegato sopra citato, che richiama il comma 2 dell'art. 2428 del codice civile. Nella normativa civilistica ci sono altri articoli che indicano con precisione la natura e il contenuto di questo documento contabile ( si veda il comma 1 dell'art. 2423 e l'art. 2425- ter).

Il richiamo dell'art. 2428, che descrive il contenuto della *Relazione sulla gestione*, permette di comprendere la portata e l'utilità di questo documento contabile che deve essere redatto quando è necessario per la comprensione della situazione della società, tenuto conto dell'entità e della complessità degli affari attuati dall'Ente. A tal fine è stato previsto che non tutti gli enti devono redigere questo documento contabile.

Gli schemi di bilancio proposti dal presente principio recepiscono gli schemi di Stato Patrimoniale e Conto economico indicati negli art. 2424 e 2425 del codice Civile.

Gli schemi di Stato Patrimoniale e di Conto Economico non possono essere derogati dagli Enti strumentali regionali. Lo schema di nota integrativa può essere invece ampliato dagli Enti allo scopo di favorire una maggiore informativa interna ed esterna all'Ente.

Tali schemi rappresentano il contenuto minimo che dovrà avere il bilancio, esso potrà essere integrato con la finalità di favorire una maggiore analiticità delle poste contabili che diventano pertanto obbligatorie e non derogabili per tutti gli Enti strumentali della Regione.

Al fine di presentare un documento più analitico potranno essere introdotte ulteriori voci contrassegnate da numeri arabi nello Stato patrimoniale, mentre nel Conto economico potranno essere inserite ulteriori voci relative al terzo livello di analisi contrassegnate con le lettere minuscole dell'alfabeto.

Quando le voci che sono contraddistinte da numeri arabi nello Stato Patrimoniale e da lettere minuscole dell'alfabeto nel Conto economico assumono valore pari a zero nell'anno di riferimento e nell'anno precedente possono essere omesse.

Nel caso in cui, con riferimento ad un Ente strumentale, esistono specifiche esigenze informative potranno essere introdotte, con Deliberazione della Giunta, modifiche e integrazioni agli schemi previsti .

Agli Enti strumentali non si applicano gli art. 2435- bis c.c. sul Bilancio in forma abbreviata e l'art. 2435-ter c.c. sul bilancio delle micro – imprese.

## A) BILANCIO PREVENTIVO

Il bilancio preventivo deve essere adottato dall'Ente entro il 30 novembre dell'esercizio n-1, sulla base degli indirizzi emanati dalla Regione e si compone di:

1. Conto economico ( Budget economico)
2. Piano degli investimenti

### 1. Budget economico

Il Conto economico preventivo deve chiudersi in pareggio.

Costituisce allegato necessario del Bilancio preventivo la Relazione dell'organo di amministrazione.

Il conto Economico e il Piano degli investimenti sono redatti in unità di Euro e devono avere una proiezione triennale. Lo schema di conto economico deve essere presentato in uno schema annuale che contiene due colonne, una con l'anno di riferimento e l'altra che contiene i valori della stessa voce nel bilancio preventivo dell'esercizio precedente. Insieme allo schema annuale sarà presentato un Conto economico con proiezione triennale che presenta tre colonne ciascuna relativa all'anno del triennio di riferimento. Lo schema del Conto economico è quello indicato per il Bilancio di esercizio ma presentato in forma semplificata in quanto alcune aree del Bilancio sono indicate sinteticamente. In particolare l'Area finanziaria (lettera C), l'Area delle rettifiche delle attività finanziarie ( lettera D) sono presentate sinteticamente con un unico valore corrispondente alla lettera maiuscola dell'alfabeto.

Lo schema rappresenta il contenuto minimo che dovrà avere il bilancio preventivo. Non prevedendosi la redazione di una Nota Integrativa per il Bilancio preventivo, al fine di migliorare l'informativa del documento, l'organo di amministrazione nella propria Relazione di accompagnamento al Bilancio preventivo potrà fornire ulteriori informazioni e tabelle di dettaglio sulle singole voci del Bilancio, anche in funzione del sistema di controllo budgetario che è stato implementato.

### 2. *Il Piano degli investimenti*

Il Piano degli Investimenti è un allegato necessario del Bilancio preventivo, la redazione di tale documento potrà essere omessa solo nel caso in cui nell'esercizio non siano previsti investimenti. La funzione di questo documento è quella di illustrare l'attività di realizzazione di opere pubbliche o di acquisizione di immobilizzazioni che per gli effetti duraturi che avranno sulle gestioni future è da considerarsi strategica per l'ente.

Il piano degli investimenti deve essere redatto secondo una proiezione temporale di almeno tre esercizi, quindi deve essere aggiornato ogni esercizio, sulla base dello stato di avanzamento degli investimenti già programmati negli esercizi precedenti e sulla base dei nuovi investimenti.

Il prospetto di sintesi del Piano degli Investimenti dovrà contenere i seguenti contenuti minimi:

## Principi contabili per gli Enti Strumentali della Regione Toscana

- l'importo del costo delle opere pubbliche che saranno realizzate nel triennio;
- l'importo del costo degli investimenti raggruppati per tipologie omogenee sotto l'aspetto della loro natura economica e della loro classificazione in Bilancio ;
- Un codice univoco che individua l'investimento e una sua descrizione dettagliata ;
- importo, per ciascun opera pubblica o investimento, classificato per categoria omogenea, delle fonti di finanziamento distinguendo in particolare le seguenti fonti:

1. Contributi in conto capitale della Regione;
2. Contributi in conto capitale di altri soggetti,
3. Utilizzo dei fondi di riserva destinati ad investimenti,
4. Autofinanziamento derivante dall'ammortamento;
5. Mutui o altre forme di ricorso al credito.
6. Proventi derivanti dall'alienazione di immobili
7. Forme di Partnership pubblico privato ( project financing )

Il Prospetto di sintesi del Piano degli Investimenti deve essere redatto secondo il modello di seguito indicato.



*Piano degli investimenti semplificato*

Nel caso in cui ricorre almeno una delle seguenti ipotesi :

- Gli investimenti non superano l'importo annuo di 100.000 euro e l'importo di 300.000 euro per l'intero triennio;
- Il Piano degli investimenti è finanziato esclusivamente con l'autofinanziamento derivante dall'ammortamento;

il Piano degli investimenti avrà un contenuto semplificato. In particolare esso avrà il seguente contenuto minimo:

- l'importo del costo degli investimenti raggruppati per tipologie omogenee sotto l'aspetto della loro natura economica e della loro classificazione in Bilancio ;
- importo delle fonti di finanziamento.

Il *Piano degli investimenti semplificato* laddove è oggetto di una variazione, in relazione al costo di realizzazione, allo sviluppo temporale o alla fonte di finanziamento, non deve essere nuovamente approvato se complessivamente l'importo su base triennale resta immutato. La variazione apportata sarà illustrata in sede di rendicontazione del Piano con l'approvazione del bilancio di esercizio del primo anno di riferimento.

**CONTENUTI DELLA INFORMATIVA SUPPLEMENTARE AI FINI DELLA RENDICONTAZIONE.**

La Relazione dell'organo di amministrazione, che accompagna il Bilancio di esercizio, deve fornire le seguenti informazioni sullo stato di attuazione del piano degli investimenti adottato in sede di Bilancio di previsione, secondo lo schema di seguito indicato:

- per ogni categoria omogenea di investimenti prevista nel Piano degli Investimenti, dovrà essere indicato l'importo degli investimenti effettivamente realizzati;
- la motivazione degli scostamenti fra gli investimenti previsti e quelli effettivamente realizzati.

Gli investimenti raggruppati in categorie omogenee dovranno essere descritti in dettaglio nella parte descrittiva.

In questo prospetto di sintesi dovranno essere riportati tutti gli investimenti programmati negli anni precedenti e non ancora completati.





Principi contabili per gli Enti Strumentali della Regione Toscana

<p>2) Costi di sviluppo</p> <p>3) Diritti di brevetto e utilizzazione opere dell'ingegno</p> <p>4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili</p> <p>5) Altre Immobilizzazioni Immateriali</p> <p>6) Immobilizzazioni in corso ed acconti</p>			<p>III Riserve indisponibili</p> <p>1. Riserve indisponibili</p> <p>IV. Donazioni e lasciti</p> <p>V. Utile (perdite) portati a nuovo</p> <p>VI. Utile (perdita) di esercizio</p>		
<p>II. Immobilizzazioni materiali</p> <p>1. Terreni e Fabbricati</p> <p>    a) terreni</p> <p>    b) Fabbricati ad uso istituzionale e commerciale</p> <p>2. Impianti e Macchinario</p> <p>3. Attrezzature istituzionali e commerciali</p> <p>4. Altri beni</p> <p>    a) Macchinari d'ufficio</p> <p>    b) Mobili e arredi</p> <p>    c) Mezzi di trasporto</p> <p>    d) equipaggiamento e vestiario</p> <p>    e) Materiale bibliografico</p> <p>5. Immobilizzazioni in corso e acconti</p>					
<p>III. Immobilizzazioni finanziarie</p> <p>con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo</p> <p>1) Partecipazioni</p> <p>2) Crediti finanziari</p> <p>3) Altri Titoli</p>			<p>TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)</p>		
<p>TOT. IMMOBILIZZAZIONI (B)</p>			<p>B) FONDI PER RISCHI E ONERI</p>		

Principi contabili per gli Enti Strumentali della Regione Toscana

C) ATTIVO CIRCOLANTE					
I. Rimanenze				1) Fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili	
1) Materie prime sussidiarie e di consumo				2) Fondo per imposte, anche differite	
2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati.				4) Altri Fondi	
3) lavori in corso su ordinazione					
4) prodotti finiti					
5) Acconti					
6) Fabbricati destinati alla vendita					
II. Crediti , con separata indicazione per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo				TOTALE FONDI PER RISCHI E ONERI (B)	
1) Crediti verso Regione					
2) Crediti verso altri Enti pubblici					
3) Crediti verso sogg. Privati.					
4) Crediti verso l'Erario					
5) Crediti verso altri					
III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni				C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO	
1) Partecipazioni					
2) Altri Titoli					
IV. Disponibilità liquide					
1) Istituto tesoriere/cassiere					
2) Depositi Bancari e Postali					
2- bis) Depositi Bancari vincolati alla gestione di Fondi in amministrazione					
3) Denaro e valori in cassa					

Principi contabili per gli Enti Strumentali della Regione Toscana

TOT. ATTIVO CIRCOLANTE (C)			<p>D) DEBITI,</p> <p>con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo</p> <p>1) Debiti verso Banche</p> <p>2) Debiti verso Regione Toscana</p> <p>2 – bis) Debiti verso la Regione per finanziamenti</p> <p>3) Debiti verso altri soggetti pubblici</p> <p>4) Debiti verso fornitori</p> <p>5) Debiti tributari</p> <p>6) Debiti verso istituti previdenziali</p> <p>7) Debiti verso la regione o altri Enti per Fondi in amministrazione</p> <p>8) Acconti</p> <p>9) Altri debiti</p>		
			TOTALE DEBITI (D)		
D) RATEI E RISCONTI			E) RATEI E RISCONTI		
TOTALE ATTIVO			TOTALE PASSIVO		

Il conto economico è redatto in unità di Euro secondo lo schema di seguito indicato

A) VALORE DELLA PRODUZIONE	N	N-1
<b>1. Ricavi delle vendite e delle prestazioni</b>		
1.a) Contributi per l'attuazione del Piano /Programma di attività		
1.b) Contributi della Regione per il funzionamento		
1.c) Altri contributi da Regione		
1.d) Contributi per l'erogazione di benefici a terzi		
1.e) Contributi da altri soggetti pubblici		
1.f) Ricavi per prestazioni dell'attività commerciale		
<b>2. Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti</b>		
<b>3. Variazione dei lavori in corso su ordinazione</b>		
<b>4. Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (Costi capitalizzati)</b>		
<b>5. Altri ricavi e proventi con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</b>		
5.a) Altri ricavi e proventi, concorsi recuperi e rimborsi		
5.b) Costi sterilizzati da utilizzo contributi per investimenti		
TOTALE VALORE DELLA PRODUZIONE (A)		
<b>B) COSTI DELLA PRODUZIONE</b>		
<b>6) Acquisti di beni</b>		
<b>7) Acquisti di servizi</b>		
7.a) Manutenzioni e riparazioni		
7.b) Altri acquisti di servizi		
<b>8. Godimento di beni di terzi</b>		
<b>9. Personale</b>		
9.a.) Salari e Stipendi		
9.b.) Oneri sociali		

9.c.) Trattamento di fine rapporto		
9.d.) Trattamento di quiescenza e simili		
9.e.) Altri costi		
<b>B.10) Ammortamenti e svalutazioni</b>		
10.a.) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali		
10.b.) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali		
10.c.) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni		
10.d.) Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide		
<b>11) Variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci</b>		
<b>12) Accantonamenti per rischi e oneri</b>		
<b>13) Altri Accantonamenti</b>		
<b>14) Oneri diversi di gestione</b>		
14.a) Oneri per l'erogazione di benefici a terzi		
14.b) Accantonamenti per imposte, anche differite		
14. c) Altri oneri di gestione		
TOTALE COSTI DELLA PRODUZIONE (B)		
<b>DIFF. TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE (A-B)</b>		
<b>C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI</b>		
<b>15) Proventi da partecipazioni</b>		
<b>16) Altri proventi finanziari</b>		
16 a) Proventi da crediti iscritti nelle immobilizzazioni		
16 b) Da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni		
16 c) Altri proventi finanziari su titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni		
16 d) Interessi attivi su conti e depositi bancari e postali		
16 e) Proventi diversi dai precedenti		

<b>17) Interessi passivi e altri oneri finanziari</b>		
17 a) Interessi passivi su debiti finanziari		
17 b) Altri oneri finanziari		
TOTALE C)		
<b>D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE</b>		
<b>18) Rivalutazioni</b>		
<b>19) Svalutazioni</b>		
TOTALE DELLE RETTIFICHE (D) ( 18-19)		
<b>RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B±C±D)</b>		
<b>20) Imposte sul reddito di esercizio , correnti, differite e anticipate</b>		
<b>21 ) UTILE (O PERDITA) DELL'ESERCIZIO</b>		

Il bilancio deve esporre in modo veritiero e corretto la situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'azienda con riferimento all'esercizio chiuso ed al precedente, nel rispetto della normativa in materia, dei principi contabili nazionali e dei principi contabili di emanazione regionale.

#### *La Nota Integrativa*

Il contenuto della Nota integrativa è descritto nei singoli principi contabili e trattato in modo sistematico nell'Allegato 2

#### *Il Rendiconto Finanziario*

Il rendiconto finanziario è costituito da un prospetto contabile che presenta le variazioni, positive o negative, delle disponibilità liquide avvenute in un determinato esercizio. I flussi finanziari contenuti nel rendiconto finanziario sono presentati distintamente per una delle seguenti categorie:

- a) Attività operativa;
- b) attività di investimento;
- c) attività di finanziamento.

