



COMMISSIONE DI STUDIO ENTI LOCALI E SOCIETA' PARTECIPATE

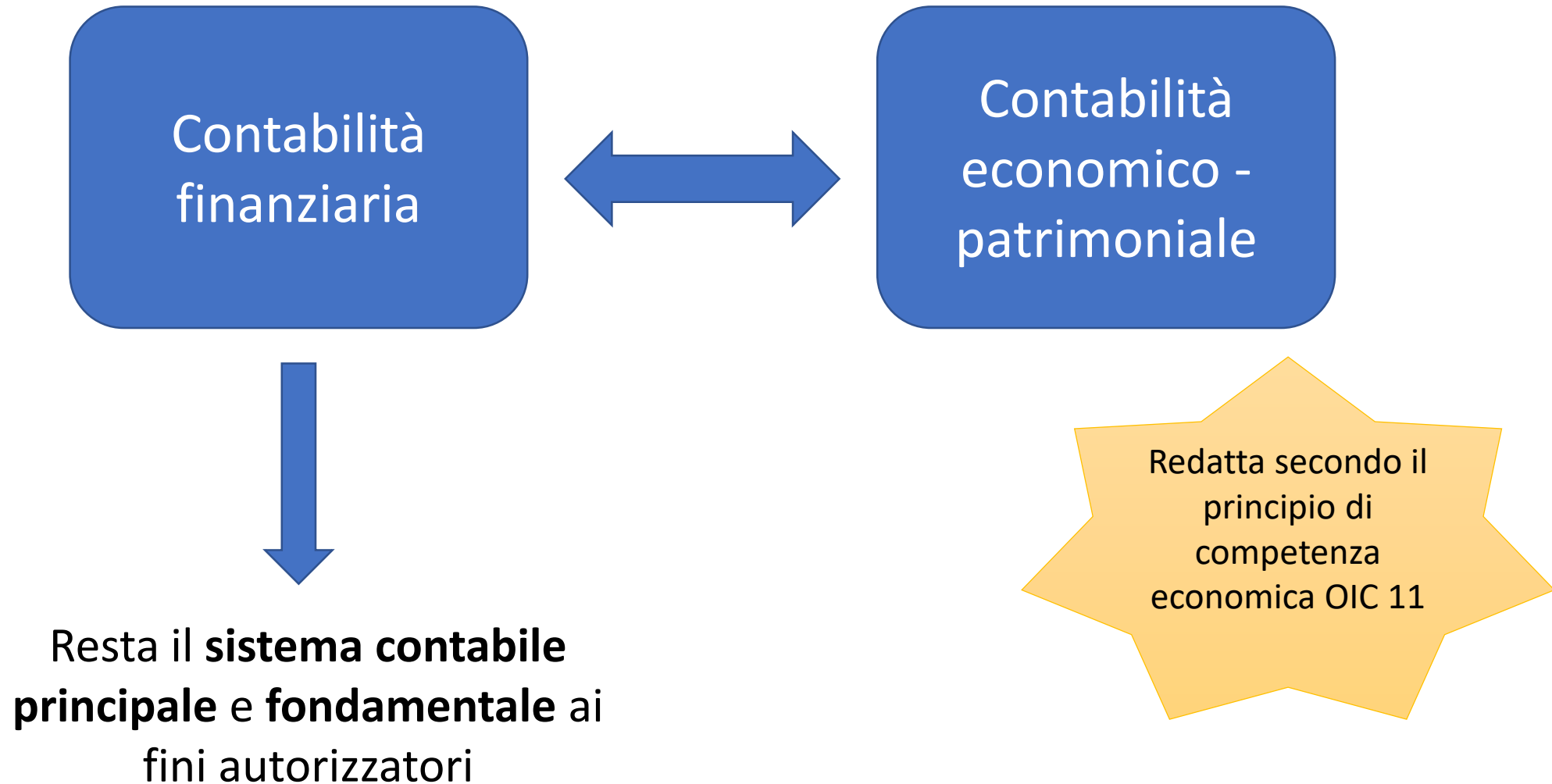
LA CONTABILITA' ECONOMICO – PATRIMONIALE LO STATO PATRIMONIALE E IL CONTO ECONOMICO

Relatori: Eleudomia Terragni e Matteo Trestini

Verona, 3 Luglio 2018

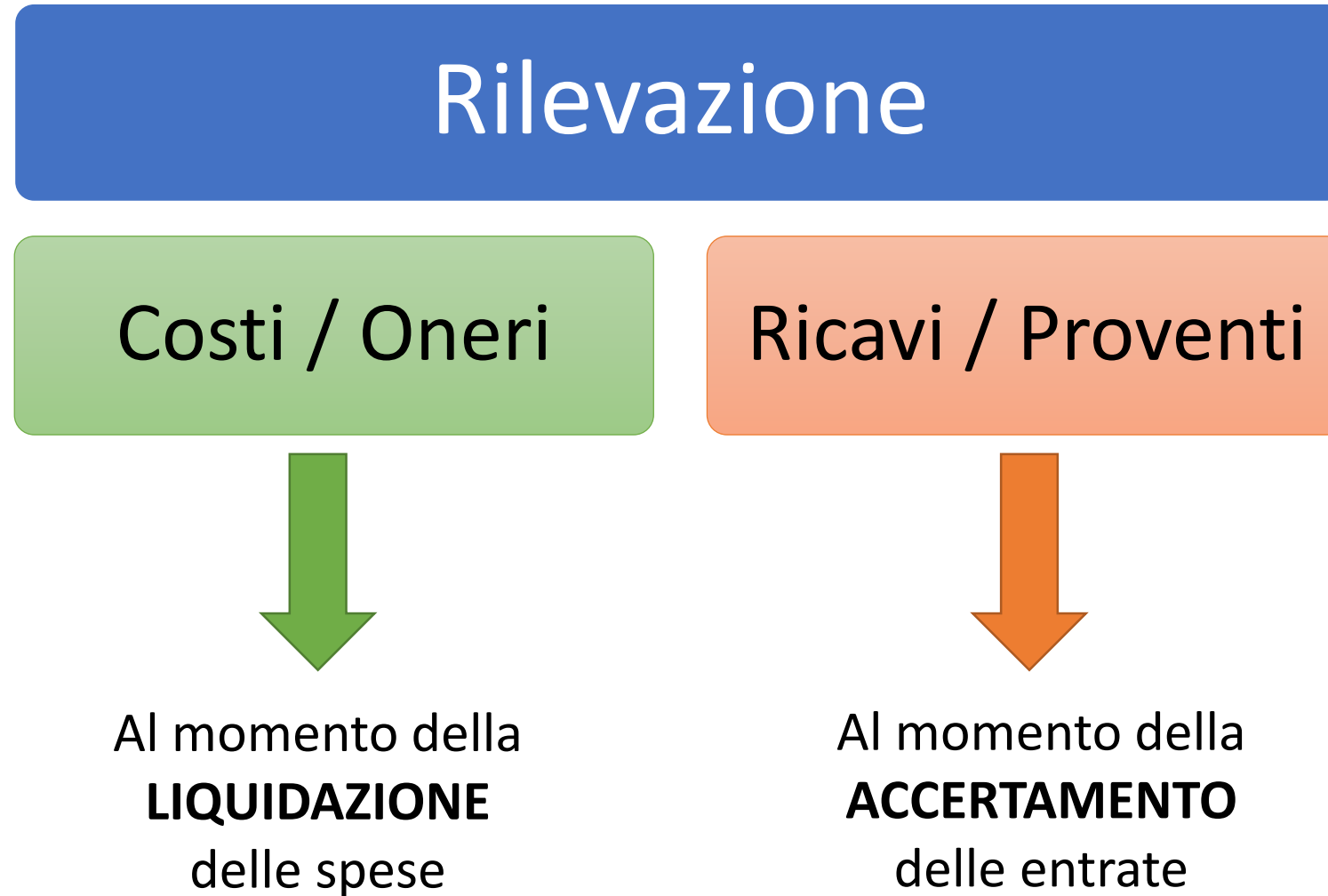


L'Art. 2 D. Lgs. 118/2011 prevede l'adozione di un sistema contabile integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico – patrimoniale.





LA CONTABILITA' ECONOMICA - FINANZIARIA





RETTIFICHE PER CONTABILITA' ECONOMICO – PATRIMONIALE NON DERIVANTI DIRETTAMENTE DALLA CONTABILITA' FINANZIARIA

- A. Ammortamenti
- B. Quote fondi rischi e oneri
- C. Perdite di competenza
- D. Perdite su crediti e accantonamenti a fondo svalutazione crediti
- E. Rimanenze iniziali e finali
- F. Ratei e Risconti attivi e passivi
- G. Sopravvenienze e insussistenze



