

REGOLAMENTO

PER LA DISCIPLINA DEL SISTEMA DI CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE

E PER LA GESTIONE DEL PATRIMONIO

NELLE AZIENDE PUBBLICHE DI SERVIZI ALLA PERSONA

DELLA REGIONE AUTONOMA FRIULI VENEZIA GIULIA

AI SENSI DELL'ARTICOLO 9, COMMA 1 BIS, DELLA LEGGE REGIONALE 19/2003

Allegato n. 1

INDICE

CAPO I

DISCIPLINA DEL SISTEMA DI CONTABILITÀ ECONOMICO PATRIMONIALE

Articolo 1

Oggetto

Articolo 2

Principi generali

Articolo 3

Modelli contabili

Articolo 4

Programmazione

Articolo 5

Conto economico pluriennale di previsione

Articolo 6

Conto economico annuale di previsione

Articolo 7

Bilancio di esercizio

Articolo 8

Redazione del bilancio di esercizio

Articolo 9

Stato patrimoniale

Articolo 10

Conto economico

Articolo 11

Rendiconto finanziario

Articolo 12

Nota integrativa

Articolo 13

Relazione sulla gestione

Articolo 14

Pubblicità del bilancio d'esercizio

Articolo 15

Libri e scritture contabili

Articolo 16

Controllo di gestione

Articolo 17

Utile di esercizio

Allegato n. 1

Articolo 18

Perdita di esercizio

Articolo 19

Piano di rientro

Articolo 20

Commissariamento

Articolo 21

Grave dissesto economico

Articolo 22

Monitoraggio

Articolo 23

Nomina dell'organo di revisione

Articolo 24

Funzioni dell'organo di revisione

Articolo 25

Compenso dell'organo di revisione

Articolo 26

Norma di rinvio

CAPO II

CRITERI PER LA GESTIONE DEL PATRIMONIO

Articolo 27

Oggetto e criteri generali

Articolo 28

Classificazione del patrimonio delle ASP

Articolo 29

Documento di inventario

Articolo 30

Gestione del patrimonio indisponibile

Articolo 31

Gestione del patrimonio disponibile

Articolo 32

Alienabilità dei beni

Articolo 33

Tipologie particolari di atti deliberativi

Articolo 34

Norma di rinvio

CAPO I

DISCIPLINA DEL SISTEMA DI CONTABILITÀ ECONOMICO PATRIMONIALE

Articolo 1

Oggetto

1. Il presente regolamento, ai sensi dell'articolo 9, comma 1 bis della legge regionale 11 dicembre 2003, n. 19 (Riordino del sistema delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza nella Regione Friuli Venezia Giulia) disciplina il sistema di contabilità economico-patrimoniale per le Aziende pubbliche di servizi alla persona della Regione Autonoma del Friuli Venezia Giulia, di seguito denominate ASP, in osservanza delle disposizioni in materia di contabilità e bilancio di cui al codice civile, nonché i criteri per la gestione del patrimonio aziendale.
2. Al fine di garantire omogeneità, confrontabilità e trasparenza delle informazioni contenute nei documenti contabili delle ASP, sono approvati i modelli di bilancio obbligatori allegati al presente Regolamento, i quali rappresentano il livello informativo di base minimo e sono articolati in conformità alle norme civilistiche in materia di bilancio (articoli 2423 e seguenti del codice civile).
3. La contabilità economico - patrimoniale è gestita con la tecnica della partita doppia, adottando un piano dei conti adeguato alle esigenze di ciascuna ASP, nel rispetto del modello di bilancio d'esercizio di cui ai relativi allegati del presente Regolamento.
4. Le ASP possono articolare più analiticamente il piano dei conti, in relazione alle peculiarità gestionali di ciascuna azienda.

Articolo 2

Principi generali

1. Le ASP informano la propria attività di gestione a criteri di efficienza, efficacia, economicità e di qualità del servizio, perseguendo l'equilibrio tra costi/oneri e ricavi/proventi di esercizio, comprendendo in questi i trasferimenti.
2. Ogni ASP adotta, entro un anno dall'entrata in vigore del presente Regolamento, un regolamento di contabilità per la disciplina della propria contabilità economico-patrimoniale che consenta l'analisi dei diversi fatti di gestione sotto l'aspetto economico, finanziario e patrimoniale.