La forma di presentazione del rendiconto finanziario è di tipo scalare. Gli schemi di riferimento sono presentati nell'Appendice A del Principio OIC n. 10; le categorie precedute dalle lettere maiuscole e i subtotali preceduti dai numeri arabi non possono essere raggruppati. Per ogni flusso finanziario presentato nel rendiconto è indicato l'importo del flusso corrispondente dell'esercizio precedente.

Gli Enti che nel primo esercizio, o successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro ;

2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;

3) dipendenti <sup>1</sup> occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.

Sono esonerate dal presentare il Rendiconto finanziario.

Se rilevanti, in calce al rendiconto finanziario, l'Ente presenta l'ammontare dei saldi significativi di disponibilità liquide che non sono liberamente utilizzabili e spiega le circostanze in base alle quali tali importi non sono utilizzabili. Tali circostanze possono essere rappresentate, ad esempio, da: restrizioni legali che rendono i saldi non utilizzabili; un conto corrente vincolato rappresentato da Fondi di terzi amministrati dall'Ente e vincolati all'erogazione di benefici a terzi.

## POSTULATI FONDAMENTALI DI BILANCIO

Nella redazione del bilancio di esercizio devono essere rispettati i seguenti principi, richiamati dall'art. 2423 bis del Codice civile:

- la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività;
- si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;
- si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;
- si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo;
- gli elementi eterogenei compresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente;
- i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro se non per motivate ragioni indicate nella nota integrativa.

Nella redazione del bilancio di esercizio devono inoltre essere seguiti i seguenti postulati:

- prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali;
- comprensibilità (chiarezza);
- neutralità;
- periodicità della misurazione del risultato economico e del patrimonio aziendale;
- comparabilità;
- omogeneità;
- significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio;
- verificabilità dell'informazione.

I principi e i postulati sopra richiamati devono essere integrati con i principi o postulati contenuti nell'allegato 1 del D. lgs. n. 118 del 23.06.2012. In particolare il **principio dell'equilibrio di bilancio** ( n. 15) deve trovare applicazione secondo la formulazione in esso contenuta.

## C) PIANO O PROGRAMMA DI ATTIVITA'

---

<sup>1</sup>



Il Piano o Programma di attività, di durata almeno triennale, è redatto in coerenza con gli indirizzi emanati annualmente dalla Regione. In caso di attivazione di nuovi servizi che comportano un aumento del personale e la realizzazione di investimenti, il Piano è aggiornato con la predisposizione di una apposita sezione dedicata al Piano industriale dei nuovi servizi.

**FONTI NORMATIVE**

- Codice Civile artt. da 2423 a 2429;
- Principio contabile OIC n. 12 Composizione e schemi di Bilancio d'esercizio
- D.lgs. n.118/2011 allegato 4/1 Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio.

## PRINCIPIO N. 2 – IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

### *La posta contabile*

#### NATURA

Le immobilizzazioni immateriali sono caratterizzate dalla mancanza di tangibilità. 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 entrano a far parte del patrimonio dell'Ente mediante l'acquisizione diretta dall'esterno oppure mediante la produzione all'interno dell'Ente stesso.

#### Classificazione

##### COSTI DI IMPIANTO E DI AMPLIAMENTO

Con l'espressione “costi di impianto e di ampliamento” si indicano alcuni oneri che vengono sostenuti in modo non ricorrente in precisi e caratteristici momenti della vita dell'Ente o dell'Agenzia, quali la fase pre-operativa o quella di accrescimento della capacità operativa esistente. I costi di impianto e di ampliamento comprendono quindi tutti i costi e le spese direttamente sostenuti per:

- la costituzione dell'Ente o Agenzia, quali, ad esempio, i costi inerenti l'atto costitutivo, le relative tasse, le eventuali consulenze dirette alla sua formulazione, l'ottenimento di permessi ed autorizzazioni richieste, e simili;
- la costituzione dell'Ente o Agenzia, intesa come assieme organizzato di beni, strumenti e persone, quali i costi sostenuti per disegnare e rendere operativa la struttura aziendale iniziale, o le spese sostenute per gli studi preparatori, per addestramento “iniziale” del personale e simili che fossero necessari ad avviare l'attività dell'agenzia;
- l'ampliamento dell'Ente o Agenzia, inteso non già come il naturale semplice processo di accrescimento quantitativo e qualitativo ma come un ampliamento di tipo sì quantitativo ma di misura tale da apparire straordinario in sintesi, costi sostenuti non ricorrentemente e che specificamente attengono ad un nuovo allargamento dell'attività dell'ente.

##### COSTI DI SVILUPPO

Il legislatore non ha ritenuto di stabilirne il contenuto, né di darne definizione specifica. Appare quindi opportuna una prima definizione di tali costi, che, in ragione della loro finalità, possono distinguersi in costi sostenuti:

- i costi per la progettazione, la costruzione e la verifica di prototipi o modelli che precedono la produzione o l'utilizzo di questi;
- i costi per la progettazione, la costruzione e la prova di materiali, progetti, prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati;

DIRITTI DI BREVETTO INDUSTRIALE E DIRITTI DI UTILIZZAZIONE DELLE OPERE DELL'INGEGNO

*BREVETTI*

I diritti di brevetto industriale rientrano nel novero delle cosiddette “creazioni intellettuali” alle quali il nostro codice e alcune norme speciali (così come le norme comunitarie e quelle di altri ordinamenti) riconoscono una particolare tutela, che consiste sostanzialmente nel diritto esclusivo di sfruttamento dell'invenzione, entro i limiti stabiliti dalla legge. In merito occorre perciò chiarire in via preliminare che il rilascio del brevetto non può costituire in sé ragione sufficiente per l'iscrizione all'attivo di un valore immateriale e che in ogni caso la durata legale del brevetto costituisce uno solo degli elementi di valutazione per determinare il suo ammortamento. Fondamentale per la determinazione del suo ammontare è la valutazione della sua utilizzabilità economica nell'esercizio dell'attività dell'ente.

*DIRITTI DI UTILIZZAZIONE DELLE OPERE DELL'INGEGNO. DIRITTO D'AUTORE*

A norma dell'art. 2575 c.c., formano oggetto del diritto d'autore le opere dell'ingegno di carattere creativo, che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia, o altri mezzi multimediali di espressione qualunque ne sia il modo o la forma di espressione. Il diritto d'autore in sé non può mai costituire ragione sufficiente per l'iscrizione all'attivo di un valore immateriale.

Ciò vale in linea di principio anche per i programmi di software ai quali attraverso convenzioni e atti comunitari tale tutela è stata estesa. La natura di tali opere tuttavia (il loro carattere prevalentemente utilitaristico) le rende sostanzialmente diverse da quelle a carattere eminentemente artistico e pertanto, anche per ragioni sistematiche esse sono trattate nella successiva voce “*Altre Immobilizzazioni Immateriali: costi di software*”.

Poiché i diritti nascenti dall'utilizzazione delle opere dell'ingegno sono autonomamente trasferibili, i costi iscrivibili alla voce B.I.3 possono essere rappresentati sia dai costi di produzione interna, sia dai costi di acquisizione esterna. Nel caso di produzione interna, per la capitalizzazione valgono le osservazioni fatte nel paragrafo inerente ai brevetti. Nel caso di acquisto da terzi il costo iscrivibile è rappresentato dal costo diretto di acquisto e dagli oneri accessori. Quando il diritto d'autore è acquistato da terzi ed è previsto un pagamento di importi annuali commisurati agli effettivi volumi delle vendite è capitalizzabile il solo costo pagato inizialmente una tantum.

CONCESSIONI, LICENZE, MARCHI E DIRITTI SIMILI

*CONCESSIONI*

Nel diritto amministrativo, le concessioni sono provvedimenti con i quali la pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri, con i relativi oneri ed obblighi.

Le concessioni iscrivibili nella voce B.I.4 riguardano esclusivamente le concessioni di beni e servizi pubblici il cui oggetto può riguardare:

- diritti su beni di proprietà degli enti concedenti (sfruttamento in esclusiva di beni pubblici quali ad esempio il suolo demaniale);
- diritto di esercizio di attività proprie degli enti concedenti (gestione regolamentata di alcuni servizi pubblici quali ad esempio autostrade, trasporti, parcheggi, ecc.).

Quando la concessione, oltre il pagamento di un eventuale canone annuo, comporta il pagamento di una somma iniziale *una tantum*, solo quest'ultima è iscritta nella voce B.I.4 ed ammortizzata in relazione alla durata della concessione stessa.

## Principi contabili per gli Enti Strumentali della Regione Toscana

Nel caso in cui i canoni periodici non siano correlati a tutta la durata della concessione, ma siano previsti per un periodo più breve, i canoni possono essere capitalizzati ed ammortizzati su tutta la durata della concessione.

Gli ulteriori costi iscrivibili nella voce B.I.4 sono i costi interni e diretti sostenuti per l'ottenimento della concessione, tenuti distinti dai costi di progettazione e dagli altri costi che devono normalmente sostenersi per la gestione della concessione stessa.

Sebbene le concessioni non siano normalmente trasferibili, può accadere di acquisire a titolo oneroso una concessione da altri. In tal caso il costo è iscrivibile nella voce B.I.4 ed ammortizzato in relazione alla durata residua della concessione.

### *LICENZE*

Nel diritto amministrativo le licenze sono autorizzazioni con le quali si consente l'esercizio di attività regolamentate (licenze di commercio al dettaglio, ecc.).

Possono essere definite licenze tanto quelle di derivazione pubblicistica (amministrativa) quanto quelle di derivazione privatistica (licenze d'uso su brevetti, invenzioni, modelli ecc.). Tuttavia, secondo l'opinione prevalente, queste ultime sono da indicare nella classe che accoglie il diritto principale. Così ad esempio le licenze d'uso su brevetti sono indicate unitamente ai brevetti stessi.

In merito ai costi iscrivibili ed al loro ammortamento, in relazione alla assimilabilità con le concessioni, valgono le stesse considerazioni esposte al punto precedente.

Pertanto, per quanto riguarda l'iscrivibilità e il trattamento contabile dei costi relativi alle licenze d'uso sui singoli beni e diritti immateriali si può fare riferimento a quanto esposto al punto "Diritti di Brevetto e Utilizzazione delle Opere dell'Ingegno".

### *MARCHI*

L'iscrivibilità del marchio tra le immobilizzazioni immateriali può avvenire sia a seguito di produzione interna, sia a seguito di acquisizione a titolo oneroso da terzi, mentre non è iscrivibile il marchio ricevuto a titolo gratuito.

Nel caso di produzione interna, poiché il marchio è finalizzato alla mera distinzione commerciale del proprio prodotto o servizio rispetto a quello della concorrenza, i costi iscrivibili non devono essere confusi, né con quelli sostenuti per la ricerca e sviluppo del prodotto né con quelli sostenuti per l'avviamento della produzione, né con quelli sostenuti per l'eventuale campagna promozionale.

### *LICENZE D'USO*

Se si iscrivono nella voce B.I.3 i soli costi di brevetto in senso stretto, possono essere inclusi in questa voce le licenze d'uso.

Per la natura dei costi iscrivibili e per l'ammortamento valgono le stesse considerazioni esposte nel paragrafo brevetti.

### *KNOW-HOW*

I contratti di know-how configurano la trasmissione di tecnologia non brevettata generalmente accompagnata da obblighi di segretezza e da altri accordi di fornitura. Il trattamento contabile è associabile al precedente. Sono inoltre iscritti in questa voce i costi di knowhow prodotti internamente, se tutelati giuridicamente.

### *IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO ED ACCONTI*

In questa voce sono iscritti i costi (interni ed esterni) sostenuti per l'acquisizione o la produzione interna di immobilizzazioni immateriali, per le quali non sia ancora stata acquisita la piena titolarità

del diritto (nel caso di brevetti, marchi, ecc.) o riguardanti progetti non ancora completati (nel caso di costi di ricerca e sviluppo). Tale voce include inoltre i versamenti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione di immobilizzazioni immateriali.

I valori iscritti in questa voce sono esposti al costo storico e non ammortizzati fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del diritto o non sia stato completato il progetto. In quel momento, tali valori sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali.

Anche per i costi iscritti in questa voce, occorre verificare il rispetto del principio generale dell'utilità ripetuta, ossia i costi capitalizzati devono essere relativi a diritti e/o attività immateriali che, una volta acquisiti o completati, abbiano una utilizzazione economica produttiva di benefici per l'impresa lungo un arco temporale di più esercizi.

Inoltre, trattandosi di costi sospesi e non ammortizzati, occorre verificare ogni esercizio che le immobilizzazioni in corso e gli acconti abbiano avuto un'utilizzazione economica, ed in tal caso vanno riclassificate nelle apposite voci delle immobilizzazioni immateriali, oppure continuano ad avere prospettive di utilizzazione economica. In caso contrario, si rende necessario imputare a costi di periodo i costi precedentemente capitalizzati.

#### ALTRE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

La voce "Altre Immobilizzazioni immateriali" della classe immobilizzazioni Immateriali accoglie altri eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione nelle altre voci di questa classe, analizzate in precedenza. Si tratta di una voce residuale prevista dal legislatore per ridurre al minimo la necessità di aggiungere altre voci avvalendosi del 3° comma dell'art. 2423-ter c.c.. I costi iscrivibili in questa voce devono rispettare il principio generale valido per tutte le immobilizzazioni immateriali, ossia che si tratti di costi che non esauriscano la loro utilità in un solo periodo, ma che siano produttivi di benefici per l'impresa lungo un arco temporale di più esercizi. Un altro principio generale da osservare è quello che la capitalizzazione iniziale e il mantenimento dell'iscrizione nell'attivo di questi costi è consentita solamente se vi è una chiara evidenza della loro recuperabilità nel futuro.

Il periodo di ammortamento dei costi iscrivibili in questa voce varia in relazione al periodo produttivo di utilità per l'impresa; ne consegue che in ogni esercizio si rende necessario verificare il permanere delle condizioni che avevano determinato la iscrizione dei costi nell'attivo del bilancio e, se le condizioni sono mutate, ossia l'utilità futura per l'impresa dei costi capitalizzati è venuta meno o non è più dimostrabile, occorre imputare a costi di periodo il valore netto contabile dei costi precedentemente capitalizzati.

Di seguito si analizzano alcune tipologie di costi che possono presentare natura e caratteristiche tali da essere iscrivibili in questa voce.

#### *COSTI PER MIGLIORIE E SPESE INCREMENTATIVE SU BENI DI TERZI*

I costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dall'impresa (anche in leasing) sono capitalizzabili ed iscrivibili in questa voce se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi (ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità); altrimenti sono iscrivibili tra le "Immobilizzazioni materiali" nella specifica categoria di appartenenza. L'ammortamento di tali costi si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo se dipendente dal conduttore.