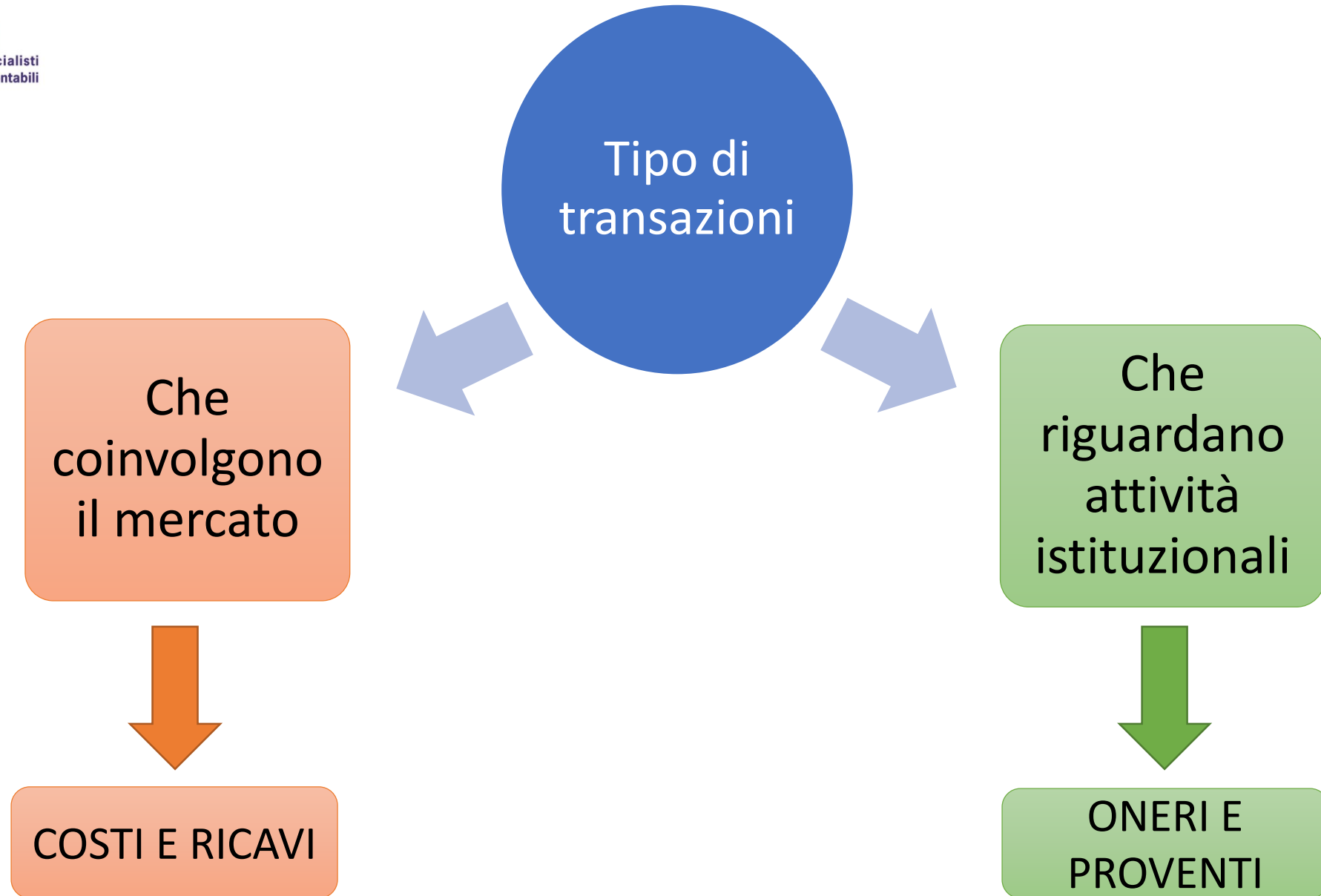
ECCEZIONI ALL'AUTOMATISMO NELLA RILEVAZIONE TRA CONTABILITA' FINANZIARIA ED ECONOMICA - PATRIMONIALE

- A. Costi derivanti da trasferimenti e contributi – rilevazione secondo impegno di spesa
- B. Entrate finanziarie (titolo 5, 6, 7), il cui accertamento determina solo rilevazione di crediti e non di ricavi
- C. Spese finanziarie (titolo 3, 4, 5), la cui liquidazione determina solo rilevazione di debiti e non di costi
- D. Partite di giro
- E. Entrate e spese relative al credito / debito iva



FINALITA' DELLA CONTABILITA' ECONOMICA - FINANZIARIA

1. Predisporre il conto economico, includendo le utilità economiche non misurate dai movimenti finanziari
2. Predisporre lo stato patrimoniale
3. Essere alla base del bilancio consolidato





Tra gli strumenti fondamentali previsti per l'armonizzazione contabile (art. 4 D.Lgs. 118/2011) e quindi la contabilità economica – patrimoniale sono da ricordare:

1. Regole contabili comuni
- 2. Piano dei conti integrato**
3. Schemi di bilancio comuni
4. Bilancio consolidato

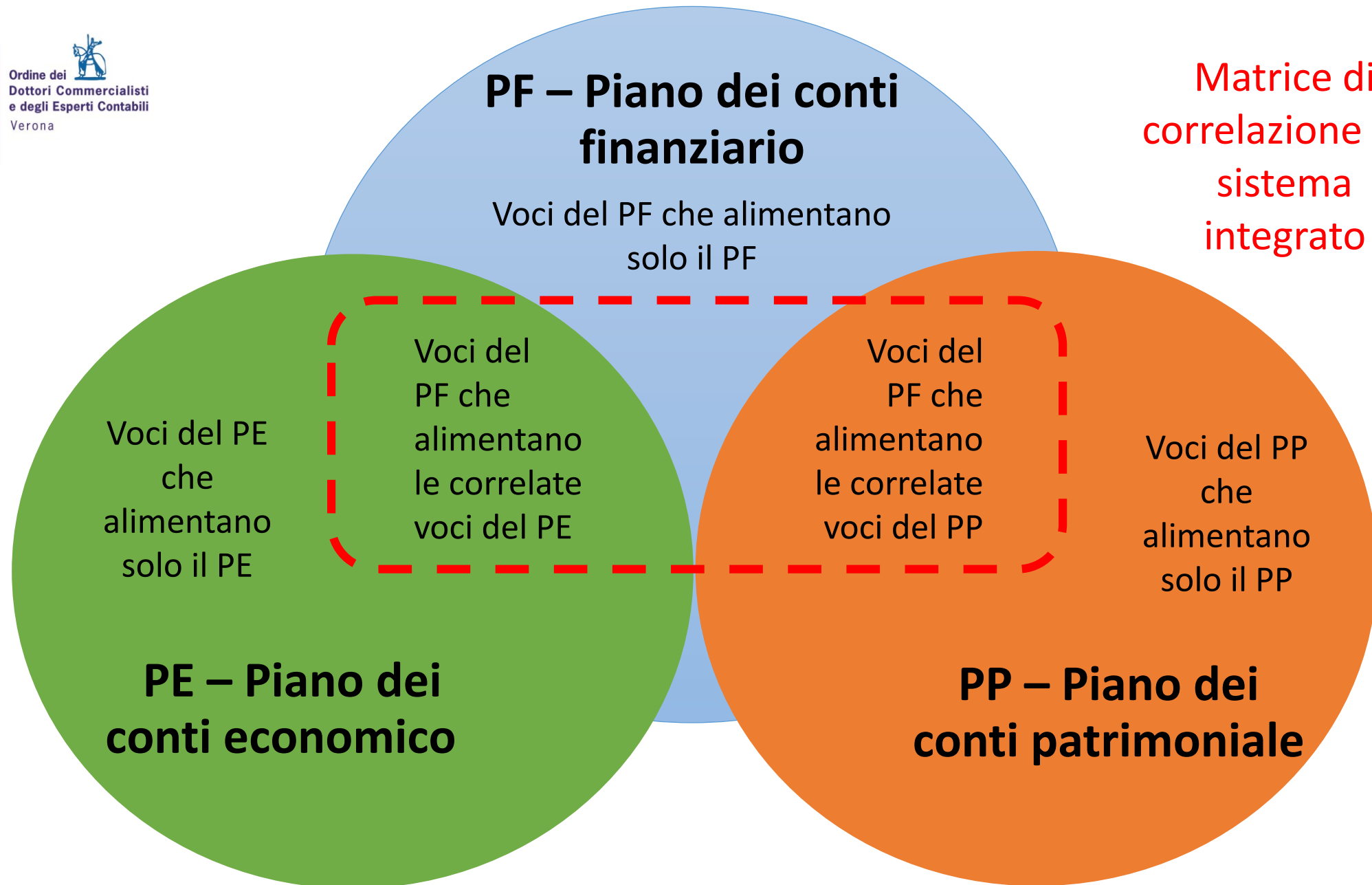


Composizione del PdC unificato:

1. il piano dei conti finanziario
(Allegato n. 6/1 al D. Lgs. 118/2011)
2. il piano dei conti economico
(Allegato n. 6/2 al D. Lgs. 118/2011)
3. il piano dei conti patrimoniale
(Allegato n. 6/3 al D. Lgs. 118/2011)



Matrice di
correlazione del
sistema
integrato





L'INVENTARIO

L'inventario fornisce la descrizione e la valutazione del patrimonio dell'Ente, prescindendo dall'appartenenza dei fatti registrati a un determinato periodo amministrativo, così come avviene nello stato patrimoniale.

Stato patrimoniale

Riporta gli effetti prodotti dagli accadimenti di periodo sugli elementi patrimoniali nel periodo di riferimento (competenza economica)

Inventario

È espressione di tutti i fatti inerenti il singolo elemento (bene) nel corso della sua vita contabile



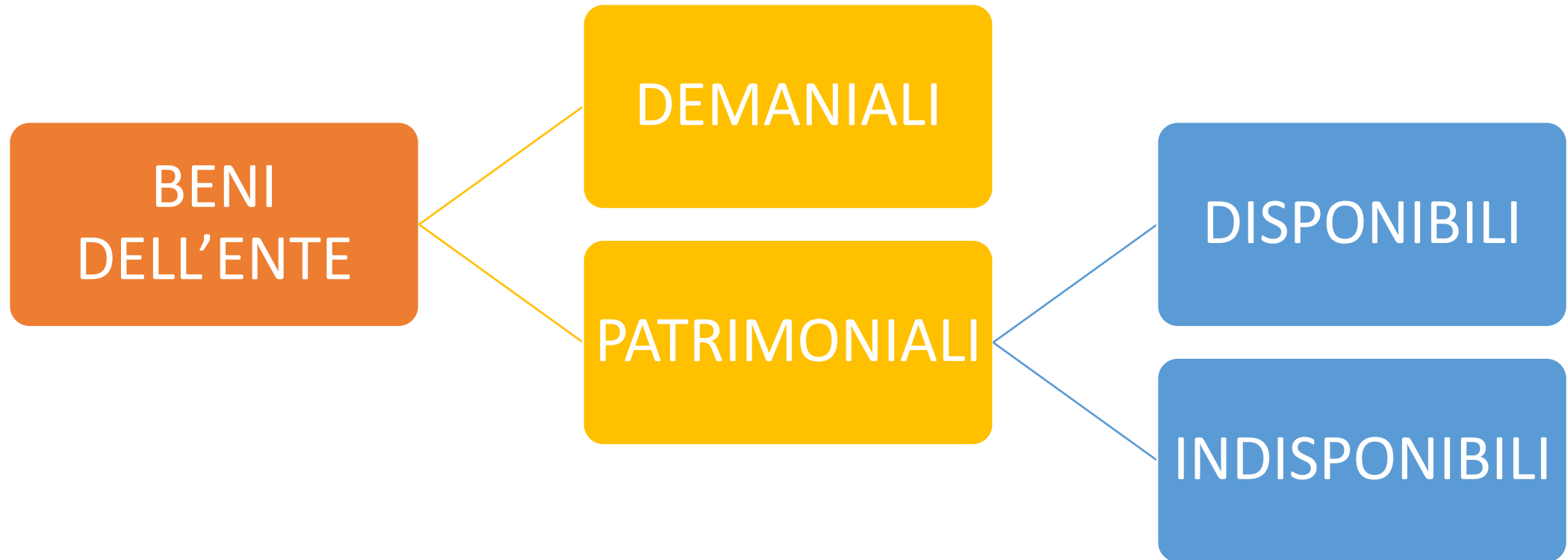
IL PATRIMONIO DELL'ENTE

l'art. 230, comma 2, del D.Lgs. 267/2000 – TUEL prevede che – “Il patrimonio degli enti locali è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente. Attraverso la rappresentazione contabile del patrimonio è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale”.