3. Il regolamento di cui al comma 2 è adottato con delibera del Consiglio di amministrazione dell'ASP, previo parere della Direzione centrale dell'Amministrazione regionale competente in materia di salute, politiche sociali e disabilità, di seguito denominata Direzione regionale competente.
4. Il regolamento di cui al comma 2 è pubblicato, unitamente alla delibera di adozione, all'Albo pretorio On-line del sito internet istituzionale dell'ASP ed è trasmesso, entro 15 giorni dall'adozione, alla Direzione regionale competente;

Articolo 3

Modelli contabili

1. Le ASP, nel rispetto di quanto stabilito dal presente Regolamento e dai criteri generali previsti dal relativo allegato A, adottano i seguenti documenti contabili:
 - a) conto economico pluriennale di previsione, di cui all'allegato B;
 - b) conto economico annuale di previsione;
 - c) bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario, di cui rispettivamente agli allegati C, D e E, e dalla nota integrativa.
 - d) documento di previsione di tesoreria, di cui all'allegato F;
2. Dall'entrata in vigore del presente Regolamento, non trova applicazione quanto previsto dall'articolo 2435 bis del codice civile.
3. Soltanto con riferimento al primo esercizio con il sistema di contabilità economico-patrimoniale, le ASP predispongono lo stato patrimoniale iniziale, con cui viene quantificato il fondo di dotazione. Allo stato patrimoniale iniziale è allegata una relazione che descrive le modalità di attuazione dei criteri generali previsti dall'allegato A, il quale prevede, in apposite sezioni, delle precisazioni e deroghe per la redazione della situazione patrimoniale iniziale.
4. I documenti contabili di previsione di cui al comma 1, lettere a) e b), sono approvati dal Consiglio di amministrazione dell'ASP entro il 31 dicembre di ogni anno secondo le modalità previste dallo statuto e dal regolamento di contabilità interno di ciascuna ASP, di cui all'articolo 2, comma 2.
5. Per le ASP che, all'entrata in vigore del presente Regolamento, adottano un diverso sistema contabile rispetto a quello economico patrimoniale, il comma 4 si applica a decorrere dall'esercizio 2023.
6. Il bilancio di esercizio di cui al comma 1, lettera d) è approvato secondo le modalità ed entro i

termini previsti dall'articolo 7, commi 4 e 5.

Articolo 4

Programmazione

1. L'attività delle ASP si informa al principio della programmazione.
2. Ai sensi dell'art. 6, comma 2 della legge regionale 19/2003, il Consiglio di amministrazione delle ASP rappresenta l'organo preposto alla definizione di obiettivi, priorità, piani, programmi e direttive generali per lo svolgimento dell'azione amministrativa e per la gestione aziendale, in armonia con gli atti di programmazione regionale in materia, nonché per la verifica dei conseguenti risultati e per l'adozione dei relativi provvedimenti.
3. Gli atti di programmazione stabiliscono le strategie e gli obiettivi aziendali ed evidenziano, tra l'altro, le risorse finanziarie ed economiche necessarie alla realizzazione degli obiettivi prefissati.
4. Il contenuto degli atti di programmazione di cui al presente articolo trova riscontro contabile nei documenti di previsione di cui all'articolo 3, comma 1, lettere a), b) e c).
5. Al fine di garantire un'attuazione organica ed efficiente della programmazione degli interventi di investimento sul patrimonio e di realizzazione, riqualificazione e adeguamento di servizi e strutture aziendali, alle ASP si applica quanto previsto dall'articolo 33, comma 19, della legge regionale 10 novembre 2015, n. 26 (*"Disposizioni in materia di programmazione e contabilità e altre disposizioni finanziarie urgenti"*).

Articolo 5

Conto economico pluriennale di previsione

1. Il conto economico pluriennale di previsione, di seguito conto economico pluriennale, è redatto secondo il principio di competenza economica e si riferisce ad un orizzonte temporale di tre esercizi.
2. Il conto economico pluriennale individua i prevedibili andamenti economici ed è aggiornato annualmente in coerenza con il conto economico annuale di previsione di cui all'articolo 6, al cui modello si adegua. La prima annualità del conto economico pluriennale coincide con quella del conto economico annuale di previsione.

3. Il conto economico pluriennale è predisposto secondo il modello di cui all'allegato B che individua il risultato della gestione previsto per ciascuno degli esercizi di riferimento.