#### *ONERI ACCESSORI SU FINANZIAMENTI*

Gli oneri accessori sostenuti per ottenere finanziamenti, quali le spese di istruttoria, l'imposta sostitutiva su finanziamenti a medio termine, e tutti gli altri costi iniziali devono essere capitalizzati nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali". Se a seguito dell'istruttoria i finanziamenti non vengono concessi, i costi iniziali sostenuti sono imputati a costi dell'esercizio. L'ammortamento degli oneri accessori su finanziamenti è determinato sulla durata dei relativi finanziamenti in base a quote calcolate preferibilmente secondo modalità finanziarie, oppure a quote costanti, se gli effetti risultanti non divergono in modo significativo rispetto al metodo finanziario. I disaggi sull'emissione di obbligazioni e di prestiti sono invece iscritti, come espressamente richiesto dalla legge, in una sottovoce dei ratei e risconti attivi.

#### *COSTI DI 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);

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.

I costi per la produzione o l'acquisto del software di base sono capitalizzati insieme al bene materiale (hardware) cui esso appartiene, considerata la stretta complementarietà economica tra i due elementi. Il relativo ammortamento viene effettuato nel periodo minore tra quello di utilità futura del software di base e la vita utile del bene materiale pertinente.

Per quanto riguarda il software applicativo, l'iscrizione dei relativi costi dovrebbe essere articolata nel modo seguente.

*Software applicativo acquistato a titolo di proprietà*: i relativi costi sono iscritti nella voce B.I.3 "Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno" della classe "Immobilizzazioni immateriali". Tali costi sono ammortizzati a quote costanti nel periodo di prevista utilità futura, se determinabile; altrimenti, in tre esercizi, inteso come periodo presunto di utilità dei costi per software, data l'elevata obsolescenza tecnologica cui è sottoposto di norma il software.

*Software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato*: i relativi costi sono trattati come nel caso di acquisto a titolo di proprietà (B.I.3).

*Software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato*: se il contratto di licenza d'uso prevede il pagamento di un corrispettivo periodico, i relativi costi sono imputati a conto economico quando sostenuti. Se, invece, 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 sono iscritti nella voce B.I.4 "Concessioni, licenze, marchi e diritti simili" della classe "Immobilizzazioni immateriali". Tali costi sono ammortizzati a quote costanti nel periodo di durata della licenza d'uso.

*Software applicativo prodotto per uso interno "tutelato"*: se il software prodotto internamente è tutelato ai sensi della legge sui diritti d'autore, i relativi costi sostenuti internamente sono iscritti nella voce B.I.3 "Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno" della classe "Immobilizzazioni immateriali". La metodologia di calcolo degli ammortamenti è la stessa del software acquistato a titolo di proprietà.

*Software applicativo prodotto per uso interno "non tutelato"*: i relativi costi possono essere o imputati a costi nel periodo di sostenimento o, se hanno dato luogo a programmi utilizzabili per un certo numero di anni all'interno dell'impresa, capitalizzati ed iscritti nella voce B.I.7 "Altre immobilizzazioni immateriali". In questi casi, l'ammortamento dovrebbe essere effettuato in un periodo correlato al previsto utilizzo del software in azienda, se ragionevolmente determinabile, altrimenti in tre esercizi a partire da quello di sostenimento dei costi.

Le linee guida per la capitalizzazione dei costi nell'ambito di progetti di software sviluppato internamente sono le 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 voci di questo tipo non possono essere differiti non figurando queste tipologie di costi tra quelli 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 inizia solamente dopo che l'azienda sia ragionevolmente certa del completamento e dell'idoneità all'uso atteso del nuovo software. Tale momento potrà variare a seconda della natura del progetto. Se ad esempio il progetto ha un obiettivo specifico e si basa su di una tecnologia provata (ad esempio, un sistema di contabilità fornitori), la capitalizzazione può iniziare prima, ma comunque non prima che la fase di fattibilità sia completata (cioè quando inizia la fase di progettazione del sistema o il contratto con i terzi è firmato). Al contrario, se il progetto di software inerisce una tecnologia non sperimentata in precedenza e ha un obiettivo ambizioso, la capitalizzazione deve essere differita fintanto che l'azienda ha concluso che il progetto è in grado di soddisfare le esigenze (generalmente non prima che la fase di progettazione sia completata).

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, secondo il disposto del 3° punto dell'art. 2426 (svalutazione per perdita durevole di valore).

I costi per la manutenzione dei sistemi, per gli aggiornamenti e le modificazioni di minor entità non sono capitalizzati. Similmente gli onorari pagati a consulenti esterni per una consulenza di tipo generale sui sistemi informativi dell'impresa che non sia direttamente associata allo sviluppo di specifici sistemi non devono essere capitalizzati.

## **CONTABILIZZAZIONE**

Le immobilizzazioni immateriali sono iscritte nell'attivo patrimoniale solo se hanno una propria identificabilità ed individualità e sono, di norma, rappresentate da diritti giuridicamente tutelati che l'Ente ha il potere esclusivo di sfruttare. Si riferiscono a costi effettivamente sostenuti, che non esauriscono la propria utilità nell'esercizio di sostenimento e manifestano una capacità di produrre benefici economici futuri. Deve, inoltre, trattarsi di costi che possono essere distintamente identificati ed attendibilmente quantificati.

L'iscrizione di tali costi nell'attivo patrimoniale deve essere autorizzato dal collegio Sindacale

## **FONTI NORMATIVE**

- Codice civile art. 2423 e ss.;
- Principio contabile n° 24 O.I.C.

## ***La rendicontazione***

## **CRITERIO DI VALUTAZIONE**

*Valore originario d'iscrizione*

Il valore originario d'iscrizione di un'immobilizzazione immateriale è costituito dal costo di acquisto o di produzione come di seguito definito.

Il costo di acquisto include anche gli oneri accessori e l'imposta sul valore aggiunto se indetraibile.

Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili alla realizzazione del bene; esso può includere anche costi indiretti per la quota ragionevolmente imputabile al bene.

I conti relativi alle immobilizzazioni immateriali devono riflettere l'investimento in tali attività da parte dell'Ente. Tale obiettivo si raggiunge stabilendo criteri di capitalizzazione, di rilevazione e di svalutazione, applicati rispettando il principio della competenza e distinguendo fra oneri che costituiscono costi capitalizzabili e oneri che, se pur collegate con le immobilizzazioni, rappresentano spese di competenza del periodo.

#### *Limite al valore d'iscrizione*

Il valore d'iscrizione (al costo) delle immobilizzazioni immateriali non può eccedere il valore recuperabile, definito come il maggiore tra il presumibile valore realizzabile tramite alienazione ed il suo valore in uso.

Il *valore realizzabile dall'alienazione* è definito come l'ammontare che può essere ricavato dalla cessione dell'immobilizzazione in una vendita contrattata a prezzi normali di mercato tra parti bene informate e interessate, al netto degli oneri diretti da sostenere per la cessione stessa.

Il *valore in uso* è definito come il valore attuale dei flussi di cassa attesi nel futuro derivanti o attribuibili alla continuazione dell'utilizzo dell'immobilizzazione, compresi quelli derivanti dallo smobilizzo della stessa al termine della sua vita utile.

#### *Ammortamento*

Il valore delle immobilizzazioni deve essere rettificato dagli ammortamenti secondo le seguenti aliquote:

Costi di impianto e di ampliamento	20%
Costi di sviluppo	20%
Diritti di brevetto e di utilizzazione delle opere dell'ingegno ( software)	20%
Concessioni, licenze, marchi e diritti simili	20%
Altre immobilizzazioni immateriali	20%
Immobilizzazioni in corso ed acconti	-



Nel caso in cui la vita utile del bene si riveli più breve rispetto al quinquennio definito dal presente principio le aliquote applicabili dovranno essere proporzionalmente aumentate. In particolare per la voce Altre immobilizzazioni immateriali, in ogni esercizio si rende necessario verificare l'utilità futura dei costi capitalizzati. Di tale circostanza dovrà essere data indicazione in nota integrativa.

I costi sostenuti per le migliorie su beni di terzi tanto che siano effettuate su beni materiali che immateriali devono essere iscritte nell'apposito sottoconto della voce «Altre immobilizzazioni immateriali» e ammortizzate secondo l'aliquota prevista dalla natura del bene sul quale le migliorie sono state effettuate, fatto salvo il caso di più breve durata del contratto esistente, circostanza questa che implica l'ammortamento del costo in funzione della durata del contratto.

Per quanto concerne la sterilizzazione degli ammortamenti dei cespiti si rinvia al principio n. 12 I CONTRIBUTI PUBBLICI.

#### *Perdita durevole di valore*

Nel corso del periodo di durata utile di un'immobilizzazione certe condizioni di utilizzo o addirittura l'operatività stessa dell'Ente possono subire mutamenti di rilievo, conseguentemente la residua possibilità di utilizzazione delle immobilizzazioni immateriali deve essere soggetta a un riesame e a una conferma costante nel tempo. Qualora si riscontri una riduzione durevole delle condizioni di utilizzo futuro, questa deve essere riflessa nel bilancio d'esercizio attraverso una svalutazione. Se negli esercizi successivi vengono meno le condizioni che hanno portato alla svalutazione, deve essere ripristinato il valore precedente alla svalutazione. Il ripristino di valore non può comunque trovare applicazione per alcune tipologie di immobilizzazioni immateriali, quali l'avviamento e i costi pluriennali, in quanto per queste immobilizzazioni non può verificarsi il presupposto della variazione degli elementi che ne avevano determinato la svalutazione.

#### *Capitalizzazione di oneri*

L'iscrivibilità di un costo pluriennale o di un bene immateriale é innanzitutto subordinata all'accertamento dell'utilità futura. Tale capitalizzazione è da considerarsi facoltativa e non obbligatoria in ossequio al principio generale di prudenza.

A titolo di esempio possono essere capitalizzati:

- costi di impianto e di ampliamento (spese di costituzione dell'Ente, costi di avvio di una nuova attività, costi di avviamento impianti di produzione, costi di accreditamento);
- costi di ricerca, sviluppo ;
- oneri accessori su finanziamenti quali spese di istruttoria, ecc.;
- costi per il trasferimento e il riposizionamento dei cespiti connessi con l'ampliamento o il miglioramento della capacità produttiva.

Non possono essere capitalizzati gli oneri relativi alla formazione del personale e i costi di pubblicità se non strettamente collegati alle situazioni suindicate.

**INFORMATIVA SUPPLEMENTARE**

In nota integrativa deve essere indicato distintamente:

- il costo storico;
- gli incrementi e i decrementi avvenuti nell'esercizio;
- le rivalutazioni e le svalutazioni;
- l'ammortamento di esercizio;
- il fondo ammortamento complessivo;
- il valore netto contabile;
- gli spostamenti da una voce ad altra voce.

L'iscrizione delle immobilizzazioni immateriali in bilancio deve avvenire previo parere del Collegio dei Revisori da farsi risultare nella relazione del Collegio.

## **PRINCIPIO N. 3 – IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI**

### *La posta contabile*

#### **NATURA**

Le immobilizzazioni materiali sono beni di uso durevole, costituenti parte dell'organizzazione permanente dell'Ente.

Le immobilizzazioni materiali hanno le seguenti caratteristiche:

- si tratta di costi anticipati o sospesi comuni a più esercizi, la cui ripartizione concorrerà alla formazione del reddito e della situazione patrimoniale - finanziaria di più esercizi consecutivi;
- l'uso durevole dei beni in oggetto richiama l'esistenza di fattori e condizioni di utilizzo la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un esercizio. Tali beni incorporano una potenzialità di servizi produttivi (utilità) che saranno resi durante lo svolgimento della loro vita utile;
- l'utilizzazione delle immobilizzazioni materiali, quali strumenti necessari per lo svolgimento delle attività aziendali, comporta il trasferimento dei costi sostenuti per tali immobilizzazioni ai processi svolti, tramite la rilevazione delle quote di ammortamento.

#### **CONTABILIZZAZIONE**

Le immobilizzazioni materiali sono iscrिवibili in bilancio se fisicamente esistenti.

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.

Le immobilizzazioni materiali vanno espote distintamente nello schema di Stato Patrimoniale al netto del relativo fondo ammortamento.

Vanno iscritti nella voce A.II.8) dello schema di Stato Patrimoniale (*Immobilizzazioni in corso ed acconti*) i beni in corso di esecuzione e gli anticipi corrisposti ai fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali.

Nel conto economico, le quote di ammortamento di competenza dell'esercizio vanno iscritte nella apposita voce.

Le svalutazioni effettuate a causa di perdite durevoli di valore devono essere iscritte, rispettivamente, nelle voci B.10 c) dello schema di conto economico e riportate nello stato patrimoniale, come per gli ammortamenti, a diretta diminuzione del valore delle immobilizzazioni.

Eventuali recuperi di valori in precedenza svalutati devono essere iscritti nella stessa voce, con segno inverso rispetto a quello delle svalutazioni.

I *Fabbricati* che non presentano vincoli di destinazione alla attività istituzionale possono essere destinati alla vendita in base ad apposito atto deliberativo dell'Ente. I Fabbricati destinati alla vendita il cui realizzo è previsto entro i 12 mesi successivi alla data di chiusura del bilancio devono essere iscritti nella voce B.II.1.c) *Fabbricati destinati alla vendita*. La valutazione di tali beni deve essere effettuata al minore tra il costo, diminuito degli ammortamenti degli esercizi precedenti, e il valore di presumibile realizzo. Per la classificazione di un bene tra i *Fabbricati destinati alla vendita* occorre che siano soddisfatte le seguenti circostanze: cessazione dell'utilizzazione per attività istituzionali dell'Ente e adozione dell'atto di avvio della procedura di alienazione. Su tali beni deve essere interrotto il processo di ammortamento.

Per le immobilizzazioni materiali che vengono alienate è necessario effettuare:

- l'accreditamento al conto immobilizzazioni per il valore di carico contabile dell'immobilizzazione ceduta;
- l'addebitamento al corrispondente fondo ammortamento del valore ammortizzato, ossia della parte di fondo ammortamento che si riferisce al cespite ceduto;
- l'addebitamento al conto finanziario del prezzo del cespite ceduto;
- l'imputazione al conto economico dell'eventuale differenza tra valore residuo e valore di alienazione che costituisce la perdita subita ovvero l'utile realizzato.

#### **FONTI NORMATIVE**

- Codice civile art. 2423 e ss.;
- allegato 4/3 del D. Lgs 118/2011
- Principio contabile n. 16.O.I.C.

### ***La rendicontazione***

#### **CRITERIO DI VALUTAZIONE**

Le immobilizzazioni materiali sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano i costi accessori, nonché l'IVA qualora non detraibile. In particolare, il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al bene e può comprendere anche altri costi accessori all'opera, per la quota ragionevolmente imputabile allo stesso, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato (art. 2426 c. 1 Codice Civile).