Il Patrimonio dell'Ente Locale è l'insieme dei beni, quali immobili, mobili, attrezzature, denaro, crediti, che vengono utilizzati, consumati e trasformati, per l'erogazione dei servizi e per il soddisfacimento dei bisogni della collettività. Nel considerare il patrimonio, si deve tener conto anche degli impegni assunti verso terzi, quali debiti, mutui ecc che gravano il patrimonio dell'Ente locale.



TIPOLOGIE DI BENI OGGETTO DI PROCESSO INVENTARIALE





Beni demaniali (art. 822 e 824 Codice civile): hanno nella loro natura la **destinazione all'uso pubblico** e **mancono di un valore di mercato**.

DEMANIO			
necessario			accidentale
militare	idrico	marittimo	
fortezze	fiumi, laghi torrenti	lido	demanio stradale
piazzeforti	acque sorgenti	spiaggia	demanio aeronautico
installazioni missilistiche	rivi, fossati colatori	porti	demanio ferroviario
linee fortificate	acque sotterranee	rade	acquedotti
porti, aeroporti militari	ghiacciai	lagune	beni di interesse storico, artistico, archeologico
ricoveri antiaerei	porti interni	canali	

RISERVE INDISPONIBILI

per beni:

- Demaniali
- Patrimoniali
indisponibili
- Culturali



Beni patrimoniali (art. 826 C.C.): sono soggetti alle norme dettate a tutela della proprietà, pur restando soggetti al regime giuridico degli enti pubblici.

Hanno un valore di mercato.

I beni patrimoniali (immobili e mobili) si dividono in:

- **beni del patrimonio indisponibile** (es. gli edifici destinati a sede di uffici pubblici, con i loro arredi e gli altri beni destinati a un pubblico servizio)
- **beni del patrimonio disponibile** (tutti i beni di proprietà degli enti locali non destinati a uffici pubblici od a servizio pubblico sono soggetti al regime giuridico di diritto privato, salvo particolari aspetti)



FASI DELLA PROCEDURA DI INVENTARIAZIONE

1. RICOGNIZIONE: ricerca fisica dei beni e dei rapporti giuridici dell'Ente locale
2. CLASSIFICAZIONE: raggruppamento dei beni e dei rapporti giuridici in classi, categorie e sottocategorie
3. DESCRIZIONE: compilazione vera e propria degli inventari (descrizione quantitativa, qualitativa e quantificativa)
4. VALUTAZIONE: si attribuisce una misura monetaria agli elementi del patrimonio dell'Ente, nel rispetto dei criteri di valutazione fissati dal legislatore.

I MODELLI: esistono diverse tipologie di inventari dei beni pubblici e in particolare

- Modello A: beni immobili ad uso pubblico per natura
- Modello B: beni immobili di uso pubblico per destinazione (patrimonio indisponibile)
- Modello C: beni immobili patrimoniali disponibili
- Modello D: beni mobili ad uso pubblico
- Modello E: beni mobili patrimoniali (comprende i valori mobiliari)
- Modello F: crediti
- Modello G: debiti oneri ed altre passività
- Modello H: titoli ed atti che si riferiscono ad attività e passività
- Modello I: beni di terzi in deposito e oggetti ritrovati
- Modello L: riepilogo generale degli inventari



Esempio: Modello C - beni immobili patrimoniali disponibili

- Numero d'ordine e data rilevazione
- Denominazione e ubicazione dei beni (con dati catastali numero piani e vani se fabbricati, o superficie per i terreni)
- Descrizione del bene
- Titolo di proprietà
- Concessioni: concessionario, scopo, numero di concessioni temporanee e permanenti, durata
- Rendita generata dal bene (serie storica)



ALTRE SCRITTURE INVENTARIALI: accanto ai classici inventari dei beni mobili e immobili, occorre attivare scritture inventariali per le immobilizzazioni immateriali e finanziarie, per le rimanenze, i titoli, i ratei e i risconti, i debiti di finanziamento, i beni di terzi, i crediti inesigibili, ecc.

Si specifica che i cespiti interamente ammortizzati e ancora in uso devono comunque restare esposti negli inventari e nel conto del patrimonio con valore zero (evidenziando il costo originario e gli ammortamenti accantonati).

AGGIORNAMENTO: ai sensi dell'art. 230, co. 7, TUEL è obbligatorio provvedere all'aggiornamento annuale degli inventari.

L'inventario deve essere costantemente aggiornato e chiuso al termine dell'esercizio conciliando, per le immobilizzazioni materiali, il dato fisico con quello contabile.



LO SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE

Di seguito si riporta l'attuale schema di Stato Patrimoniale, allegato n. 10 al D. Lgs. n. 118/2011, aggiornati al DM 11 agosto 2017



STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)			riferimento art.2424 CC
		A) CREDITI vs.LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE	A
		TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)	
		B) IMMOBILIZZAZIONI	
I		<u>Immobilizzazioni immateriali</u>	BI
		<u>Immobilizzazioni materiali (3)</u>	
II	1	Beni demaniali	
	1.1	Terreni	
	1.2	Fabbricati	
	1.3	Infrastrutture	
	1.9	Altri beni demaniali	
III	2	Altre immobilizzazioni materiali (3)	
	2.1	Terreni	BII1
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	
	2.2	Fabbricati	
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	
	2.3	Impianti e macchinari	BII2
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	
	2.4	Attrezzature industriali e commerciali	BII3
	2.5	Mezzi di trasporto	
	2.6	Macchine per ufficio e hardware	
	2.7	Mobili e arredi	
	2.8	Infrastrutture	
	2.99	Altri beni materiali	
	3	Immobilizzazioni in corso ed acconti	BII5
		Totale immobilizzazioni materiali	
IV		<u>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</u>	
	1	Partecipazioni in	BIII1
	2	Crediti verso	BIII2
	a	altre amministrazioni pubbliche	
	b	<i>imprese controllate</i>	BIII2a
	c	<i>imprese partecipate</i>	BIII2b
	d	<i>altri soggetti</i>	BIII2c BIII2d
	3	Altri titoli	BIII3
		Totale immobilizzazioni finanziarie	
		TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)	-



C) ATTIVO CIRCOLANTE			
I		<u>Rimanenze</u>	CI
		Totale rimanenze	
II		<u>Crediti (2)</u>	
	1	Crediti di natura tributaria	
	a	<i>Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità</i>	
	b	<i>Altri crediti da tributi</i>	
	c	<i>Crediti da Fondi perequativi</i>	
	2	Crediti per trasferimenti e contributi	
	a	<i>verso amministrazioni pubbliche</i>	
	b	<i>imprese controllate</i>	CII2
	c	<i>imprese partecipate</i>	CII3
	d	<i>verso altri soggetti</i>	
	3	Verso clienti ed utenti	CII1
	4	Altri Crediti	CII5
	a	<i>verso l'erario</i>	
	b	<i>per attività svolta per c/terzi</i>	
	c	<i>altri</i>	
		Totale crediti	
III		<u>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</u>	
		Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi	
IV		<u>Disponibilità liquide</u>	
	1	Conto di tesoreria	
	a	<i>Istituto tesoriere</i>	
	b	<i>presso Banca d'Italia</i>	
	2	Altri depositi bancari e postali	CIV1
	3	Denaro e valori in cassa	CIV2 e CIV3
	4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente	
		Totale disponibilità liquide	
		TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)	
		D) RATEI E RISCONTI	
	1	Ratei attivi	D
	2	Risconti attivi	D
		TOTALE RATEI E RISCONTI (D)	
		TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)	-



STATO PATRIMONIALE - PASSIVO				
			STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)	riferimento art.2424 CC
			A) PATRIMONIO NETTO	
I			Fondo di dotazione	AI
II			Riserve	
	a		<i>da risultato economico di esercizi precedenti</i>	AIV, AV, AVI, AVII, AVII
	b		<i>da capitale</i>	AII, AIII
	c		<i>da permessi di costruire</i>	
	d		<i>riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali</i>	
	e		<i>altre riserve indisponibili</i>	
III			Risultato economico dell'esercizio	AIX
			TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	



		B) FONDI PER RISCHI ED ONERI	
		C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	C
		<u>D) DEBITI (1)</u>	
	1	Debiti da finanziamento	
	a	<i>prestiti obbligazionari</i>	D1e D2
	b	<i>v/ altre amministrazioni pubbliche</i>	
	c	<i>verso banche e tesoriere</i>	D4
	d	<i>verso altri finanziatori</i>	D5
	2	Debiti verso fornitori	D7
	3	Acconti	D6
	4	Debiti per trasferimenti e contributi	
	a	<i>enti finanziati dal servizio sanitario nazionale</i>	
	b	<i>altre amministrazioni pubbliche</i>	
	c	<i>imprese controllate</i>	D9
	d	<i>imprese partecipate</i>	D10
	e	<i>altri soggetti</i>	
	5	Altri debiti	D12,D13,D14
		<u>E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI</u>	
I		Ratei passivi	E
II		Risconti passivi	E
	1	Contributi agli investimenti	
	a	da altre amministrazioni pubbliche	
	b	da altri soggetti	
	2	Concessioni pluriennali	
	3	Altri risconti passivi	
		TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)	-



LE IMMOBILIZZAZIONI

Gli elementi patrimoniali destinati a essere utilizzati durevolmente dall'ente sono iscritti tra le immobilizzazioni. Condizione per l'iscrizione di nuovi beni patrimoniali materiali ed immateriali tra le immobilizzazioni (stato patrimoniale) è il verificarsi, alla data del 31 dicembre, dell'effettivo passaggio del titolo di proprietà dei beni stessi.

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

Eccezione: Leasing finanziario

I beni che entrano nella disponibilità dell'ente a seguito di un'operazione di leasing finanziario, che si considerano acquisiti al patrimonio dell'amministrazione pubblica alla data della consegna sono rappresentati nello stato patrimoniale con apposite voci, che evidenziano che trattasi di beni non ancora di proprietà dell'ente.



IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Si iscrivono nello stato patrimoniale secondo le indicazioni del Principio OIC n. 24, al costo di acquisto o di produzione; il costo di acquisto include anche gli oneri accessori; il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili; può includere anche costi indiretti per la quota ragionevolmente imputabile all'immobilizzazione ed i criteri previsti nel presente documento per l'ammortamento e la svalutazione per perdite durevoli di valore.



Devono essere iscritti all'attivo anche se acquisiti a titolo gratuito (ad es. in forza di donazioni).

In questa ipotesi, fermo restando i criteri di ammortamento e svalutazione straordinaria previsti dal documento OIC n. 24, la valutazione è effettuata al valore normale (corrispondente al fair value dei documenti sui principi contabili internazionali per il settore pubblico IPSAS), determinato a seguito di apposita stima a cura **dell'ufficio tecnico interno**, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto esterno indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del rappresentante legale dell'ente medesimo



specificità

Diritti reali di godimento e rendite, perpetue o temporanee

Sono rappresentati al costo di acquisizione, aumentato dei costi accessori se sono acquisiti al patrimonio dell'ente a titolo oneroso. I criteri per l'ammortamento e le eventuali svalutazioni straordinarie sono analoghi a quelli valevoli per gli immobili acquisiti a titolo di piena proprietà.

Il valore normale è determinato da un esperto esterno secondo le modalità indicate per i diritti di brevetto industriale se acquisiti a titolo gratuito (ad es. per donazione); nei casi più semplici (ad es. valutazione di rendite o di usufrutto immobiliare), non è necessario far ricorso alla stima dell'esperto esterno.



IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Le immobilizzazioni materiali sono esposte secondo il criterio del “valore netto residuo”, ovvero al netto del fondo ammortamento; l’unica distinzione riguarda i beni demaniali e le altre immobilizzazioni materiali.

Tra le immobilizzazioni materiali non è riportata la classificazione tra beni materiali disponibili ed indisponibili.

Le immobilizzazioni sono iscritte nello stato patrimoniale al **costo di acquisizione** dei beni o di produzione, se realizzato in economia (inclusivo di eventuali oneri accessori d’acquisto, quali le spese notarili, le tasse di registrazione dell’atto, gli onorari per la progettazione, ecc.), **al netto delle quote di ammortamento**.

Se tale valore non è disponibile, si fa riferimento al valore catastale.



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

Per gli **immobili** acquisiti dall’ente **a titolo gratuito**, è necessario far ricorso a una relazione di stima a cura **dell’Ufficio Tecnico dell’ente**, salva la facoltà dell’ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale

I **terreni** hanno una vita utile illimitata e **non** devono essere ammortizzati. Questo principio va applicato a tutti i terreni indipendentemente dalla tipologia patrimoniale di appartenenza, indisponibile, disponibile, demaniale.

Ai fini dell’ammortamento i terreni e gli edifici soprastanti sono contabilizzati separatamente anche se acquisiti congiuntamente”, in quanto i terreni non sono oggetto di ammortamento.



specificità

I BENI CULTURALI:

Tutti i beni, mobili e immobili, qualificati come “beni culturali, ai sensi dell’art. 2 D.lgs 42/2004 – codice dei beni Culturali e del paesaggio, **non vengono assoggettati ad ammortamento.**”

«Sono beni culturali le cose immobili e mobili che, ai sensi degli [articoli 10 e 11](#), presentano interesse artistico, storico, archeologico, etnoantropologico, archivistico e bibliografico e le altre cose individuate dalla legge o in base alla legge quali testimonianze aventi valore di civiltà.»

Per i **beni demaniali**, il piano dei conti prevede la seguente classificazione, più sintetica di quella prevista per i beni non demaniali:

1.2.2.01.01 Infrastrutture demaniali

1.2.2.01.02 Altri beni immobili demaniali

1.2.2.01.03 Terreni demaniali

1.2.2.01.99 Altri beni demaniali

I beni demaniali di **valore culturale storico ed artistico** sono classificati nella voce "altri beni demaniali".



IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

Le partecipazioni in società controllate e partecipate sono valutate con il metodo del patrimonio netto.

Utili /Perdite registrati a C/E hanno come contro partita incremento/decremento del valore della partecipazione

Utili/ perdite ad essi attribuibili vanno destinati/iscritti in Patrimonio netto tra le riserve indisponibili

Vanno fatti **tutti gli sforzi** per ottenere i bilanci delle partecipate !!!!!!!!!!!!!

In extremis, la partecipazione è iscritta al costo di acquisto

Le partecipazioni azionarie immobilizzate sono iscritte al valore di acquisizione, corretto di eventuali perdite durevoli di valore.



I CREDITI

Riclassificazione dei crediti

Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, punto 3.3

...

Anche i ruoli coattivi, relativi a ruoli emessi negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio, devono continuare ad essere accertati per cassa fino al loro esaurimento. Tuttavia, ai fini di una effettiva trasparenza contabile, si ritiene opportuno indicare tali crediti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le Immobilizzazioni o nell'Attivo circolante (a seconda della scadenza del credito) dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale con il principio della contabilità finanziaria potenziata.



- I crediti di funzionamento sono iscritti nell'attivo dello Stato patrimoniale solo se corrispondenti ad obbligazioni giuridiche perfezionate ed esigibili, per le quali il servizio è stato reso o è avvenuto lo scambio dei beni;
- La corretta applicazione del principio della competenza finanziaria garantisce la corrispondenza tra i residui attivi diversi da quelli di finanziamento e l'ammontare dei crediti di funzionamento;
- I crediti sono iscritti al valore nominale al netto del **fondo svalutazione crediti**



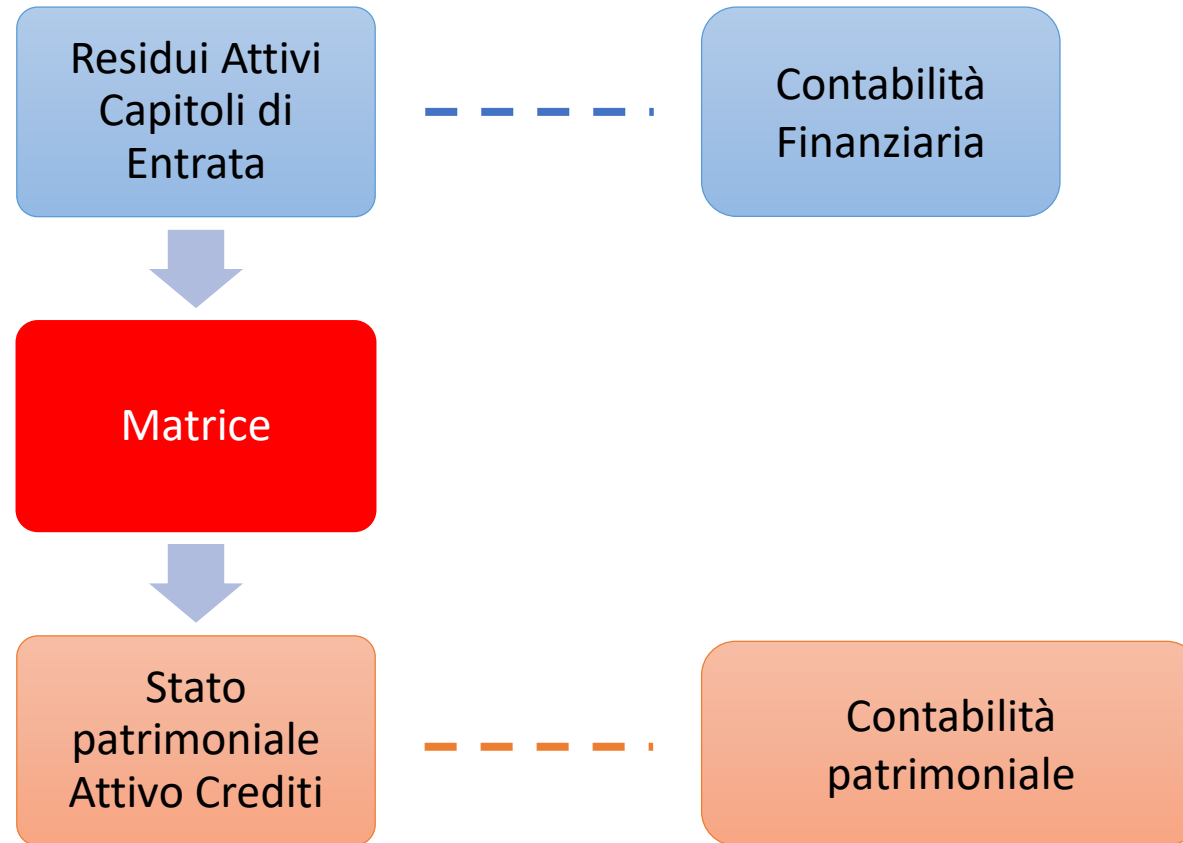
FONDO SVALUTAZIONE CREDITI

Deve essere ripartito tra le tipologie di credito

Deve essere di importo *almeno* pari al fondo crediti dubbia esigibilità in finanziaria, ma può essere di importo superiore in quanto riferito a diverse tipologie di crediti:

- Crediti relativi ad accertamenti iscritti in finanziaria;
- Crediti relativi ad accertamenti stralciati dalla finanziaria;
- Crediti non ancora iscritti nel conto del bilancio.