In relazione ai criteri di valutazione si richiamano poi, in quanto applicabili, i criteri contenuti nel citato principio contabile n. 16 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri, con le seguenti precisazioni:

- il costo di acquisto del bene è rappresentato dal prezzo effettivo d'acquisto, di solito rilevato dal contratto o dalla fattura. Poiché per gli enti strumentali della regione gli acquisti

## Principi contabili per gli Enti Strumentali della Regione Toscana

avvengono in regime di IVA indetraibile è necessaria la capitalizzazione del costo aggiuntivo relativo all'IVA, nei limiti in cui l'aggiunta di tale costo al prezzo d'acquisto non faccia sì che si ecceda il valore recuperabile tramite l'uso del bene. Gli sconti commerciali in fattura si portano a riduzione del costo

- per le costruzioni in economia il valore originario deve comprendere i costi che l'Ente deve sostenere perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata, in particolare i costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, spese di progettazione, costi per forniture esterne, ecc.), mentre sono da escludere dalla valutazione le spese generali di produzione;
- i beni immobili conferiti all'ente dalla Regione al momento della sua costituzione o successivamente, debbono essere iscritti nell'attivo patrimoniale al valore della rendita catastale rivalutata così come indicato al punto 9.3 dell'allegato 4/3 del D. Lgs 118/2011
- le immobilizzazioni materiali acquisite in tutto o in parte a titolo gratuito (ad esempio, tramite donazioni) debbono essere iscritte nell'attivo patrimoniale al momento in cui il titolo di proprietà delle stesse si trasferisce all'Ente. Se alla data di bilancio il titolo di proprietà non è stato ancora legalmente trasferito all'Ente, le immobilizzazioni ricevute a titolo gratuito vengono iscritte in Nota integrativa. Le immobilizzazioni materiali ricevute a titolo gratuito debbono essere valutate in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, al netto degli oneri e dei costi - sostenuti e da sostenere - affinché le stesse possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo dell'Ente. La contropartita di tale iscrizione è data da un'apposita riserva di patrimonio netto da iscriversi nella voce A.II) *"Donazioni e lasciti vincolati ad investimenti"*.

I beni in questione subiscono il normale processo di ammortamento e non sono soggetti a sterilizzazione;

- le immobilizzazioni materiali perdute per eventi indipendenti dall'Ente vanno considerate come alienate e va, pertanto, riconosciuta la sopravvenienza passiva che emerge da tale evento da registrare nella voce B.14) Oneri diversi di gestione del conto economico;
- l'ammortamento, in un sistema contabile a valori storici, è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione materiale tra gli esercizi della sua stimata vita utile. Le aliquote da adottare per gruppi omogenei sono le seguenti:

Terreni	0 %	B. II 1. a)
Fabbricati civili ad uso abitativo, commerciale e istituzionale	2%	B. II 1. b)
Impianti	5%	B. II 2.
Macchinari per ufficio	20%	B. II 4. a)
Attrezzature	20%	B. II. 3.

Mobili ed arredi	10 %	B. II 4. b)
Automezzi ad uso specifico	10%	B. II 4. c)
Mezzi di trasporto stradali leggeri	20 %	B. II 4. c)
Mezzi di trasporto stradali pesanti	10%	B. II 4. c)
Mezzi di trasporto marittimi	5%	B. II 4. c)
Hardware	25%	B. II 4. a)
Equipaggiamento e vestiario	20%	B. II 4. d)
Materiale bibliografico	5%	B. II 4. e)
Strumenti musicali	20%	B. II 4.

- qualora la residua possibilità di utilizzazione (causata da: usura fisica, superamento tecnologico, sopravvenuta inadeguatezza, ecc.) risulti inferiore a quella stimata nella tabella sovrastante, è necessaria la modificazione dei criteri e dei coefficienti applicati, dandone però indicazione e motivazione nella nota integrativa;
- la modifica dei coefficienti di ammortamento è possibile anche quando si verifica un aumento della vita residua del bene ma in tale caso dovranno essere documentati i motivi che determinano l'aumento della vita residua tra quelli indicati nel punto 63 dell'OIC n. 16. A titolo esemplificativo si indicano i seguenti motivi da documentare:
  - *perizie;*
  - *stime dei produttori del cespiti,*
  - *grado di utilizzo,*
  - *piani aziendali per la sostituzione dei cespiti*
- il primo anno di entrata in uso del bene viene applicata l'aliquota di ammortamento del bene ridotta del 50% a prescindere dalla data effettiva di entrata in uso;
- i cespiti di valore non superiore a € 516,46 devono essere ammortizzati integralmente nell'esercizio di entrata in uso;
- qualora molteplici beni individualmente di valore inferiore a € 516,46 costituiscano un'universalità (mobili e arredi, etc.) il cui utilizzo e la cui destinazione aziendale assuma significato nella sua complessità, tale universalità di beni deve essere iscritta nell'attivo per la somma di valori dei singoli beni nella voce relativa, e si deve procedere all'ammortamento del valore così determinato;

- La voce *Impianti e attrezzature* così definiti nell'All. 4/3 del D. lgs. 118/2011 non trova esatta corrispondenza nella voce B II 2) *Impianti e Macchinario* dell'art. 2424 cod civ e descritta nei suoi contenuti nel Principio O.I.C. n. 16. Da tale descrizione si ricava che tale voce sono compresi gli impianti e i macchinari che presentano un ciclo di usura lenta. E questo troverebbe conferma nell'aliquota di ammortamento pari al 5%, prevista per tale voce nell'All. 4/3 del D. lgs. 118/2011.
- Le *Attrezzature*, non sono previste come voce distinta, ma comprese nella voce *Impianti e attrezzature* nell'allegato 4/3 del D. lgs. 118/2011. In considerazione del loro più rapido ciclo di usura è stata fatta la scelta di prevedere un aliquota di ammortamento del 20% e di classificarle separatamente dagli Impianti nella Voce B II 3).
- Il gruppo *Hardware* deve essere classificato nella voce B) II 4. a).

Per quanto concerne la sterilizzazione degli ammortamenti dei cespiti si rinvia al principio n. 12 I CONTRIBUTI PUBBLICI.

### *Perdita durevole di valore*

Nel corso del periodo di durata utile di un'immobilizzazione alcune condizioni di utilizzo o addirittura l'operatività stessa dell'azienda possono subire mutamenti di rilievo, conseguentemente la residua possibilità di utilizzazione delle immobilizzazioni materiali deve essere soggetta a un riesame e a una conferma costante nel tempo. Qualora si riscontri una riduzione durevole delle condizioni di utilizzo futuro, questa deve essere riflessa nel bilancio d'esercizio attraverso una svalutazione. Se negli esercizi successivi vengono meno le condizioni che hanno portato alla svalutazione, deve essere ripristinato il valore precedente alla svalutazione.

### **INFORMATIVA SUPPLEMENTARE**

La nota integrativa deve riportare:

- il principio contabile con cui sono stati determinati i valori dei cespiti;
- i gravami esistenti sulle immobilizzazioni materiali;
- per ciascuna categoria di immobilizzazioni materiali (in forma tabellare):
  - a) costo originario,
  - b) precedenti rivalutazioni e quelle dell'esercizio,
  - c) ammortamenti accumulati e dell'esercizio,
  - d) svalutazioni accumulate e dell'esercizio,
  - e) acquisizioni, spostamenti da una voce ad altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio,
  - f) il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio,
    - indicazione dei beni rivalutati per effetto di precedenti leggi di rivalutazione;
    - il metodo ed i tassi di ammortamento;
    - le modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti adottati;
    - eventuali impegni significativi assunti con fornitori per l'acquisto di cespiti;
    - le ragioni e l'ammontare delle eventuali svalutazioni apportate;
    - l'ammontare dei cespiti non in uso o utilizzati in misura sensibilmente inferiore alla loro normale possibilità di utilizzo.

## **PRINCIPIO N. 4 – RIMANENZE**

### *La posta contabile*

#### **NATURA**

Le Scorte o rimanenze di magazzino includono i beni di consumo che concorrono alla produzione nella normale attività dell'azienda.

La voce *acconti* accoglie gli ammontari pagati ai fornitori di servizi o di beni, a cui non è corrisposta, entro la data del 31/12, la prestazione del servizio o la consegna dei beni.

Le scorte al 31/12 di ciascun esercizio sono indicate nello stato patrimoniale attivo, le variazioni intercorse rispetto all'esercizio precedente sono invece ricomprese nel conto economico alla voce B.14) tra i costi di esercizio. Pertanto gli incrementi delle scorte dovranno essere iscritti, nel conto economico tra i costi della produzione, con segno negativo, le riduzioni con segno positivo.

Le rimanenze di magazzino includono:

- le rimanenze di magazzino presso i magazzini dell'azienda, ad esclusione di quelle ricevute da terzi in visione, in prova, in conto lavorazione e/o deposito, ecc.;
- le scorte di beni di consumo già prelevate dai magazzini, ma ancora giacenti presso le sedi dell'Ente. (Laboratori, Mensa, Residenze, Uffici amministrativi etc.)
- le giacenze di proprietà dell'azienda presso terzi in conto deposito, lavorazione, prova, ecc.;
- le giacenze di prodotti finiti;
- materiali, beni e prodotti acquistati, non ancora pervenuti bensì in viaggio, quando l'azienda ha già acquisito il titolo di proprietà.

#### **CONTABILIZZAZIONE**

Le scorte vengono contabilizzate in sede di scritture di assestamento al 31/12 di ciascun anno dopo l'opportuna rilevazione inventariale. In contabilità generale, la svalutazione dei valori riferiti alle rimanenze di magazzino deve essere effettuata mediante l'addebitamento dello specifico conto economico "Accantonamento per obsolescenza rimanenze e l'accreditamento del conto Fondo obsolescenza Rimanenze "

In bilancio, il valore patrimoniale delle rimanenze deve essere esposto al netto del relativo fondo obsolescenza. L'accantonamento per obsolescenza delle rimanenze deve essere imputato nel conto economico a diretta riduzione della voce Variazioni delle rimanenze.

#### **FONTI NORMATIVE**

- Art. 2426 c.c.;
- Principio contabile n° 13 O.I.C.



## ***La rendicontazione***

### **CRITERIO DI VALUTAZIONE**

La valutazione del magazzino avviene al minore tra il costo storico ed il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato. In particolare, il costo storico è costituito dal complesso dei costi sostenuti per ottenere la proprietà delle rimanenze di magazzino nel loro attuale sito e condizione. Per i prodotti acquistati, per costo di acquisto si intende il prezzo effettivo d'acquisto più gli oneri accessori (gli oneri finanziari sono esclusi sia dal concetto di prezzo effettivo d'acquisto, sia da quello di oneri accessori). Per valore di mercato, invece, si intende, ai fini della valutazione delle rimanenze di magazzino, il costo di sostituzione per i beni che partecipano alla prestazione del servizio.

Il criterio di valutazione adottato per la determinazione del costo storico è quello del costo medio ponderato, che considera le unità di un bene acquistato in date diverse ed a diversi costi come facenti parte di un insieme, in cui i singoli acquisti e le singole produzioni non sono più identificabili ma sono tutti ugualmente disponibili. Ai fini dell'inserimento nel bilancio di esercizio la ponderazione deve essere calcolata su base annuale.

Le giacenze di prodotti finiti sono valutati al costo di produzione. Il costo di produzione comprende i costi diretti e i costi indiretti ( cd. Costi generali di produzione) sostenuti nel corso della produzione per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto. Esso esclude i costi di distribuzione. Per una più dettagliata disciplina del costo di produzione si veda il principio O.I.C. n. 13.

Le perdite derivanti da danni, deterioramenti, obsolescenza, ecc. devono essere rilevate, in conformità al criterio della prudenza, come componenti negativi del reddito nell'esercizio in cui si possono prevedere e non nell'esercizio in cui vengono alienate le relative partite di magazzino.

Per i beni di modico valore, già prelevati dal magazzino centrale, la cui valorizzazione sia da ritenersi non significativa ai fini della quantificazione del capitale di funzionamento aziendale, si presume il loro consumo nel corso dell'esercizio di prelievo.

### **INFORMATIVA SUPPLEMENTARE**

Deve essere indicato in nota integrativa:

- il principio generale di valutazione (minore tra costo e valore di mercato);
- i criteri adottati per la svalutazione al valore di mercato specificando anche a quale tipologia del valore di mercato sono state svalutate le rimanenze obsolete ed a lento rigiro. Il ripristino del costo originario, qualora vengano meno le ragioni che avevano reso necessario l'abbattimento al valore di mercato, ed il conseguente effetto sul conto economico;
- l'eventuale cambiamento dei metodi, le ragioni del medesimo ed il relativo effetto sul conto economico, nonché il metodo di contabilizzazione. Inoltre, gli eventuali rilevanti cambiamenti nella classificazione delle voci;
- qualsiasi gravame (ad esempio, pegno, patto di riservato dominio, ecc.) relativo alle rimanenze di magazzino;
- la differenza, se significativa, fra il valore delle rimanenze di magazzino a prezzi correnti e la valutazione di bilancio, se inferiore;
- la tabella riepilogativa nella quale si suddividono le rimanenze presso i magazzini centrali

rispetto a quelle presso le altre sedi di immagazzinamento dell'Azienda.

## PRINCIPIO N. 5 – CREDITI

### *La posta contabile*

#### NATURA

I crediti rappresentano il diritto ad esigere ad una data scadenza determinati ammontari da soggetti pubblici o privati. Per una loro classificazione in bilancio si distinguono, in base alla loro origine, i crediti di finanziamento e i crediti di funzionamento.

#### **Crediti di funzionamento**

Questi crediti hanno origine nella gestione caratteristica aziendale e come regole generali per la loro contabilizzazione si ricorda che:

- I crediti originati da ricavi per operazioni di gestione caratteristica sono iscrivibili in bilancio solo se sono maturati i relativi ricavi. Detti ricavi devono essere riconosciuti in base al principio della competenza quando si verificano entrambe le seguenti condizioni:
  - a) il processo produttivo del servizio è stato completato;
  - b) lo scambio è già avvenuto.

Per le prestazioni di servizi lo scambio si considera avvenuto quando il servizio è reso, cioè la prestazione è effettuata. Per la vendita di beni, lo scambio avviene al passaggio del titolo di proprietà, alla data di spedizione o di consegna per i beni mobili secondo le modalità contrattuali dell'acquisto ed in base al trasferimento dei rischi dal punto di vista sostanziale.

- I crediti sorti per ragioni differenti dai ricavi sono iscrivibili in bilancio se sussiste "titolo" al credito (crediti verso dipendenti per anticipi, crediti verso l'Erario, crediti verso Istituti di assicurazione per gli indennizzi, depositi cauzionali, ecc.).

I crediti sorti per i contributi pubblici disposti dalla Regione o da altri Enti pubblici sono iscrivibili in bilancio se sussiste il "titolo" al credito. In questo caso il "titolo" è costituito dal decreto regionale (o di altro Ente pubblico) che assume l'impegno di spesa sul Bilancio regionale (o di altro ente pubblico). Per una più puntuale e dettagliata disamina delle condizioni che permettono l'iscrizione e il mantenimento del credito in bilancio si veda il principio contabile N. 12.

Gli acconti a fornitori, rappresentando diritti ad una cessione di beni e non ad un corrispettivo in denaro, non devono essere esposti tra i crediti, bensì, a seconda della origine, nelle voci - Immobilizzazioni Immateriali / Immobilizzazioni in corso e acconti, Immobilizzazioni Materiali / Immobilizzazioni in corso e acconti, Attivo circolante / Rimanenze / Acconti.

#### **Crediti di finanziamento**

Questi crediti traggono la loro origine da contratti di finanziamento

Si distinguono :

- *Crediti da finanziamenti contratti dall'ente.* Corrispondono alla quota parte dei prestiti accessi e non ancora erogati.
- Crediti finanziari concessi dall'ente per fronteggiare esigenze di liquidità dei propri enti e società controllate e partecipate.

## **CONTABILIZZAZIONE**

I crediti vanno esposti nello stato patrimoniale al netto della svalutazione eventualmente effettuata. Anche gli altri accantonamenti stanziati per rettificare i crediti (resi, sconti ed abbuoni, ecc.) vanno esposti nello stato patrimoniale a riduzione della voce dell'attivo, salvo i casi in cui i crediti cui tali accantonamenti si riferiscono non siano più in essere, ovvero, le rettifiche comportino il pagamento di somme. In tali casi essi vanno esposti in poste del passivo.

In considerazione della *scadenza*, i crediti devono essere distinti nello stato patrimoniale in:

- *entro 12 mesi:* cioè con scadenza entro l'esercizio successivo, con scadenza indeterminata ovvero pagabili su richiesta del creditore;
- *oltre 12 mesi:* e cioè con scadenza oltre l'esercizio successivo.

### ***Stato patrimoniale***

#### *crediti di finanziamento*

- A) Immobilizzazioni
- III. Immobilizzazioni finanziarie
- 2) Crediti finanziari

#### *crediti di funzionamento*

- B) Attivo Circolante
- II. Crediti
- 1) Crediti verso Regione
- 2) Crediti verso altri Enti pubblici
- 3) Crediti verso sogg. Privati.
- 4) Crediti verso l'Erario
- 5) Crediti verso altri

### ***Conto economico***

#### B) Costi della produzione

*B.10.d. ) Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide*

- D) Rettifiche di Valore di attività finanziarie

*D. 2) Svalutazione*

**FONTI NORMATIVE**

- Codice civile art. 2423 e ss.;
- Principio contabile n° 15 O.I.C.
- Allegato 4/3 del D. Lgs 118/2011

***La rendicontazione***

**CRITERIO DI VALUTAZIONE**

I crediti sono valutati al valore di presumibile realizzo senza applicare il criterio di valutazione del costo ammortizzato e l'attualizzazione. L'Ente può optare per la rilevazione del credito " *secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale*". ( Art. 2426 comma 1 n. 8 codice civile).

Al momento della prima rilevazione i crediti sono iscritti al valore nominale, nelle rilevazioni successive essi sono ricondotti al presumibile valore di realizzazione, attraverso la costituzione di un fondo svalutazione crediti. Il valore nominale dei crediti di funzionamento e di finanziamento deve essere rettificato in bilancio, tramite un fondo di svalutazione crediti appositamente determinato per le perdite per inesigibilità che possono ragionevolmente essere previste e che sono inerenti ed intrinseche ai saldi dei crediti esposti in bilancio. Detto fondo deve essere sufficiente per coprire, nel rispetto del principio di competenza:

- sia le perdite per situazioni di inesigibilità già manifestatesi,
- sia quelle per altre inesigibilità non ancora manifestatesi ma temute o latenti.

Deve inoltre coprire le perdite che si potranno subire sui crediti ceduti a terzi per i quali sussista ancora un'obbligazione di regresso.

La costituzione del Fondo Svalutazione crediti è attuata con degli accantonamenti effettuati nel conto economico.

Le perdite per inesigibilità non devono gravare sul conto economico degli esercizi futuri in cui esse si manifesteranno con certezza, ma, in ossequio ai principi della competenza e della prudenza ed al principio di valutazione del realizzo dei crediti, devono gravare sugli esercizi in cui le perdite si possono ragionevolmente prevedere.

Si sottolinea che la svalutazione del credito si traduce in un atteggiamento prudenziale del redattore del bilancio ma non consiste in alcun modo in una rinuncia al credito. L'azienda non è pertanto sollevata dallo svolgere tutte le azioni che si ritengano necessarie ad effettuare il recupero.

Qualora l'azienda ritenga il credito definitivamente non riscuotibile deve senza indugio procedere allo stralcio del credito stesso facendo fronte alla perdita manifestatasi con l'utilizzo del fondo in precedenza accantonato. Nel caso in cui non è stato fatto alcun accantonamento per tale credito, o il fondo in precedenza accantonato risulta insufficiente dovrà rilevarsi un costo da imputare al conto economico nella voce B.14 Oneri diversi di gestione.

La svalutazione e lo stralcio del credito sono relativi sia alla base imponibile che alla relativa IVA.

#### **INFORMATIVA SUPPLEMENTARE**

Devono essere indicati in nota integrativa:

- il principio di valutazione dei crediti ed i criteri di determinazione della rettifica per svalutazione crediti, nonché l'ammontare di questa;
- il "titolo" ( numero e data del decreto che assume l'impegno) che giustifica l'iscrizione di ciascun credito vantato nei confronti della Regione Toscana.
- l'ammontare dei crediti verso ciascun ente pubblico;
- ogni altro fatto di rilievo la cui conoscenza sia necessaria per la corretta e completa interpretazione del valore dei crediti in bilancio.

In base alla normativa civilistica, si ricorda inoltre che nella nota integrativa devono essere indicate:

- le variazioni rispetto all'esercizio precedente, ammesse in casi eccezionali, dei criteri adottati nella valutazione dei crediti, nelle connesse rettifiche di valore, nonché i relativi effetti sul bilancio (art. 2423-bis);
- la non comparabilità e l'adattamento della comparazione, o la non possibilità di questo, delle voci dei crediti con quelle dell'esercizio precedente (art. 2423-ter).

## **PRINCIPIO N. 6 - DISPONIBILITÀ LIQUIDE**

### *La posta contabile*

#### **NATURA**

I Fondi liquidi di un Ente strumentale sono tipicamente formati da:

#### *Denaro e valori in cassa*

Sono rappresentati dal denaro contante e dai valori bollati esistenti nell'Ente e nelle varie sedi. La relativa voce di bilancio include anche eventuali assegni non ancora versati sul conto del cassiere.

#### *Depositi presso l'istituto tesoriere/cassiere,*

La specifica voce di bilancio comprende i saldi attivi verso l'Istituto Tesoriere/cassiere (o dei conti presso la Banca d'Italia), includendo anche gli eventuali interessi attivi maturati a fine anno. L'indicazione dei soli saldi attivi, dovuta al divieto di compensazione di partite sancito dal principio contabile nazionale n. 14, implica che i saldi passivi dovranno essere indicati separatamente nella voce del passivo «Debiti verso Banche».

#### *Depositi bancari e postali*

Comprende i saldi di tutti i c/c bancari e postali dell'azienda inclusi gli eventuali interessi attivi maturati a fine anno.

#### **CONTABILIZZAZIONE**

I saldi dei conti bancari devono tenere conto di tutti gli assegni bancari e dei bonifici disposti entro la data di chiusura dell'esercizio e degli incassi effettuati dalle banche ed accreditate nei conti prima della chiusura dell'esercizio.

Per un principio di sana gestione l'Ente quando riceve dei contributi vincolati che saranno gestiti in nome e per conto della Regione o altro ente, per l'erogazione di benefici a terzi ( si veda il principio contabile n. 12), deve aprire un conto corrente dedicato alla gestione di tali flussi finanziari e dal contratto di conto corrente con l'istituto bancario deve risultare la natura e il vincolo di destinazione delle risorse depositate presso tale conto.

Le risorse giacenti presso tale conto corrente non potranno essere utilizzate per pagare le spese di funzionamento dell'ente.

#### **FONTI NORMATIVE**

- Codice civile art. 2424;
- Principio contabile n° 14 O.I.C.

### ***La rendicontazione***

Le disponibilità liquide costituite da:

- depositi (presso l'istituto cassiere, Banca d'Italia o altri istituti di credito), depositi postali, assegni, che vanno valutati secondo il principio generale del presumibile valore di realizzo. Tale valore, come indicato dal principio contabile nazionale n.14 *«normalmente coincide col valore nominale, mentre nelle rare situazioni di difficoltà di esigibilità, deve essere esposto il valore netto di realizzo stimato»;*
- denaro e valori bollati in cassa, che vanno valutati al valore nominale.

#### **INFORMATIVA SUPPLEMENTARE**

Le principali informazioni da fornire nella nota integrativa sono le seguenti:

- natura dei fondi liquidi vincolati e durata del vincolo;
- conti cassa o conti bancari attivi all'estero che non possono essere trasferiti in Italia a causa di restrizioni valutarie del paese estero o per altre cause;
- ogni altra informazione la cui conoscenza sia necessaria per la corretta comprensione delle voci riguardanti le disponibilità liquide.

## **PRINCIPIO N. 7 – RATEI E RISCONTI**

### ***La posta contabile***

#### **NATURA**

La voce accoglie i ratei e i risconti maturati a seguito delle rettifiche operate in sede di chiusura dell'esercizio.

#### **CONTABILIZZAZIONE**

La rilevazione dei ratei attivi e passivi costituisce una tipica scrittura di integrazione da redigere alla fine dell'esercizio nell'ambito di quelle di assestamento, che consentono di trasformare i valori di conto in valori di bilancio. La loro contropartita contabile è costituita, rispettivamente, dalla quota di proventi o di oneri da imputare al conto economico, sulla base del principio della competenza dell'esercizio in chiusura, purché ricorrano le condizioni di cui all'ultimo periodo del quinto comma dell'art. 2424 bis Codice Civile.

La rilevazione dei risconti attivi e passivi avviene nell'ambito delle c.d. scritture di rettifica, anch'esse da redigere alla fine dell'esercizio. Essi hanno quale contropartita le voci dei correlati oneri o proventi già contabilizzati, la cui quota parte dovrà essere stornata e rinviata al successivo (od ai successivi) esercizi, nel rispetto della competenza economica, purché ricorrano le condizioni del citato ultimo periodo dell'art. 2424 bis Codice Civile. La rettifica così attuata produce la diretta riduzione dell'onere o del provento originariamente rilevato in modo che, nel conto economico, emerga la sola entità di competenza dell'esercizio.

Ai fini di una corretta informazione, qualora nelle voci C) dell'attivo ed E) del passivo dello stato patrimoniale siano iscritti ratei e risconti pluriennali, necessita una loro separata indicazione in nota integrativa, distinguendo quelli che matureranno entro 12 mesi da quelli che matureranno oltre i 12 mesi.

Con riferimento ai *contributi pubblici* si veda anche il principio contabile N. 12.

#### **FONTI NORMATIVE**

- Principio contabile n° 18 O.I.C.

### ***La rendicontazione***

#### **CRITERIO DI VALUTAZIONE**

I ratei e i risconti misurano proventi ed oneri la cui competenza è anticipata o posticipata rispetto alla manifestazione numeraria e/o documentale; essi prescindono dalla data di pagamento o riscossione dei relativi proventi ed oneri, i quali devono necessariamente essere comuni a due o più esercizi e ripartibili in ragione del tempo. L'importo deve essere determinato mediante la ripartizione del provento o dell'onere (in genere derivante da



contratti di durata), al fine di attribuire la quota parte di competenza all'esercizio in corso e di rinviarne l'altra quota ai successivi. Rispetto alla più ampia durata temporale del contratto, il periodo di competenza viene normalmente individuato computando i giorni decorrenti dall'inizio degli effetti economici fino alla data di chiusura dell'esercizio, e da questa data fino al termine degli effetti medesimi. In sostanza, il "tempo" considerato per la determinazione dell'entità del rateo e/o del risconto da iscrivere per competenza è essenzialmente di natura fisico-temporale. Infatti, senza una valutazione strettamente economica delle prestazioni, tale da consentire una corretta ripartizione della componente di reddito (sia essa positiva o negativa) da iscrivere per competenza, potrebbe ledersi il principio della correlazione fra costi e ricavi e, quindi, della veritiera e corretta rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'azienda. E' pertanto necessario adottare il concetto di "tempo economico" nei casi in cui la quota di costo o di provento imputabile all'esercizio non sia esattamente proporzionale al tempo fisico. Il concetto di "tempo economico" riflette i reali contenuti economici del fatto amministrativo, costituenti l'elemento essenziale per la ripartizione del valore imputabile a ciascun esercizio.

I ratei attivi e passivi, poiché rappresentativi di crediti e debiti in moneta, ancorché esigibili in uno o più esercizi successivi, sono soggetti ad un processo valutativo. Si fa pertanto rinvio ai Documenti relativi ai crediti ed ai debiti.

I risconti attivi rappresentano oneri differiti ad uno o più esercizi successivi e, pertanto, è necessaria la valutazione del futuro beneficio economico correlato a tali costi e, qualora esso sia inferiore (in tutto od in parte) alla quota riscontata, occorre procedere ad opportune rettifiche di valore. I risconti passivi rappresentano proventi differiti ad uno o più esercizi successivi.

Nel caso in cui i ratei ed i risconti, siano essi attivi o passivi, abbiano durata pluriennale, occorre che in ogni esercizio di pertinenza vengano verificate le condizioni che ne hanno determinato l'iscrizione originaria; se necessario, devono essere adottate le opportune variazioni.

#### **INFORMATIVA SUPPLEMENTARE**

La nota integrativa deve fornire, quando applicabili, le seguenti informazioni sui ratei e risconti:

- la composizione delle voci ratei e risconti attivi e ratei e risconti passivi, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
- la distinzione dei ratei e risconti aventi durata inferiore o superiore a dodici mesi;
- le altre informazioni, se pertinenti, richieste dai documenti sui crediti e sui debiti;
- ogni altro fatto di rilievo la cui conoscenza sia necessaria per la corretta e completa interpretazione del valore in bilancio dei ratei e risconti.

## **PRINCIPIO N. 8 – Partecipazioni**

### *La posta contabile*

#### **NATURA**

Le *partecipazioni* costituiscono investimenti nel capitale di altre società o di enti pubblici e privati. Le partecipazioni possono essere azionarie o non azionarie. I criteri di iscrizione e valutazione delle partecipazioni non azionarie sono analoghi a quelli valevoli per le partecipazioni azionarie.

Nel caso in cui l'Ente partecipante è legalmente o altrimenti impegnato al sostenimento della partecipata tale condizione deve essere indicata nella Nota integrativa dei bilanci dell'Ente partecipante e del soggetto partecipato.