Va tenuta evidenza delle diverse componenti del fondo



La riclassificazione dei crediti si può effettuare prendendo il valore dei residui attivi iniziali dai vari capitoli di entrata, già riclassificati sotto il profilo finanziario e quindi già dotati del relativo codice del Piano Finanziario, collegandoli al P.d.C dello stato patrimoniale attivo per mezzo della matrice di correlazione.



LE DISPONIBILITA' LIQUIDE

Suddivise in:

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



RATEI E RISCONTI ATTIVI

RATEI ATTIVI

Ricavi e proventi che sono di competenza economica nell'esercizio in corso ma esigibili in esercizi futuri (fitto attivo posticipato).

RISCONTI ATTIVI

Costi e oneri che avranno competenza economica in esercizi futuri ma esigibilità nell'anno in corso.

Nulla cambia dalla precedente contabilità; è necessaria solo una riclassificazione formale.



PERMESSI DI COSTRUIRE

1. Destinati al finanziamento di spese correnti al conto economico alla riga “Proventi da permessi di costruire”; in particolare tale voce va inserita nei Proventi straordinari.
2. Destinati al finanziamento di spese di investimento allo Stato Patrimoniale Passivo “Riserve da permessi di costruire”, senza operare alcun sconto.



Quali sono quindi le scritture previste per la contabilizzazione, in economico-patrimoniale?

La quota destinata alla spesa corrente va contabilizzata a conto economico

Crediti da permessi di costruire a Permessi di costruire

La quota destinata agli investimenti viene iscritta tra le riserve del patrimonio netto

Crediti da permessi di costruire a Riserve da permessi di costruire

E come applicare l'indicazione della commissione Arconet del 20/7/16?

La soluzione corretta prevede una mancata coincidenza della variazione del conto economico con quella dello stato patrimoniale.



PROVENTI PER PERMESSI DI COSTRUIRE

Descrizione ECONOMICO PATRIMONIALE

I proventi sono destinati: 200.000 a spese di investimento ed € 20.000 a copertura di spese correnti. I proventi possono essere registrati con una delle tre seguenti scritture:

Prima ipotesi	Codice	Descrizione	Dare	Avere
In corso d'anno	1.3.2.08.04.10.001	Crediti da permessi di costruire	220.000	
	5.2.9.02.01.001	Permessi di costruire		220.000
In assestamento	2.1.2.03.01.01.001	Riserve da permessi di costruire	220.000	
	5.2.9.02.01.001	Permessi di costruire		220.000

Seconda ipotesi	Codice	Descrizione	Dare	Avere
In corso d'anno	1.3.2.08.04.10.001	Crediti da permessi di costruire	220.000	
	2.1.2.03.01.01.001	Riserve da permessi di costruire		200.000
	5.2.9.02.01.001	Permessi di costruire		20.000



IL PATRIMONIO NETTO

Riclassificazione del patrimonio netto

D.P.R. 194/96	D. LGS. 118/2011
A. PATRIMONIO NETTO	A) PATRIMONIO NETTO
I. NETTO PATRIMONIALE	I. FONDO DI DOTAZIONE
II. NETTO DA BENI DEMANIALI	II. RISERVE
	1) Da risultato economico di esercizi precedenti
	2) Da capitale
	3) Da permessi da costruire*
	III. RISULTATO ECONOMICO DI ESERCIZIO

* Per i permessi a costruire non è prevista la tecnica del risconto passivo: mancata coincidenza tra il risultato di esercizio del conto economico e la differenza tra patrimonio finale e patrimonio iniziale



Il patrimonio netto, alla data di chiusura del bilancio, deve essere articolato nelle seguenti poste:

- a) fondo di dotazione;
- b) riserve;
- c) risultati economici positivi o (negativi) di esercizio.

La suddetta articolazione è realizzata mediante **apposita delibera assunta dalla Giunta**. A tal fine si potrà fare riferimento ai risultati economici dei primi esercizi di adozione della contabilità economico-patrimoniale o, per le amministrazioni che già adottano la contabilità economico Patrimoniale, si potrà fare riferimento ai risultati economici degli esercizi più recenti che rappresentano una prima indicazione di quanto appostare nel fondo di dotazione e di quanto appostare tra le riserve di utili.



Il fondo di dotazione rappresenta la parte indisponibile del patrimonio netto, a garanzia della struttura patrimoniale dell'ente.

Il fondo di dotazione può essere alimentato mediante destinazione dei risultati economici positivi di esercizio sulla base di apposita delibera del Consiglio in sede di approvazione del rendiconto della gestione.

Le riserve costituiscono la parte del patrimonio netto che, in caso di perdita, è primariamente utilizzabile per la copertura, a garanzia del fondo di dotazione previa apposita delibera del Consiglio, salvo le **riserve indisponibili** di importo pari al valore dei beni demaniali, patrimoniali e culturali iscritto nell'attivo patrimoniale, variabile in conseguenza dell'ammortamento e dell'acquisizione di nuovi beni, **istituite a decorrere dal 2017**, che rappresentano la parte del patrimonio netto posta a garanzia dei beni demaniali e culturali o delle altre voci dell'attivo patrimoniale non destinabili alla copertura di perdite.



Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali

Sono pari al valore dei beni demaniali, patrimoniali e culturali iscritto nell'attivo patrimoniale, variabile in conseguenza dell'ammortamento e dell'acquisizione di nuovi beni.

Per i beni demaniali e patrimoniali soggetti ad ammortamento, nell'ambito delle scritture di assestamento, il fondo di riserva indisponibile è ridotto annualmente per un valore pari all'ammortamento di competenza dell'esercizio, attraverso una scrittura di rettifica del costo generato dall'ammortamento.



Altre riserve indisponibili

Sono costituite:

a seguito dei conferimenti al fondo di dotazione di enti le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione, in quanto il loro statuto prevede che, in caso di scioglimento, il fondo di dotazione sia destinato a soggetti non controllati o partecipati dalla controllante/partecipante.

Sono utilizzate:

in caso di liquidazione dell'ente controllato o partecipato; dagli utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, in quanto riserve vincolate all'utilizzo previsto dall'applicazione di tale metodo.



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

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

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

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

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



Il decreto prevede l'adozione della contabilità economico – patrimoniale ai fini conoscitivi, l'ordinamento contabile degli enti territoriali in contabilità finanziaria non disciplina le modalità di ripiano del deficit patrimoniale.

Ma proprio la funzione conoscitiva della contabilità economico – patrimoniale impone alla giunta e al consiglio di valutare con attenzione le cause di grave criticità, per verificare se le azioni previste al rientro dal disavanzo finanziario, se in essere, garantiscono anche la formazione di risultati economici, in grado, in tempi ragionevoli di ripianare il deficit patrimoniale.

Altrimenti, l'ente è tenuto ad assumere le iniziative necessarie per riequilibrare la propria situazione patrimoniale, e per fronteggiare tempestivamente le proprie passività.



Riclassificazione del patrimonio netto

D.P.R. 194/96	D. LGS. 118/2011
A. PATRIMONIO NETTO	A) PATRIMONIO NETTO
I. NETTO PATRIMONIALE	I. FONDO DI DOTAZIONE
II. NETTO DA BENI DEMANIALI	II. RISERVE
	1) Da risultato economico di esercizi precedenti
	2) Da capitale
	3) Da permessi da costruire
	4) Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali
	5) Altre riserve indisponibili
	III. RISULTATO ECONOMICO DI ESERCIZIO

Dal 2017!

**2016 gli enti inscrivono tali nuove evidenze solo nella relazione sulla gestione mentre dal 2017 saranno tenuti ad adottare il nuovo schema di stato patrimoniale aggiornato.*



I FONDI PER RISCHI ED ONERI

Prendiamo in esame quelli classificati come altri fondi per rischi ed oneri.

Non esistevano nel precedente Conto del Patrimonio, quindi è necessario ricostruirli ex novo.

Sono paragonabili agli accantonamenti che vengono rilevati nel risultato di amministrazione in finanziaria anche se possono essere di importi differenti.

Nello Stato Patrimoniale non viene rilevato il fondo svalutazione crediti (portato direttamente in detrazione dai relativi crediti), in finanziaria viene accantonato il fondo crediti di dubbia esigibilità.

Devono avere le seguenti caratteristiche:

- Natura determinata;
- Esistenza certa o probabile;
- Ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio.



FONDI DI QUIESCENZA E OBBLIGHI SIMILI

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

- i fondi di pensione, costituiti in aggiunta al trattamento previdenziale di legge (ad es. INPS ecc.), per il personale dipendente;
- i fondi di pensione integrativa derivanti da accordi aziendali, interaziendali o collettivi per il personale dipendente;
- i fondi di indennità per cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

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



FONDI DI MANUTENZIONE CICLICA

Gli stanziamenti a tale fondo hanno l'obiettivo di ripartire, secondo il principio della competenza fra i vari esercizi, il costo di manutenzione che, benché effettuata dopo un certo numero di anni, si riferisce ad un'usura del bene verificatasi anche negli esercizi precedenti a quello in cui la manutenzione viene eseguita.

Pertanto, accantonamenti periodici a questo fondo vanno effettuati se ricorrono le seguenti condizioni:

- a) trattasi di manutenzione che sicuramente sarà eseguita (ed è già pianificata) ad intervalli periodici;
- b) vi è la ragionevole certezza che il bene continuerà a essere utilizzato almeno fino al prossimo ciclo di manutenzione;
- c) la manutenzione ciclica non può essere sostituita da più frequenti, ma comunque sporadici, interventi di manutenzione ordinaria;
- d) la manutenzione ciclica a intervalli pluriennali non viene sostituita da una serie di interventi ciclici con periodicità annuale, i cui costi vengono sistematicamente addebitati all'esercizio.

FONDO COPERTURA PERDITE DI SOCIETA' PARTECIPATA

Qualora l'ente abbia partecipazioni immobilizzate in società che registrano perdite che non hanno natura durevole (in caso di durevolezza della perdita, infatti, occorre svalutare direttamente le partecipazioni) e abbia l'obbligo o l'intenzione di coprire tali perdite per la quota di pertinenza, accantona a un fondo del passivo dello stato patrimoniale un ammontare pari all'onere assunto.

Con l'espressione "passività potenziali" ci si riferisce a passività connesse a "potenzialità", cioè a situazioni già esistenti ma con esito pendente in quanto si risolveranno in futuro.

La valutazione delle potenzialità deve essere sorretta dalle conoscenze delle specifiche situazioni, dall'esperienza del passato e da ogni altro elemento utile, e devono essere effettuati nel rispetto dei postulati del bilancio d'esercizio ed, in particolare, di quelli dell'imparzialità e della verificabilità.

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

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



I DEBITI

Riclassificazione dei debiti

Ad inizio anno sono pari alle quote capitale ancora da rimborsare. Il dato è extracontabile: non proviene dalla finanziaria ma dai piani di ammortamento dei mutui stipulati.

Nulla cambia dalla precedente contabilità.

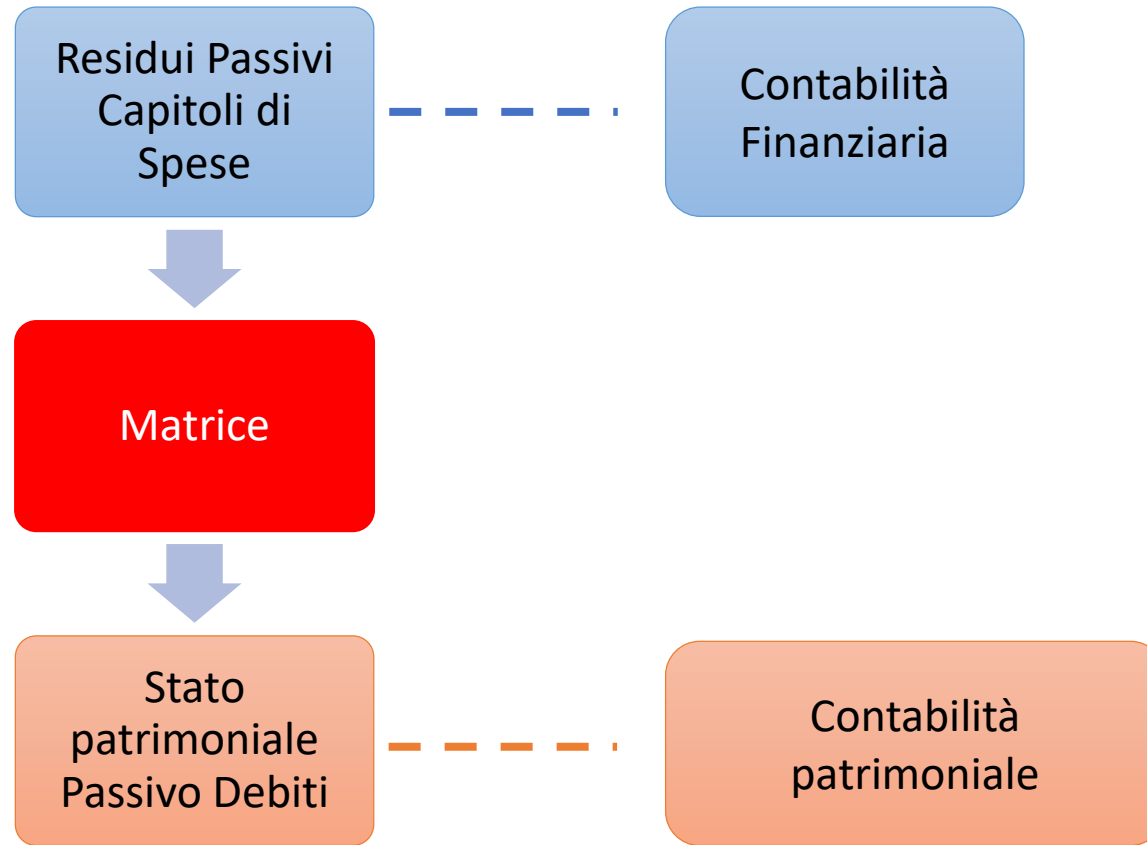
In corso d'anno vengono incrementati per i nuovi mutui stipulati e diminuiti delle quote capitale rimborsate.

I debiti finanziari si distinguono in breve, medio e lungo termine.



DEBITI DI FUNZIONAMENTO

- I debiti di funzionamento verso fornitori sono iscritti nello stato patrimoniale solo se corrispondenti a obbligazioni giuridiche perfezionate esigibili per le quali il servizio è stato reso o è avvenuto lo scambio dei beni.
- La corretta applicazione del principio della competenza finanziaria garantisce la corrispondenza tra i residui passivi diversi da quelli di finanziamento e l'ammontare dei debiti di funzionamento.
- I debiti sono esposti al loro valore nominale.



La riclassificazione dei debiti si può effettuare prendendo il valore dei residui passivi iniziali dai vari capitoli di spesa, già riclassificati sotto il profilo finanziario e quindi già dotati del relativo codice del Piano Finanziario, collegandoli al P.d.C dello stato patrimoniale passivo per mezzo della matrice di correlazione. Il FPV generato dai disimpegni viene rappresentato nei conti d'ordine.



RATEI E RISCONTI PASSIVI

RATEI PASSIVI

Costi e oneri che sono di competenza economica nell'esercizio in corso ma esigibili in esercizi futuri (fitto passivo posticipato).

Vi è una rilevazione di un rateo per il salario accessorio.

RISCONTI PASSIVI

Ricavi e proventi che avranno competenza economica in esercizi futuri ma esigibilità nell'anno in corso. Ora sono suddivisi in "concessioni pluriennali" ed "altri risconti passivi". Eventuali contributi in conto capitale ricevuti per il finanziamento delle immobilizzazioni vanno inseriti in questa voce; ma solo per la parte di copertura del residuo valore da ammortizzare del cespite. Annualmente i proventi sospesi sono ridotti attraverso la rilevazione di un provento di importo proporzionale alla quota di ammortamento del bene.



IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

Il Fondo Pluriennale Vincolato in quanto accantonamento di risorse per impegni che si renderanno esigibili negli esercizi successivi, genera esclusivamente scritture tra i conti d'ordine.



I CONTI D'ORDINE

- Registrano gli accadimenti che potrebbero produrre effetti sul patrimonio in tempi successivi a quelli della loro manifestazione.
- Si riferisce a fatti che non hanno comportato una variazione quali-quantitativa sul patrimonio dell'ente e che di conseguenza non sono stati registrati in contabilità economico patrimoniale.
- Consentono di acquisire informazioni su un fatto rilevante accaduto che non ha ancora, ma potrebbe avere in futuro, i requisiti indispensabili per la registrazione in contabilità generale.
- Si suddividono in:
 - Rischi
 - Impegni
 - Beni di terzi



LO SCHEMA DI CONTO ECONOMICO

Di seguito si riporta l'attuale schema di Conto Economico,
allegato n. 10 al D. Lgs. n. 118/2011, aggiornati al DM 11
agosto 2017



CONTO ECONOMICO		
	CONTO ECONOMICO	riferimento art.2425 cc
	A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE	
1	Proventi da tributi	
2	Proventi da fondi perequativi	
3	Proventi da trasferimenti e contributi	
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>	
b	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>	
c	<i>Contributi agli investimenti</i>	
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	A1
a	<i>Proventi derivanti dalla gestione dei beni</i>	
b	<i>Ricavi della vendita di beni</i>	
c	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>	
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	A2
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	A3
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	A4
8	Altri ricavi e proventi diversi	A5
	TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)	
	B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE	
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	B6
10	Prestazioni di servizi	B7
11	Utilizzo beni di terzi	B8
12	Trasferimenti e contributi	
a	<i>Trasferimenti correnti</i>	
b	<i>Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubb.</i>	
c	<i>Contributi agli investimenti ad altri soggetti</i>	
13	Personale	B9
14	Ammortamenti e svalutazioni	B10
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	B11
16	Accantonamenti per rischi	B12
17	Altri accantonamenti	B13
18	Oneri diversi di gestione	B14
	TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)	
	DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)	-



		<u>C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI</u>	
		<i>Proventi finanziari</i>	
		Totale proventi finanziari	
		<i>Oneri finanziari</i>	
21		Interessi ed altri oneri finanziari	C17
		Totale oneri finanziari	
		TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)	-
		D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE	
		TOTALE RETTIFICHE (D)	
		<u>E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI</u>	
24		Proventi straordinari	E20
	a	<i>Proventi da permessi di costruire</i>	
	b	<i>Proventi da trasferimenti in conto capitale</i>	
	c	<i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i>	
	d	<i>Plusvalenze patrimoniali</i>	
	e	<i>Altri proventi straordinari</i>	
25		Oneri straordinari	E21
	a	<i>Trasferimenti in conto capitale</i>	
	b	<i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>	
	c	<i>Minusvalenze patrimoniali</i>	
	d	<i>Altri oneri straordinari</i>	
		Totale oneri straordinari	
		TOTALE PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI (E)	
		RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)	
26		Imposte (*)	E22
27		RISULTATO DELL'ESERCIZIO	E23



LE VOCI DI CONTO ECONOMICO

Componenti economiche positive

1. Proventi da tributi

La voce comprende i proventi di natura tributaria (imposte, tasse, addizionali, compartecipazioni, ecc.) di competenza economica dell'esercizio, ovvero i tributi propri e i tributi propri derivati, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria. Nel rispetto del divieto di compensazione delle partite, gli importi sono iscritti al lordo degli eventuali compensi versati al concessionario o alla società autorizzata alla gestione del tributo o deputata al controllo delle dichiarazioni e versamenti. I relativi costi sostenuti devono risultare tra i costi della gestione, alla voce "Prestazioni di servizi".