Quando il conferimento o la partecipazione al Fondo di dotazione avviene per enti il cui statuto prevede che in caso di scioglimento il fondo di dotazione sia destinato ad altri soggetti, diversi dai partecipanti o controllanti, la partecipazione non ha un valore di liquidazione e in tal caso avremo una diversa rappresentazione contabile.

#### **CONTABILIZZAZIONE**

Le partecipazioni sono esposte nello stato patrimoniale tra le immobilizzazioni o nell'attivo circolante. La classificazione prevista per le partecipazioni è la seguente :

##### *BIII) Immobilizzazioni finanziarie in*

###### 1) Partecipazioni

- a) in società;
- b) enti controllati;

La classificazione per le partecipazioni iscritte nell'attivo circolante è la seguente:

##### *CIII) Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni*

###### 1) Partecipazioni

- a) partecipazioni società
- b) partecipazioni in enti

La classificazione nell'attivo immobilizzato e nell'attivo circolante dipende dalla destinazione della partecipazione. Le partecipazioni destinate ad una permanenza durevole nel portafoglio della società si iscrivono nelle immobilizzazioni, le altre vengono iscritte nell'attivo circolante.

I proventi dell'investimento in partecipazioni costituiti da dividendi o dagli utili da cessione sono rilevati nella voce C15) "proventi da partecipazioni" mentre le perdite che derivano dalla cessione delle partecipazioni sono iscritte nella voce C17) "interessi e altri oneri finanziari".

#### **FONTI NORMATIVE**

- Codice Civile Art. 2426;
- Principio contabile n° 21 O.I.C.

### ***La rendicontazione***

#### **CRITERIO DI VALUTAZIONE**

Come enunciato dai principi contabili nazionali per le partecipazioni azionarie immobilizzate il criterio di valutazione è quello del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore.

Le partecipazioni in società controllate sono valutate in base al “metodo del patrimonio netto” di cui all’art. 2426 n. 4 codice civile. A tal fine, in sede di prima applicazione del “metodo di patrimonio netto”, l’utile o la perdita d’esercizio della partecipata, debitamente rettificato, per la quota di pertinenza è iscritto nel conto economico, ed ha come contropartita, nello stato patrimoniale l’incremento o la riduzione della partecipazione azionaria. Nell’esercizio successivo, a seguito dell’approvazione del bilancio della partecipata, le eventuali plusvalenze derivanti dall’applicazione del metodo del patrimonio netto devono determinare l’iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto non disponibile vincolata all’utilizzo del metodo del patrimonio netto.

Nel caso in cui il valore della partecipazione diventa negativo per effetto di perdite, la partecipazione si azzerava. Se l’Ente partecipante è legalmente o altrimenti impegnato al sostenimento della partecipata, le perdite ulteriori a quelle che hanno comportato l’azzeramento della partecipazione sono contabilizzate in un Fondo per rischi e oneri.

Nel caso in cui non risulta possibile acquisire il Bilancio di esercizio approvato o gli schemi di bilancio adottati per l’approvazione, la partecipazione è iscritta secondo il “metodo del patrimonio netto” dell’anno “n-1”.

Per le partecipazioni non azionarie, in enti pubblici o privati, i criteri di iscrizione e valutazione sono analoghi a quelli valevoli per le partecipazioni azionarie.

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

Le Attività finanziarie costituite da azioni e titoli che non costituiscono immobilizzazioni, detenuti per la vendita nei casi consentiti dalla legge, sono valutati al minore tra il costo di acquisizione e il presumibile valore di realizzo desumibile dall’andamento di mercato.

#### **INFORMATIVA SUPPLEMENTARE**

La nota integrativa deve fornire le informazioni relative alla natura delle partecipazioni distinguendo tra le partecipazioni azionarie da quelle non azionarie. In particolare deve indicare quelle partecipazioni che non hanno un valore di liquidazione.

Nella sezione dedicata alle *Immobilizzazioni Finanziarie* devono essere indicati gli impegni legali o di altra natura assunti dall’Ente a sostegno della partecipata. Del rischio potenziale deve

essere fatta menzione anche nella sezione dedicata agli *Impegni e alle passività potenziali* non risultati dallo stato patrimoniale.

## PRINCIPIO N. 9 – PATRIMONIO NETTO

### *La posta contabile*

#### NATURA

Il Patrimonio netto è la differenza tra le attività e le passività di bilancio. Sul piano contabile, tale definizione ha origine nell'esigenza di bilanciamento tra le sezioni «Attivo» e «Passivo» dello stato patrimoniale, secondo la nota identità  $\text{Attività} = \text{Passività} + \text{Patrimonio netto}$ .

Nell'ottica finanziaria della struttura del capitale di bilancio, la suddetta identità esprime la necessaria uguaglianza tra gli «Impieghi» o «Investimenti» di mezzi monetari (Attività), osservati ad una certa data, e le «Fonti» di tali mezzi monetari, distinte in «Capitale di terzi» (Passività) e «Capitale proprio» (Patrimonio netto) alla medesima data.

Il Patrimonio netto si compone delle seguenti poste ideali aventi diversa origine:

I) *Il fondo di dotazione*: è costituito dal conferimento iniziale di beni e denaro effettuato dalla Regione e da altro soggetto pubblico al momento della costituzione dell'ente e destinato al perseguimento delle finalità individuate nella legge istitutiva. Esso potrebbe essere costituito anche dall'eventuale avanzo evidenziato nella fase di passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale.

Il Fondo di dotazione rappresenta parte indisponibile del patrimonio netto e può essere incrementato mediante nuovi apporti e con la destinazione dei risultati economici positivi, sulla base di una modifica della legge istitutiva dell'ente o di una delibera del Consiglio regionale.

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

Per gli enti strumentali l'importo minimo del Fondo di dotazione non è stato determinato.

II) *Riserve libere*: sono costituite dall'accantonamento di utili di esercizio.

1. *Riserva legale* è costituita dall'accantonamento dell'utile di esercizio. La misura di tale accantonamento è indicata con deliberazione della Giunta Regionale<sup>2</sup> e con deliberazione del Consiglio Regionale su proposta della Giunta<sup>3</sup> in attuazione della LR 65/2010;
2. *Riserve per investimenti*. Tale posta del netto non viene utilizzata per la

<sup>2</sup> Ai sensi del comma 4 art. 7 della LR n. 65/2010 la misura dell'accantonamento dell'utile a *Riserva legale* è disposta dalla Giunta, anche in deroga a norme di legge, per gli Enti strumentali regionali ad eccezione di ARS e IRPET. ( DGR n. 50 del 9 febbraio 2016).

<sup>3</sup> Ai sensi del comma 5 art. 7 della LR 65/2010 la misura dell'accantonamento a *Riserva legale* per l'IRPET e per l'ARS è disposta dal Consiglio su proposta della Giunta. ( DCR n. 15 del 5 aprile 2016

sterilizzazione degli ammortamenti relativi agli investimenti realizzati;

3. *Altre Riserve.* Sono costituite da riserve previste dalle norme statutarie o da deliberazioni assunte in sede di approvazione del Bilancio e di destinazione dell'utile su proposta dell'organo di amministrazione.

Con le poste ideali del Patrimonio Netto non è possibile sterilizzare o finanziare i costi di esercizio.

III) *Riserve non Disponibili* istituite, quali poste del patrimonio netto, a garanzia di alcuni beni dell'attivo patrimoniale e non destinabili alla copertura di perdite. Tali riserve costituiscono propriamente una quota del patrimonio netto sulla quale i creditori non possono fare affidamento per il soddisfacimento dei propri crediti e sono costituite:

- a) a seguito dei conferimenti al fondo di dotazione di enti, pubblici e privati, le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione. Tale riserve sono utilizzate in caso di liquidazione dell'ente partecipato;
- b) dagli utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, in quanto riserve vincolate all'utilizzo previsto dall'applicazione di tale metodo.

IV) *Donazioni* e lasciti sono costituite da donazioni effettuate da enti e persone fisiche con o senza vincolo di destinazione.

V) *L'utile (o la perdita) portati a nuovo:* sono, rispettivamente, gli utili (o le perdite) maturati negli esercizi precedenti.

VI) *L'utile (o la perdita) dell'esercizio.*

## CONTABILIZZAZIONE

Le donazioni e i lasciti, disposti da soggetti privati, sono iscritti in seguito all'atto di accettazione da parte dell'Ente.

Le perdite di esercizio possono essere sospese in attesa di :

- a) Copertura con gli utili di esercizi futuri;
- b) Copertura con contributi per ripiano perdite assegnati dalla Regione.

I contributi per il ripiano perdite sono iscritti in seguito allo specifico decreto di assegnazione. La perdita sospesa, in caso di mancata e integrale copertura nel secondo esercizio successivo, deve essere ~~stornata~~ coperta con le riserve disponibili esistenti secondo il seguente ordine:

- 1) Altre Riserve;
- 2) Riserva destinate ad investimenti;
- 3) Riserva legale.

Nel caso in cui la perdita non può essere integralmente coperta con le riserve disponibili a

## Principi contabili per gli Enti Strumentali della Regione Toscana

disposizione si ~~deve~~ procede alla sua integrale copertura con l'assegnazione di un contributo da parte della Regione che assicuri il mantenimento del valore del Fondo di dotazione.

La destinazione degli utili di esercizio deve essere deliberata entro l'esercizio successivo a quello dell'approvazione del bilancio secondo la normativa specifica in materia di utilizzo degli utili.

Nel caso in cui in cui il valore delle perdite non coperte con le riserve disponibili riduce di oltre un terzo il valore del Fondo di Dotazione, la Regione procede al ripristino del Fondo di dotazione entro il secondo esercizio successivo a quello in cui si è realizzata la riduzione o assume provvedimenti alternativi.

### **FONTI NORMATIVE**

- Principio contabile n° 28 O.I.C.
- Allegato 4/3 del D. Lgs 118/2011

### *La rendicontazione*

#### **CRITERIO DI VALUTAZIONE**

Nel caso di donazioni e lasciti in natura il valore dei beni da iscrivere in bilancio deve risultare da una perizia.

#### **INFORMATIVA SUPPLEMENTARE**

- Prospetto di analisi delle variazioni del patrimonio netto;
- Prospetto degli investimenti realizzati con la Riserva destinata.

## PRINCIPIO N. 10 - FONDI PER RISCHI E ONERI

### *La posta contabile*

#### NATURA

I fondi per rischi ed oneri accolgono gli accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti aventi le seguenti caratteristiche:

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

I fondi rischi e oneri non possono mai superare l'importo necessario alla copertura delle perdite, degli oneri o dei debiti a fronte dei quali sono stati costituiti.

Si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo.

L'accantonamento a fondo rappresenta la contropartita economica (onere o perdita) correlata alla rilevazione patrimoniale, di competenza patrimoniale nei fondi rischi e oneri.

Gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti prioritariamente nelle voci di costo di conto economico delle pertinenti classi (B, C o D), dovendo prevalere il criterio della classificazione "per natura" dei costi.

Tutte le volte in cui non è possibile individuare tale classificazione, gli accantonamenti per rischi e oneri sono iscritti alle voci B12 e B13 del conto economico.

Si ricorda come le passività che danno luogo ad accantonamenti a fondi per rischi ed oneri sono di due tipi:

- **Fondi per oneri** accolgono *Accantonamenti per passività certe, il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza sono indeterminati*  
Si tratta in sostanza di fondi spese, ossia di costi, spese e perdite di competenza dell'esercizio in corso (o di esercizi precedenti) per obbligazioni già assunte alla data di bilancio o per altri eventi già verificatisi (maturati) alla stessa data ma non ancora definiti esattamente nell'ammontare. Si tratta, quindi, di obbligazioni che maturano con il passare del tempo o che sorgono con il verificarsi di un evento specifico dell'esercizio in corso, ovvero di perdite che si riferiscono ad un evento specifico verificatosi nell'esercizio in corso (o in esercizi precedenti), le quali non sono ancora definite esattamente nell'ammontare ma che comportano un procedimento ragionieristico di stima.
- **Fondi per rischi** accolgono *Accantonamenti per passività la cui esistenza è solo probabile (cosiddette «passività potenziali» o fondi rischi)*  
Per «passività potenziali» si intendono passività connesse a situazioni già esistenti ma con esito pendente in quanto si risolveranno in futuro.

In relazione al grado di realizzazione e di accadimento, gli eventi futuri possono classificarsi come probabili, possibili o remoti.

I Fondi rischi e oneri che sono esposti nello stato patrimoniale secondo le previsioni dell'art. 2424, codice civile sono da classificare nelle seguenti classi:

1. Fondo per trattamento di quiescenza ed obblighi simili;
2. Fondo per imposte, anche differite;
3. Fondo per strumenti finanziari derivati passivi;
4. Altri

#### *Fondo per trattamento di quiescenza ed obblighi simili*

Questa classe accoglie gli accantonamenti per le prestazioni previdenziali integrative, diversi dal trattamento di fine rapporto ex art. 2120 codice civile quali ad esempio:

- Fondi di quiescenza ex D.M. 23 luglio 1991
- Fondi di quiescenza ex L.R. 21 agosto 1989 n. 51
- fondi di indennità per cessazioni di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

L'accantonamento a tale Fondo deve essere iscritto nella voce B7 del Conto economico.

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

Il Fondo accoglie

- le passività per imposte probabili, aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminata, derivanti ad esempio, da accertamenti non definitivi o contenziosi in corso;
- le passività per imposte differite determinate in base alle differenze temporaneamente imponibili.

Per il trattamento contabile delle imposte si rinvia all'OIC 25 "Imposte sul reddito".

L'accantonamento a tale Fondo deve essere iscritto nella voce B14 se si riferisce ad imposte indirette, mentre se si tratta di imposte dirette l'accantonamento deve essere iscritto nella voce 20 *Imposte sul reddito di esercizio, correnti, differite e anticipate*.

I debiti tributari certi, relativi alle ritenute sui redditi, all'IRAP, all'IRES ed all'IVA, devono essere iscritti nella voce D.8) Debiti tributari.

#### *Fondo per strumenti finanziari derivati passivi*

Il Fondo non trova rappresentazione nel bilancio degli Enti strumentali in quanto è fatto divieto per tali soggetti stipulare questa tipologia di contratti.



### *Altri*

L'elenco di Fondi di seguito riportato contiene le tipologie di fondi per rischi ed oneri diverse da quelle precedenti:

- Fondi per cause in corso;
  - Fondi per garanzie prestate;
  - Fondi per manutenzione ciclica;
  - Fondi per manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili e dei beni d'azienda ricevuti in affitto o in usufrutto;
  - Fondi per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali;
  - Fondi per contratti onerosi;
  - Fondi per rischi su crediti ceduti;
  - Fondi per recupero ambientale.
- 
- Fondi per rischi e oneri a sostegno di partecipazioni possedute.
  - Fondi per rinnovi contrattuali
  - Fondi per la contrattazione di secondo livello del Comparto e della Dirigenza

Questo elenco rappresenta un numero chiuso e l'iscrizione di una nuova tipologia di Fondo non compreso in questo elenco deve essere autorizzato dalla Giunta regionale. Nuovi Fondi rischi potranno essere introdotti previo consenso del Collegio dei revisori nelle more del pronunciamento della Giunta che potrà eventualmente decidere di non ammetterlo o di modificarne la dicitura e la sua qualificazione.