2. Proventi da fondi perequativi

La voce comprende i proventi di natura tributaria derivanti dai fondi perequativi di competenza economica dell'esercizio, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria.



3. Proventi da trasferimenti correnti

La voce comprende tutti i proventi da trasferimenti correnti all'ente dallo Stato, dalla Regione, da organismi comunitari ed internazionali, da altre amministrazioni pubbliche e da altri soggetti, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria. I trasferimenti a destinazione vincolata correnti si imputano all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati.

4. Proventi delle vendite e delle prestazioni di beni e servizi pubblici

Vi rientrano i proventi derivanti dall'erogazione del servizio pubblico, sia esso istituzionale, a domanda individuale o produttivo, di competenza economica dell'esercizio. Gli accertamenti dei ricavi e proventi da servizi pubblici registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi.



5. Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti.

In tale voce è riportata la variazione tra il valore delle rimanenze finali e delle rimanenze iniziali relative a prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti. La valutazione delle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426 n. 9 del codice civile. In merito si veda, anche, il punto 6.2 lett. a). .

6. Variazione dei lavori in corso su ordinazione.

In tale voce è riportata la variazione tra il valore delle rimanenze finali dei lavori in corso su ordinazione ed il valore delle rimanenze iniziali relative a lavori in corso su ordinazione. La valutazione del valore delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426 n. 9 del codice civile. In merito, si veda anche il punto 6.2 lett. a) del presente documento e gli esempi contenuti in appendice sui metodi di valutazione delle rimanenze finali di magazzino.



7. Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni.

L'incremento del valore dell'immobilizzazione in corso è pari alla differenza tra il valore finale ed il valore iniziale dell'immobilizzazione in corso e corrisponde alla somma dei costi di competenza dell'esercizio relativi ai fattori produttivi consumati nella realizzazione dell'immobilizzazione. Ai fini della valutazione del valore finale delle rimanenze di lavori in 20

8. Altri ricavi e proventi diversi

Si tratta di una voce avente natura residuale, relativa a proventi di competenza economica dell'esercizio, non riconducibili ad altre voci del conto economico e che non rivestono carattere straordinario. Deve essere rilevata in questa voce anche la quota annuale di ricavi pluriennali per l'importo corrispondente alla diminuzione dei risconti passivi.



Componenti economiche negative

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

Sono iscritti in tale voce i costi per l'acquisto di materie prime, merci e beni di consumo necessari al funzionamento dell'attività ordinaria dell'ente. Con riferimento all'attività rilevante ai fini IVA svolta dall'ente, non sono da includere nel costo le imposte recuperabili come l'IVA, che costituisce credito verso l'Erario, mentre le altre eventuali imposte devono essere comprese nel costo dei beni. I costi presenti in questa voce derivano dalle spese liquidate per acquisto di materie prime e/o beni di consumo rilevate nella contabilità finanziaria. Per le operazioni soggette a IVA, le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di separare l'IVA dall'importo della spesa contabilizzata nella contabilità finanziaria al lordo di IVA e di rilevare nella contabilità economico patrimoniale, distintamente, l'importo dell'IVA e quello del costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo



2. Prestazioni di servizi

Rientrano in tale voce i costi relativi all'acquisizione di servizi connessi alla gestione operativa. Le somme liquidate relativamente a costi ed oneri per prestazioni di servizi registrati in contabilità finanziaria costituiscono costi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei passivi e risconti attivi. Anche per queste operazioni qualora soggette a IVA, le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di separare l'IVA dall'importo della spesa contabilizzata nella contabilità finanziaria (al lordo di IVA) e di rilevare nella contabilità economico patrimoniale, distintamente, l'importo dell'IVA e quello del costo.

3. Utilizzo di beni di terzi

I costi registrati in questa voce derivano dalle spese liquidate per le corrispondenti spese rilevate in contabilità finanziaria, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei passivi e risconti attivi.



4. Trasferimenti correnti

Questa voce comprende gli oneri per le risorse finanziarie correnti trasferite dall'ente ad altre amministrazioni pubbliche o a privati senza controprestazione, o in conto esercizio per l'attività svolta da enti che operano per la popolazione ed il territorio. Pertanto, la liquidazione di spese per trasferimenti correnti ad amministrazioni pubbliche e a privati costituisce un onere di competenza dell'esercizio. Gli oneri rilevati in questa voce derivano dalle corrispondenti spese impegnate nella contabilità finanziaria.

5. Contributi agli investimenti

Questa voce comprende i contributi agli investimenti che costituiscono costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Gli oneri rilevati in questa voce derivano dalle corrispondenti spese impegnate in contabilità finanziaria.



6. Personale

In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente (retribuzione, straordinari, indennità, oneri previdenziali e assicurativi a carico dell'ente, accantonamenti riguardanti il personale, trattamento di fine rapporto e simili), liquidati in contabilità finanziaria ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica dell'esercizio. La voce non comprende i componenti straordinari di costo derivanti, ad esempio, da arretrati (compresi quelli contrattuali), che devono essere ricompresi tra gli oneri straordinari alla voce "Altri oneri straordinari", e l'IRAP relativa, che deve essere rilevata nella voce "Imposte".



7. Quote di ammortamento dell'esercizio

Vanno incluse in questa voce tutte le quote di ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscritte nello stato patrimoniale. Trova allocazione in essa anche la quota di costo relativa ai costi pluriennali che, nel rispetto del principio della competenza, sono ripartiti su più esercizi. La procedura di ammortamento è necessaria per le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo in quanto soggette a deperimento o obsolescenza.

L'ammortamento inizia dal momento in cui il bene è pronto per l'uso, ossia quando è nel luogo e nelle condizioni necessarie per funzionare secondo le aspettative dell'ente. In tale di immobilizzazioni materiali, se il costo del terreno 22 include anche spese per la bonifica, tale costo complessivo è ammortizzato durante il periodo dei benefici ottenuti dall'aver sostenuto tale spese. Ai fini dell'ammortamento, i terreni e gli edifici soprastanti sono contabilizzati separatamente anche se acquisiti congiuntamente. Il registro dei beni ammortizzabili (o schede equivalenti) è lo strumento in grado di consentire la corretta procedura di ammortamento, di seguire il valore del singolo bene in ogni momento e di determinare, all'atto della dismissione, la plusvalenza o la minusvalenza.



Nel registro devono essere indicati, per ciascun bene, l'anno di acquisizione, il costo, il coefficiente di ammortamento, la quota annuale di ammortamento, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del precedente esercizio, il valore residuo, il fondo di ammortamento dell'esercizio attuale e l'eventuale dismissione del bene. Ove si verifichi la perdita totale del valore del bene ammortizzabile, il relativo fondo di ammortamento deve essere rettificato sino alla copertura del costo.

Come possibile riferimento per la definizione del piano di ammortamento, si applicano i coefficienti di ammortamento previsti nei "Principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche", predisposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze - Ragioneria Generale dello Stato, e successivi aggiornamenti, di seguito riportati per le principali tipologie di beni.



8. Svalutazione delle immobilizzazioni

Sono rilevate in tale voce le perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie.

9. Svalutazione dei crediti di funzionamento

In tale voce sono indicate le quote di accantonamento per presunta inesigibilità che devono gravare sull'esercizio in cui le cause di inesigibilità si manifestano con riferimento ai crediti iscritti nello stato patrimoniale.

10. Variazione delle rimanenze

In tale voce rientrano le variazioni delle rimanenze di materie prime e beni di consumo acquistate e non utilizzate alla chiusura dell'esercizio.



11. Accantonamenti a fondo rischi e oneri futuri

Gli accantonamenti confluiti nel risultato di amministrazione finanziaria devono presentare lo stesso importo dei corrispondenti accantonamenti effettuati in contabilità economica patrimoniale escluso il fondo società partecipate

12. Oneri e costi diversi di gestione

Rappresenta una voce residuale; comprende i tributi diversi da imposte sul reddito e irap.

13. Proventi e oneri finanziari

14. Rettifica al valore delle attività finanziarie

15. Proventi e oneri straordinari

16. Imposte



ALCUNI ESEMPI

I RISCONTI

Il risconto è una quota di costo o di ricavo non ancora maturata, ma che ha già avuto la sua manifestazione finanziaria. I risconti fanno parte delle scritture di rettifica. Ai fini dell'applicazione del principio della competenza economica, occorre stornare tali quote agli esercizi successivi nonostante non siano di competenza dell'esercizio. I risconti possono essere attivi e passivi:

- I risconti attivi (spese anticipate) sono dei costi sospesi da rinviare ai futuri esercizi;
- I risconti passivi (ricavi non ancora guadagnati) sono dei ricavi sospesi da rinviare ai futuri.

Scrittura di chiusura risconto attivo per premi assicurativi:

Risconto attivo a Premi di assicurazione

All'1/1 dell'esercizio n. + 1 si farà la scrittura di apertura

Premi di assicurazione a Risconti attivo



I RISCONTI PER LE CONCESSIONI PLURIENNALI

Le concessioni pluriennali in entrata sono ricavi che hanno già avuto la sua manifestazione finanziaria (in relazione all'esigibilità dell'entrata). Ai fini dell'applicazione del principio della competenza economica, occorre stornare la quota relativa agli esercizi successivi.

Es. concessione cimiteriale di euro 30.000 per 30 anni

Scrittura di chiusura risconto passivo:

Proventi da concessioni su beni a Risconto passivo 29.000

All'1/1 dell'esercizio n. + 1 si farà la scrittura di apertura

Risconto passivo a Proventi da concessioni su beni 1.000



I RISCONTI PASSIVI PER I CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI

La scrittura è esemplificata in modo molto esaustivo in appendice al principio, esempio 4

All'atto dell'accertamento rilevo ricavo e credito

Crediti per contributi invest a Contributi investimenti

A fine esercizio se l'opera non è conclusa sospendo il ricavo:

Contributi investimenti a Risconti passivi per contr.investimenti

Dopo il collaudo si rileva amm.passivo

Ammortamenti fabb.ti a F.do amm.to fabb.ti

E la quota annua di contributi agli investimenti

Risc.passivi contr.invest a Quota annua contr. Investim.



L'UTILIZZO DEL CONTO FATTURE DA RICEVERE

Punto 5 del principio:

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

L'esempio non contempla i cespiti patrimoniali



LA SCRITTURA “FATTURE DA RICEVERE”

Nell'esercizio n, con scrittura di rettifica ed integrazione, con l'esecuzione della prestazione:

Prestazioni di servizi (C.E., B10) a Fatture da ricevere (S.P. passivo, D2)

Nell'esercizio n + 1, alla ricezione della fattura:

Fatture da ricevere (S.P. passivo, D2) a 2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)

Nel caso di operazioni commerciali, la rilevazione va fatta solo per la quota di costo al netto dell'Iva che rappresenta un debito.

Si registra analogamente il conto relativo alle fatture da emettere.



LO SPLIT ISTITUZIONALE

La scrittura «segue» la contabilità finanziaria:

- Rilevazione debito (e costo)

Prestazioni di servizi a diversi

Debiti verso fornitori

Debiti verso l'Erario per IVA split payment

- Al pagamento fattura:

Debiti verso fornitori a Istituto tesoriere/cassiere

- Il 16 del mese successivo:

Debiti verso l'Erario per IVA split payment a Istituto tesoriere/cassiere



LO SPLIT COMMERCIALE E IL CONTO ERARIO C/IVA

- Rilevazione debito (e costo)

<i>diversi</i>	<i>a</i>	<i>diversi</i>
<i>Prestazioni di servizi</i>		<i>Debiti verso fornitori</i>
<i>Iva a credito</i>		

IVA da pagare mensilmente

- Al pagamento della fattura (per importo al netto IVA):

<i>Debiti verso fornitori</i>	<i>a</i>	<i>Istituto tesoriere/cassier</i>
-------------------------------	----------	-----------------------------------

- In sede di liquidazione periodica:

<i>diversi</i>	<i>a</i>	<i>diversi</i>
<i>Erario c/IVA</i>		<i>Iva a credito</i>
<i>Debito per scissione IVA da</i>		<i>Erario c/iva</i>
<i>pagare mensilmente (S.P. passivo, PD5a)</i>		

Punto 4.13 del principio contabile: Per le operazioni soggette a IVA, le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di separare l'IVA dall'importo della spesa contabilizzata nella contabilità finanziaria al lordo di IVA e di rilevare nella contabilità economico patrimoniale, distintamente, l'importo dell'IVA e quello del costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo.



L'UTILIZZO DEL CONTO «ERARIO C/IVA»

Al momento della liquidazione IVA, contabilmente è necessario «girare» il saldo dei conti IVA su acquisti (o IVA nostro credito) e IVA su vendite (o IVA nostro debito) al conto ERARIO C/IVA.

Le scritture da redigere sono:

<i>Iva a debito</i>	<i>a</i>	<i>Erario c/iva</i>
<i>Erario c/iva</i>	<i>a</i>	<i>Iva a credito</i>

Il pagamento del debito viene rilevato contabilmente nel modo seguente:

<i>Erario c/iva</i>	<i>a</i>	<i>Istituto tesoriere/cassiere</i>
---------------------	----------	------------------------------------

ACCANTONAMENTO A FONDO SVALUTAZIONE CREDITI

Il fondo svalutazione crediti è rappresentato in diminuzione dei crediti riportati nell'attivo patrimoniale.

Esempio di scrittura:

"2.2.5.01.01.001 Svalutazioni di	a	"2.2.4.01.01.01.001
crediti compresi nell'attivo		Fondo svalutazione
crediti		
circolante (CE B14)"		(SP passivo P B 3)»

Punto 4.20 del Principio contabile: L'accantonamento può essere effettuato per un importo superiore a quello necessario per rendere il fondo svalutazione crediti pari all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

La matrice attualmente prevede che a conto economico occorra indicare la voce del piano dei conti «Altri accantonamenti». Il principio sarà modificato per il rendiconto del 2017.



I REDDITI DA LAVORO DIPENDENTE E IL SALARIO ACCESSORIO

Le spese di personale si rilevano a conto economico (retribuzione, straordinari, indennità, ecc.).

Gli arretrati vanno rilevati tra i componenti straordinari del costo (Altri oneri straordinari).

L'Irap si rileva tra le imposte.

Il salario accessorio imputato in c/finanziaria all'esercizio successivo a quello in cui matura può essere rilevato con una scrittura di integrazione, iscrivendo il relativo rateo passivo.

I ratei sono quote di costi o di proventi di competenza di più esercizi, in parte già maturati nell'esercizio in corso (e nei precedenti) che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi.

Indennità ed altri compensi *a* *Ratei di debito su costi del personale*



I LAVORI SVOLTI DI TERZI SU BENI DELL'ENTE

I lavori svolti da terzi (es. i lavori svolti dall'Unione dei comuni), devono essere registrati in contabilità finanziaria del Comune ricevente nell'anno del collaudo come lavori (svolti) a Titolo II spesa, coperti da Titolo IV entrata (contributi da altri soggetti) e, in questo modo, vengono catturati dalla contabilità economico patrimoniale.

L'accertamento contabile genera un provento da contributo agli investimenti, che dovrà essere sospeso con il risconto passivo e applicato al conto economico con la quota di proventi annuale da contributo agli investimenti, con la stessa aliquota dell'ammortamento del bene. La liquidazione della spesa incrementa il valore del cespite. Gli ammortamenti passivi si compenseranno con la quota annua di contributi di investimenti.

I beni dati o ricevuti in garanzia vanno rilevati tra i conti d'ordine.



I LAVORI SVOLTI SU BENI DI TERZI

L'ente che svolge lavori su beni di terzi, registrerà l'incremento di valore dell'attivo immobilizzato, tra le **immobilizzazioni immateriali**, procedendo all'ammortamento in 5 anni ed in ogni caso nel limite del tempo di utilizzo del bene derivante dal contratto di locazione o concessione o trasferimento.

Al fine di consentire all'Ente di registrare a sua volta l'incremento di valore del cespite e il correlato contributo agli investimenti occorre che chi fa i lavori comunichi all'ente ricevente l'avvenuto collaudo di tale opera.

E' necessario un esplicito parere da parte dell'organo di revisione, sulla convenienza dell'ente ad apportare migliorie su beni di terzi, in uso, a qualunque titolo detenuti. Il parere è disposto dal punto 4.18 del principio contabile applicato 4/3, su ogni decisione di spesa capitalizzabile fatta su beni di terzi ad esclusione delle spese per migliorie obbligatorie per legge.



CONTABILIZZAZIONE DEI DIRITTI DI SUPERFICIE

Il principio contabile 4/3 disciplina l'ipotesi di diritto di superficie costituito, a titolo oneroso o gratuito, a favore dell'ente. Occorre una valutazione peritale che determini il valore attuale del reddito netto medio ricavabile, per la durata del diritto, dall'ente titolare del diritto di superficie. Questo reddito è convenzionalmente pari alla rendita catastale. Il valore ottenuto deve essere ridotto del costo di realizzazione del fabbricato, se questo è a carico dell'ente e delle spese di rimozione e di ripristino al termine della durata del diritto.

Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

Il principio nulla ha disposto nel caso, a dire il vero più frequente, di rilascio del citato diritto di superficie da parte della PA a terzi.



CONTABILIZZAZIONE DEI DIRITTI DI SUPERFICIE: LA RICHIESTA AD ARCONET

“Per i terreni concessi in diritto di superficie a terzi, per i quali non vi è costo di acquisto, ed esiste una valore catastale ma è relativo all'immobile costruito su di essi (non di proprietà Comunale) quale criterio di valutazione si adotta?”

Risposta Commissione ARCONET:

“Il quesito chiede come valutare un terreno di proprietà dell'ente concesso a terzi in diritto di superficie, nel caso in cui il valore catastale sia riferito solo all'immobile e non al terreno. In tal caso si applica il criterio previsto nei casi in cui non esiste né un costo storico, né valore catastale, e quindi il valore di stima. Il valore del terreno non è influenzato direttamente dal valore della concessione, registrata nel rispetto del principio contabile applicata della contabilità finanziaria n. 3.10”.



CONTABILIZZAZIONE DEI DIRITTI DI SUPERFICIE: I DIRITTI RILASCIATI A TERZI

Si parte da un valore di stima che può essere quello di mercato dell'area concessa in diritto di superficie. Questo valore può anche essere desunto, stimando il valore dell'area di sedime su quello in mercato di un bene edificato. Tale valore va parametrato al numero di anni della concessione.

E' importante disporre di informazioni precise sulla cessione del diritto di superficie, sia se collegato ad operazioni di partenariato pubblico privato (cfr. Azienditalia n. 11 /2016 «Il partenariato pubblico privato e la contabilizzazione del diritto di superficie» di Vincenzo Giannotti).



LO SCORPORO DEI TERRENI

Il principio applicato dalla contabilità economico-patrimoniale n. 4.15 prevede che “ai fini dell'ammortamento i terreni e gli edifici soprastanti sono contabilizzati separatamente anche se acquisiti congiuntamente” in quanto i terreni non sono oggetto di ammortamento.

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

Nei casi in cui non è disponibile il costo storico, il valore catastale è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto.

Esempio di scrittura di scorporo:

Terreni *a* *Fabbricati (es. 10.000)*

e vado anche a rettificare il fondo ammortamento (es. 2.000 di ammortamenti rilevati relativi alla quota terreno); Esempio di scrittura di fondo amm.to:

Fondo Ammortamento Fabbricati *a* *Riserve (per 2.000)*

MATERIALE UTILE

PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO CONCERNENTE LA CONTABILITA' ECONOMICO-PATRIMONIALE DEGLI ENTI IN CONTABILITA' FINANZIARIA Allegato n. 4/3 al D.Lgs 118/2011

Linee guida Enti locali armonizzazione patrimonio – CNDCEC- aggiornato al maggio 2016

Arconet _ http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_pubbliche/arconet/