E' utile ricordare che i fondi del passivo non possono essere utilizzati per:

- rettificare i valori dell'attivo;
- attuare «politiche di bilancio», tramite la costituzione di generici fondi rischi privi di giustificazione economica;
- iscrivere rettifiche di valore o accantonamenti derivanti esclusivamente dall'applicazione di norme tributarie e prive di giustificazione civilistica (quali i fondi per ammortamento anticipato, i fondi per contributi, etc.).

## **CONTABILIZZAZIONE**

### **Rilevazione iniziale**

I fondi per rischi e oneri accolgono, quindi accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti aventi, alla chiusura dell'esercizio, le seguenti caratteristiche:

- natura determinata;
- esistenza certa o probabile;
- ammontare o data di sopravvenienza della passività indeterminati;
- ammontare della passività attendibilmente stimabile.

Un Fondo rischi ed oneri non può iscriversi per:

- a) rettificare i valori dell'attivo;
- b) coprire rischi generici, non riferibili a situazioni e condizioni che alla data del bilancio hanno originato una passività;
- c) effettuare accantonamenti per oneri o perdite derivanti da eventi avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio e relativi a situazioni che non erano in essere alla data del bilancio;
- d) rilevare passività potenziali ritenute probabili, ma il cui ammontare non può essere determinato se non in modo aleatorio ed arbitrario quindi la relativa perdita non è suscettibile di alcuna stima attendibile;
- e) rilevare passività potenziali ritenute possibili ma remote.

Il trattamento contabile delle perdite derivanti da **passività potenziali** dipende dai seguenti due elementi:

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

Al fine di misurare il grado di realizzazione e di avveramento dell'evento futuro, tali eventi possono classificarsi in: *probabili, possibili o remoti*<sup>4</sup>.

Le perdite potenziali vanno rilevate in bilancio come fondi accesi a costi, spese e perdite di competenza stimati o indicati in nota integrativa secondo il seguente schema:

Grado di realizzazione dell'evento futuro	STIMA SULL'AMMONTARE DELLE PERDITE	
	ATTENDIBILE	NON ATTENDIBILE
Probabile	Rilevazione nel Fondo e informativa in N.I.	Informativa in N.I.
Possibile	Informativa in N.I.	Informativa in N.I.
Remoto	Nessuna Informativa	Nessuna informativa

Gli importi da utilizzare nella stima sono quelli correnti e non quelli futuri (e quindi non considerando gli effetti inflattivi). Nell'accantonamento occorre considerare anche eventuali oneri aggiuntivi, come interessi, penalità o spese legali da sostenere. Ai fini della stima dell'accantonamento occorre considerare anche gli eventi successivi alla data di bilancio (es. transazioni con la controparte, definizione dei contratti collettivi, etc..).

<sup>4</sup> Per la specifica definizione si veda il Principio Contabile O.I.C. n. 19.

Le diverse metodologie utilizzate per la stima di un accantonamento al fondo sono applicate nel rispetto dei postulati del bilancio ed in particolare nel rispetto dei requisiti della imparzialità, oggettività e verificabilità.

### **Valutazioni successive**

I fondi rischi e oneri iscritti in un periodo precedente sono oggetto di riesame per verificarne la corretta misurazione alla data del bilancio. L'aggiornamento della congruità dei fondi non rappresentano correzione di precedenti errori, ma sono cambiamenti di stime i cui effetti sono rilevati nel conto economico.

### **Utilizzo dei Fondi e Fondi eccedenti**

L'utilizzazione del fondo è effettuata in modo diretto e conseguentemente il conto economico non rileva alcun componente negativo, e solo per quelle spese e passività per le quali lo stesso fondo era stato originariamente costituito.

Nel caso in cui il fondo non sia sufficiente, la differenza negativa è rilevata nel conto economico in coerenza con l'accantonamento originario.

Nel caso di sopravvenuta risoluzione o di positivo evolversi della situazione che aveva generato rischi e incertezze, si determina una eccedenza del Fondo e quindi occorre operare una sua riduzione.

La rilevazione contabile di una eccedenza del fondo dipende dalla natura del rischio a fronte del quale è stato effettuato l'accantonamento. Ad esempio se l'originario accantonamento era stato rilevato fra i costi della produzione ( classe B), l'eccedenza del Fondo è rilevata tra i componenti del valore della produzione ( voce A 5 "Altri ricavi e proventi").

Per l'iscrizione o l'omissione di tali fondi in bilancio è necessario il parere di congruità espresso in relazione dal Collegio dei revisori.

### **FONTI NORMATIVE**

- Principio contabile n° 31 O.I.C.;
- Principio contabile n° 25 O.I.C.
- Codice civile art. 2423 e ss.

## ***La rendicontazione***

### **CRITERIO DI VALUTAZIONE**

#### *Fondo rischi*

I rischi possono distinguersi in due ordini:

- rischi generici dell'azienda;
- rischi specifici.

Si noti come i primi, non riferendosi a situazioni e condizioni che alla data di bilancio hanno originato una passività effettiva o un deterioramento di attività, non possono dare

origine ad alcun accantonamento a Fondi rischi. A fronte di tali rischi possono essere effettuati, in sede di destinazione dell'utile, solo accantonamenti nella voce del patrimonio netto A.II.3) "Altre riserve".

Per i secondi si ricorda invece che le informazioni da utilizzare per stimare la perdita connessa all'evento possono comprendere anche pareri legali e di altri esperti, dati relativi alla esperienza passata dell'azienda in casi similari, le decisioni che l'azienda intenderà adottare, ecc..

La voce Fondo rischi accoglie quindi una ragionevole quantificazione dei possibili oneri conseguenti a cause legali in materia di personale, intentate da terzi fornitori, utenti, clienti.

#### *Altri fondi per oneri*

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

#### **INFORMATIVA SUPPLEMENTARE**

La nota integrativa deve fornire, quando applicabili, le seguenti informazioni:

- le variazioni intervenute nella consistenza dei fondi con il dettaglio delle passività potenziali per le quali è stato effettuato l'accantonamento al relativo fondo con indicazione di tipologia (cause del personale, contenziosi, etc.), importi e movimentazione (importo iniziale, utilizzi, accantonamenti, importo finale);
- la composizione della voce "Altri Fondi" dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare sia apprezzabile.

Relativamente alle "passività potenziali" devono essere inoltre indicate:

- il rischio di ulteriori perdite, se vi è la possibilità di subire perdite addizionali rispetto agli importi stanziati;
- la descrizione della situazione di incertezza e l'indicazione dell'ammontare dello stanziamento relativo alla perdita connessa ad una potenzialità che è stata stanziata in bilancio in quanto l'evento futuro è da considerarsi probabile, quando tali informazioni sono necessarie per non rendere il bilancio inattendibile;
- nel caso di evento probabile la cui stima dell'ammontare non possa essere effettuata, l'indicazione che l'evento è probabile e le stesse informazioni da fornire nel caso di evento possibile;
- probabili contestazioni di terzi da cui possa derivare una perdita significativa;
- possibilità di sostenere perdite dalla mancata assicurazione di rischi solitamente assicurati.

## PRINCIPIO N. 11 - DEBITI

### *La posta contabile*

#### NATURA

I debiti rappresentano obbligazioni a pagare ammontari determinati di solito ad una data prestabilita. I debiti includono anche gli ammontari che devono essere pagati al personale, per imposte, per l'acquisizione di finanziamenti ed altri.

I debiti non vanno confusi con i fondi per rischi ed oneri che accolgono gli accantonamenti destinati a coprire passività aventi natura determinata, esistenza certa o probabile e ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio.

Per quanto riguarda le ferie non godute si precisa che non è possibile contabilizzare debiti *per ferie non godute* anche in considerazione della norma che vieta per tutto il personale, anche con qualifica dirigenziale, della pubblica amministrazione la corresponsione di trattamenti economici sostitutivi delle stesse.<sup>5</sup>

Al fine di apprezzare eventuali fenomeni che possano alterare la determinazione del risultato di esercizio secondo il principio di competenza economica si devono indicare in nota integrativa le informazioni in merito alle ferie non godute.

#### CONTABILIZZAZIONE

L'evidenziazione dei debiti nello stato patrimoniale deve avvenire considerando le varie caratteristiche che i debiti stessi hanno.

#### Stato Patrimoniale

In considerazione della *natura del creditore*, i debiti si distinguono in:

#### D) DEBITI

- 1) Debiti verso Banche
- 2) Debiti verso Regione Toscana
- 2 – bis) Debiti verso la Regione per finanziamenti
- 3) Debiti verso altri soggetti pubblici
- 4) Debiti verso fornitori
- 5) Debiti tributari

---

<sup>5</sup> Vedi comma 8 art. 5 della L. n. 135 del 7 agosto 2012

## Principi contabili per gli Enti Strumentali della Regione Toscana

- 6) Debiti verso istituti previdenziali
- 7) Debiti per Fondi di Terzi in amministrazione
- 8) Acconti
- 9) Altri debiti

Quando nell'ambito delle categorie sopra indicate vi siano debiti di importo rilevante verso creditori che hanno peculiari caratteristiche di cui è importante che il lettore del bilancio abbia conoscenza, tali debiti devono avere separata indicazione in nota integrativa.

In considerazione della *scadenza*, i debiti devono essere distinti nello stato patrimoniale in:

- *entro 12 mesi*: cioè con scadenza entro l'esercizio successivo, con scadenza indeterminata ovvero pagabili su richiesta del creditore;
- *oltre 12 mesi*: e cioè con scadenza oltre l'esercizio successivo.

Con riferimento alla voce “*Debiti verso la Regione per finanziamenti*”, l'elemento distintivo rispetto ad altri debiti da contributi assegnati è costituito dall'obbligo di restituzione da parte dell'ente del finanziamento ricevuto che potrà, o meno, essere fruttifero.

La voce “*Debiti per Fondi di Terzi in amministrazione*” costituisce una obbligazione relativa a contributi che l'ente è impegnato ad erogare a beneficiari pubblici o privati, in nome e per conto della regione o di altro ente erogante. Si rinvia al principio n. 12 I Contributi pubblici per la disciplina di dettaglio.

La voce “*Acconti*” accoglie i debiti per anticipi ricevuti da clienti per forniture di beni o servizi o su operazioni di cessioni delle immobilizzazioni.

### **FONTI NORMATIVE**

- Principio contabile n° 19 O.I.C.;
- Codice civile art. 2423 e ss.
- Allegato 4/3 del D. Lgs 118/2011

## ***La rendicontazione***

### **CRITERIO DI VALUTAZIONE**

I debiti sono valutati al valore nominale senza applicare il criterio di valutazione del costo ammortizzato e l'attualizzazione. L'Ente può optare per la rilevazione del debito “*secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale*”. ( Art. 2426 comma 1 n. 8 codice civile).

La valutazione successiva del debito è effettuata al valore nominale più gli interessi passivi calcolati al tasso di interesse nominale, dedotti i pagamenti per capitale e interessi.

I costi di transazione iniziali sono rilevati tra i risconti attivi e addebitati a conto economico lungo la durata del prestito a quote costanti ad integrazione degli interessi passivi.

Gli sconti e gli abbuoni di natura finanziaria, non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del debito sono rilevati al momento del pagamento come proventi di natura finanziaria.

Quando in costanza, del medesimo debito, vi sia una variazione sostanziale dei termini contrattuali del debito esistente, contabilmente si procede all'eliminazione contabile del debito originario con contestuale rilevazione di un nuovo debito. In tal caso i costi di transazione sono rilevati a conto economico come oneri finanziari.

#### **INFORMATIVA SUPPLEMENTARE**

Devono essere indicati in nota integrativa:

- i criteri adottati nella valutazione delle voci e nella conversione dei valori non espressi all'origine in Euro;
- le variazioni intervenute nella consistenza delle voci del passivo, rispetto all'esercizio precedente;
- l'ammontare dei debiti di durata residua superiore a cinque anni e dei debiti assistiti da garanzie reali, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
- le eventuali deroghe ai principi di immodificabilità dei criteri di valutazione, le motivazioni di tale deroga e l'indicazione dell'influenza che esse determinano sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria, oltre che del risultato economico;
- rilevanti ammontari verso creditori che hanno peculiari caratteristiche di cui è importante che il lettore del bilancio sia a conoscenza.

## PRINCIPIO N. 12 – I CONTRIBUTI PUBBLICI

### *La posta contabile*

#### NATURA

Il termine pubblico è inteso come «il governo, gli enti governativi e gli analoghi enti locali, nazionali e internazionali».

I contributi pubblici rappresentano una forma di assistenza pubblica che si manifestano sotto forma di trasferimenti di risorse ad un'impresa a condizione che questa abbia rispettato, o si impegni a rispettare, certe condizioni relative alle sue attività operative.

I contributi pubblici possono assumere differenti forme quali:

- trasferimenti di disponibilità liquide o mezzi equivalenti;
- trasferimenti di attività non monetarie;
- riduzione di passività dovute al soggetto pubblico;
- remissione di prestiti da parte del soggetto pubblico.

Quando il beneficiario del contributo pubblico è un altro soggetto pubblico esso è subordinato il più delle volte allo svolgimento di un programma annuale di attività o al compimento di specifiche attività da svolgersi nel rispetto di determinate condizioni operative.

#### TIPOLOGIE DI CONTRIBUTI PUBBLICI

Sono previsti diverse tipologie di contributi pubblici :

- contributi in conto capitale;
- contributi in conto esercizio, (ivi inclusi i contributi per spese di funzionamento dell'ente);
- contributi per spese di funzionamento dell'ente;
- contributi non monetari;
- contributi non correlati a costi futuri o già sostenuti.

Per contributi pubblici in conto capitale si intendono «i contributi pubblici per il cui ottenimento è condizione essenziale che il beneficiario acquisti, costruisca o comunque acquisisca attività immobilizzate. La concessione del contributo è pertanto legata alla realizzazione o all'acquisto (o ad altre forme di acquisizione) di attività materiali e immateriali, la cui utilità si protrae nel tempo, ovvero di beni strumentali. Possono essere previste anche ulteriori condizioni per l'ottenimento del contributo legati, ad esempio, alla natura, alla localizzazione del bene e ai periodi nel corso dei quali il bene deve essere acquisito o posseduto.

Per contributi in conto esercizio si intendono, in via residuale, i contributi pubblici diversi da quelli in conto capitale. Per contributi per spese di funzionamento si intendono quei contributi erogati annualmente dal soggetto pubblico al suo ente pubblico strumentale.

Per contributi non monetari si intendono quelle forme di un trasferimento di attività non monetarie, quali, ad esempio, terreni, immobili o altre utilità materiali o immateriali (ad esempio unità di personale).

I contributi non correlati a specifici costi da sostenere o già sostenuti sono quelli erogati al fine di dare un immediato aiuto finanziario (es. per la copertura di una perdita di esercizio).

#### *Assistenza pubblica*



Alcune forme di assistenza pubblica alle quali non può essere ragionevolmente dato un valore sono escluse dalla definizione di contributi pubblici.

La consulenza gratuita e la prestazione di garanzie sono esempi di assistenza pubblica alle quali non può essere ragionevolmente associato un valore. La rilevanza del beneficio negli esempi sopra indicati può essere tale che è necessaria l'indicazione della natura, dell'ammontare e della durata dell'assistenza affinché il bilancio del soggetto beneficiario non sia fuorviante.

#### *Contributi o trasferimenti a destinazione vincolata per l'erogazione di benefici a terzi*

Questa tipologia di contributi è costituita dai trasferimenti correnti che l'Ente riceve dalla Regione, dallo Stato, da Organismi comunitari ed internazionali e da altre amministrazioni pubbliche, che hanno una destinazione vincolata e che sono destinati all'erogazione di un beneficio (bene o servizio) senza controprestazione, a favore di un soggetto privato o pubblico.

I contributi a destinazione vincolata destinati all'erogazione di benefici a terzi possono essere gestiti dall'Ente secondo due modelli operativi che è necessario distinguere per una loro corretta contabilizzazione nella contabilità economica patrimoniale.

##### A) Ente gestore di fondi per conto della Regione.

Secondo questo modello operativo l'Ente agisce come gestore di Fondi di Terzi e in tal senso svolge alcune o tutte le attività amministrative del processo di erogazione, restando quindi a carico della Regione o dell'Ente delegante l'imputazione giuridica delle obbligazioni che nascono dai bandi pubblici finalizzati all'erogazione dei benefici. In questo caso la Regione o l'ente delegante procede con propri atti, all'approvazione dei bandi, all'assegnazione del beneficio e alla revoca delle somme indebitamente percepite dai beneficiari.

##### B) Ente responsabile diretto dei Fondi.

Secondo questo modello operativo l'Ente assume in proprio la funzione di erogazione dei benefici. In tal caso l'Ente oltre a svolgere tutte le attività amministrative del processo di erogazione, comprese l'approvazione dei Bandi pubblici e la revoca delle somme indebitamente percepite dai beneficiari, assume anche le obbligazioni giuridiche nei confronti dei beneficiari.

La posizione giuridica che assume l'Ente nel processo di erogazione dei benefici a terzi tale da qualificare l'ente come responsabile diretto dei Fondi deve essere desumibile dalla legge che istituisce l'Ente o da atti regolamentari (disciplinari) regionali o di altro ente che erogando il contributo precisano le modalità operative per la gestione dello stesso.

## **CONTABILIZZAZIONE**

### *Presupposti per la contabilizzazione*

I contributi pubblici devono essere rilevati in bilancio soltanto se esiste una «ragionevole certezza» che :

- a) le condizioni previste per il riconoscimento del contributo siano rispettate;
- b) i contributi saranno erogati.

I contributi sono contabilizzati solo a seguito della comunicazione dell'amministrazione pubblica che dispone e assume l'impegno di spesa sul proprio bilancio e se esiste una «ragionevole certezza» che il trasferimento sarà erogato.

Con riferimento alla scadenza (esigibilità) dell'obbligazione, in assenza di indicazioni nell'atto di impegno, coincide con l'esercizio finanziario in cui è adottato l'atto amministrativo, in alternativa si farà riferimento alle modalità temporali di erogazione indicate nell'atto.

Un caso particolare di dubbia esigibilità ed erogazione del contributo si ha quando l'atto amministrativo che lo dispone è assunto negli ultimi mesi dell'esercizio amministrativo. In tal caso è assai probabile che l'Ente non riesca a svolgere le attività amministrative richieste per ricevere il contributo. In tal caso il contributo non deve essere contabilizzato, preso atto che in sede di riaccertamento dei residui, secondo la disciplina introdotta dal D.lgs 118/2011, i contributi a cui non è corrisposta una prestazione nel corso dell'esercizio non sono contabilizzati nella contabilità regionale.

**Gli Enti , anche al fine di agevolare il processo di conciliazione dei rapporti di credito e debito con la Regione e del loro asseveramento , ai sensi dell'art. 11 comma 6 lett. j) del D. Lgs. 118/2011, devono applicare i criteri di contabilizzazione contenuti nel documento “ Linee di indirizzo per la riduzione degli impegni di spesa corrente e di investimento ai sensi del D.lgs 118/2011” approvato con la Decisione della Giunta regionale n. 16 del 15/05/2017.**

*I contributi pubblici: presupposti per l'iscrizione nel Bilancio preventivo*

In considerazione della contestuale approvazione del Bilancio regionale che stanziava i contributi regionali a favore dell'ente, per l'iscrizione di tali contributi nel Bilancio preventivo adottato dall'ente beneficiario è necessario un atto deliberativo di assegnazione delle risorse o una comunicazione scritta a firma del dirigente regionale competente per materia o di altro dirigente.

Tale atto o tale comunicazione deve far parte della documentazione a corredo del Bilancio per la formale approvazione del Bilancio preventivo dell'Ente strumentale da parte del organo regionale competente.

*I contributi pubblici: presupposti per l'iscrizione del credito da contributo pubblico nel Bilancio di esercizio*

I contributi pubblici devono essere contabilizzati secondo il «sistema reddituale» ovvero devono essere imputati fra i proventi del conto economico, secondo un criterio sistematico e razionale, negli esercizi necessari a correlarli ai costi ad essi riferibili. È esclusa la possibilità di accreditare i contributi pubblici direttamente al patrimonio netto.

*Contributi in conto esercizio*

Per tale tipologia di proventi occorre distinguere tre ipotesi:

- a) contributi d'esercizio per il funzionamento dell'ente;
- b) contributi di esercizio finalizzati all'attività istituzionale;
- c) contributi di esercizio finalizzati ad una attività accessoria.

Per la prima e la seconda tipologia si prevede l'iscrizione degli stessi come componenti positivi di reddito in una voci distinte del Conto economico all'interno della voce ***A1 Ricavi delle vendite e delle prestazioni***. I contributi di cui al punto c) devono essere contabilizzati sotto la voce ***A 5. Altri ricavi e proventi con separata indicazione dei contributi in conto esercizio***.

Nel caso di contributi non monetari, la rilevazione dello stesso tra i ricavi e tra i costi deve essere effettuata al valore nominale o fair value (valore equo).

I contributi destinati alla copertura di perdite pregresse al fine di preservare il Fondo di dotazione devono essere rilevati come variazione del patrimonio netto.

Il contributo straordinario d'esercizio finalizzato al mantenimento dell'equilibrio economico deve essere contabilizzato sotto la voce ***A 5 a) Altri contributi di esercizio da Regione*** nell'esercizio nel quale esso diventa esigibile.

Il contributo pubblico per spese di funzionamento deve intendersi quale ricavo di competenza dell'esercizio per l'intero importo.

In applicazione del principio di competenza, i ricavi (contributi) connessi all'attività ancora da svolgere devono essere sospesi con l'istituto del risconto.

*Contributi a destinazione vincolata per l'erogazione di benefici a Terzi erogati direttamente dall'Ente*

L'Ente in questa ipotesi assume direttamente tutti i rischi economici e finanziari connessi alla gestione dei Fondi, pertanto i trasferimenti a destinazione vincolata devono essere contabilizzati secondo il «sistema reddituale» ovvero devono essere imputati fra i proventi del conto economico, secondo un criterio sistematico e razionale nel rispetto del principio di competenza economica.

Questi contributi danno origine a due componenti del Conto economico, una positiva che rileva i Proventi *per l'erogazione di benefici* da contabilizzare nella voce di Conto economico ***A.1.c) Contributi per l'erogazione di benefici a terzi*** e una negativa che rileva gli *Oneri per benefici a terzi* da contabilizzare nella voce di Conto economico ***B.14.a) Oneri per l'erogazione di benefici a terzi***. I componenti positivi (proventi) si imputano all'esercizio in cui hanno avuto la manifestazione di competenza gli oneri alla cui copertura sono destinati.

Quindi i Contributi per l'erogazione di benefici a terzi saranno imputati nel conto economico come componenti positivi di reddito nella misura in cui sono stati sostenuti gli oneri di competenza per l'erogazione dei benefici. L'onere per l'erogazione dei benefici costituisce un onere di competenza quando la spesa è liquidata e il beneficio diventa esigibile.

In applicazione del principio di competenza, i trasferimenti a destinazione vincolata non ancora imputati al Conto economico devono essere sospesi con l'istituto del risconto.

I benefici percepiti indebitamente dai beneficiari e revocati dall'Ente devono essere contabilizzati dall'Ente come componenti positivi straordinari di reddito nella voce del Conto economico **A.5.e) Altri ricavi e proventi, concorsi recuperi e rimborsi**.

*Contributi a destinazione vincolata per l'erogazione di benefici a Terzi gestiti indirettamente in nome e per conto della Regione o di altro Ente*

L'Ente in questa ipotesi non assume direttamente tutti i rischi economici e finanziari connessi alla gestione dei Fondi. In tal caso i Fondi trasferiti a destinazione vincolata non devono essere contabilizzati nel conto economico ma devono essere contabilizzati in una voce dello Stato patrimoniale passivo denominato – *Debiti per Fondi di Terzi in amministrazione* che rileva il debito verso l'Ente titolare dei Fondi. Il debito si estingue con la rendicontazione alla Regione dell'effettiva erogazione dei benefici.

I benefici percepiti indebitamente dai beneficiari se recuperati dall'Ente in nome e per conto della Regione devono essere a questa restituiti.

*Contributi in conto capitale*

I contributi pubblici in conto capitale devono essere iscritti in bilancio secondo il «sistema reddituale» ovvero attraverso la loro sistematica imputazione a conto economico dei contributi. Tale metodo prevede l'iscrizione del contributo «come ricavo differito che deve essere imputato come provento con un criterio sistematico e razionale durante la vita utile del bene». Il provento imputato al conto economico in ciascun esercizio corrisponde alla quota di ammortamento del cespite imputata nel conto economico dello stesso esercizio.

L'applicazione di tale metodo determina dunque il rinvio agli esercizi futuri dell'importo di contributo non di competenza dell'esercizio (ricavi differiti) mediante l'iscrizione di risconti passivi. L'importo dei risconti passivi verrà progressivamente ridotto, fino ad azzerarsi, mediante imputazione al conto economico della quota di contributo di competenza all'interno della voce **A 5. Altri ricavi e proventi con separata indicazione dei contributi in conto esercizio** (voce A. 5 d)). In tal modo si realizza la sterilizzazione delle quote di ammortamento che sono calcolate sull'intero costo di acquisto del cespite.

L'erogazione di tali contributi può prevedere restrizioni o vincoli al libero uso dei cespiti acquistati o realizzati con tali contributi. L'inosservanza di tali vincoli può comportare la restituzione del contributo all'ente erogatore.

Il contributo pubblico che diviene restituibile deve essere contabilizzato come una revisione di una stima contabile. La restituzione di un contributo pubblico in conto capitale deve, in primo luogo, essere attribuita all'eventuale ricavo differito non ammortizzato relativo al contributo. La parte della restituzione che residua, o l'intero ammontare della restituzione nel caso in cui non ci siano ricavi differiti, deve essere imputata immediatamente come costo.

Quindi la restituzione di un contributo in conto capitale deve essere rilevata aumentando il valore contabile del bene o riducendo dall'ammontare rimborsabile il saldo dei ricavi differiti. L'ammortamento complessivo ulteriore che, qualora il contributo non fosse stato ottenuto, sarebbe stato rilevato fino a quel momento, deve essere rilevato immediatamente come costo.

**RENDICONTAZIONE**

A) Agli uffici regionali

I contributi pubblici, ad esclusione dei contributi di funzionamento, devono essere rendicontati agli uffici regionali. La rendicontazione della spesa presentata è finalizzata alla verifica del rispetto del vincolo di destinazione e dell' effettivo utilizzo dei Fondi. La rendicontazione può avvenire:

1. Prima dell'erogazione dei Fondi all'Ente da parte della Regione.
2. Al termine del ciclo di programmazione. Nel caso in cui non è indicato un termine del ciclo di programmazione si presume di durata triennale. I fondi che risultano non utilizzati alla fine del ciclo sono restituiti alla Regione o riprogrammati.

B) Nel Bilancio di esercizio - NOTA INTEGRATIVA

Devono essere indicati i seguenti aspetti:

- a) La natura e l'ammontare dei contributi pubblici rilevati in bilancio e l'indicazione delle altre forme di assistenza pubblica delle quali l'ente ha beneficiato direttamente;
- b) Le condizioni non rispettate e altre situazioni di incertezza relative ai contributi pubblici contabilizzati.
- c) I contributi rinviati in tutto o in parte agli esercizi successivi attraverso l'istituto dei risconti devono essere indicati mediante la compilazione della seguente tabella ( distinguendo i contributi in conto esercizio da quelli in conto capitale):
- d) Ammontare del contributo da restituire alla Regione o all'ente erogante al termine del ciclo di programmazione.
- e) L'ammontare del contributo da restituire per il mancato rispetto dei vincoli;
- f) Per i contributi destinati all'erogazione di benefici a terzi indicare anche le informazioni indicate in Tabella;

**FONTI NORMATIVE**

- Codice civile art. 2423 e ss.;
- Principio contabile n. 16 O.I.C.;
- Decreto legislativo n.118/2011

TABELLA A

Atto di assegnazione del Contributo	Anno di contabilizzazione	Importo del contributo	Importo del contributo già registrato nel conto economico degli esercizi precedenti	Importo del contributo registrato nel conto economico dell'esercizio	Importo residuo del contributo da registrare nel conto economico degli esercizi successivi
CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO					
CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE					

TABELLA B CONTRIBUTI DESTINATI ALL'EROGAZIONE DI BENEFICI A TERZI ( GESTITI PER CONTO DELLA REGIONE)

Atto che assegna il contributo	Anno di contabilizzazione	Importo del contributo	Ammontare dei benefici esigibili da terzi	Ammontare dei benefici erogati a terzi	Ammontare dei benefici erogati e rendicontati agli uffici regionali	Ammontare dei contributi da restituire alla Regione

TABELLA C CONTRIBUTI DESTINATI ALL'EROGAZIONE DI BENEFICI A TERZI ( GESTITI IN NOME PROPRIO)

Atto di assegnazione del Contributo	Anno di contabilizzazione	Importo del contributo	Importo del contributo/provento già registrato nel conto economico degli esercizi precedenti	Importo del contributo/provento registrato nel conto economico dell'esercizio	Importo residuo del contributo/provento da registrare nel conto economico degli esercizi successivi	Importo del contributo da restituire alla Regione ( o altro Ente)