Articolo 6

Conto economico annuale di previsione

1. Il conto economico annuale di previsione, di seguito conto economico annuale, individua il prevedibile risultato della gestione ed esprime, in termini economici, le scelte degli atti programmatici delle ASP, a valere per l'esercizio di riferimento successivo.
2. Il conto economico annuale individua il risultato della gestione previsto per l'esercizio di riferimento ed è redatto conformemente al conto economico pluriennale di cui è parte.
3. Il conto economico annuale non ha funzione autorizzatoria.
4. Le stime del conto economico annuale sono sottoposte a monitoraggio periodico almeno semestrale, nell'ambito del sistema di controllo interno di gestione di cui all'articolo 16.

Articolo 7

Bilancio di esercizio

1. Il bilancio di esercizio è costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa.
2. Il bilancio di esercizio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ASP e il risultato economico dell'esercizio.
3. L'esercizio corrisponde all'anno solare, ha inizio il primo gennaio e si chiude il trentuno dicembre di ogni anno.
4. Il bilancio di esercizio è approvato entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento ed è trasmesso, entro quindici giorni dalla sua approvazione, alla Direzione regionale competente e contestualmente pubblicato sul sito istituzionale dell'ASP ai sensi di quanto previsto dall'articolo 14.
5. In caso di oggettive e comprovate esigenze, il bilancio di esercizio può essere approvato entro il 30 giugno dell'anno successivo. In tale fattispecie gli amministratori segnalano le ragioni della dilazione nella relazione sulla gestione prevista dall'articolo 2428 del codice civile e dall'articolo 13.

6. Il bilancio di esercizio è corredato dalla:

- a) relazione dell'organo di revisione di cui all'articolo 23;
- b) relazione sulla gestione di cui all'articolo 13, redatta ai sensi dell'articolo 2428 del codice civile.

Articolo 8

Redazione del bilancio di esercizio

1. Il bilancio di esercizio è redatto in conformità a quanto previsto dall'allegato A e dagli articoli 2423 e seguenti del codice civile, oltre a quanto previsto dai Principi Contabili Nazionali pubblicati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).
2. L'organo amministrativo dell'ASP deve valutare costantemente, assumendo le conseguenti idonee iniziative, se l'assetto organizzativo dell'Azienda sia adeguato, se sussiste l'equilibrio economico, patrimoniale e finanziario e quale sia il prevedibile andamento della gestione, al fine di evitare che la gestione aziendale possa portare all'applicazione degli articoli 19, 20 e 21.

Articolo 9

Stato patrimoniale

1. Lo stato patrimoniale evidenzia analiticamente la consistenza delle attività, delle passività e del patrimonio netto alla data di chiusura dell'esercizio. Per ogni voce è indicato il corrispondente valore riferito all'esercizio precedente.
2. Lo stato patrimoniale è redatto in conformità alle disposizioni di cui al presente Regolamento e ai relativi allegati, secondo il modello a sezioni divise di cui all'allegato C.

Articolo 10

Conto economico

1. Il conto economico evidenzia le componenti di reddito positive e negative intervenute durante la gestione, secondo il criterio di competenza economica.
2. Il conto economico è redatto secondo uno schema a struttura scalare, con le voci classificate per natura in modo da consentire l'evidenziazione dei risultati intermedi. Per ogni voce deve essere indicato il corrispondente valore riferito all'esercizio precedente.

3. Il conto economico è redatto secondo il modello di cui all'allegato D.

Articolo 11

Rendiconto finanziario

1. Il rendiconto finanziario è un prospetto contabile che riassume tutti i flussi finanziari in entrata e in uscita delle disponibilità liquide per effetto delle operazioni di gestione avvenute nel periodo considerato.
2. Il rendiconto finanziario è redatto in conformità all'articolo 2425 ter del codice civile e del principio contabile OIC 10, adottando il metodo indiretto per la sua predisposizione e il cui schema è riepilogato all'allegato E.
3. Il rendiconto finanziario ha la finalità di fornire le seguenti informazioni:
 - a) le disponibilità liquide prodotte e assorbite dall'attività istituzionale e le modalità di impiego e copertura;
 - b) la capacità di affrontare gli impegni finanziari a breve termine;
 - c) la capacità di autofinanziamento.

Articolo 12

Nota integrativa

1. La nota integrativa completa le informazioni contenute nello stato patrimoniale e nel conto economico ed è predisposta in conformità all'articolo 2427 del codice civile.

Articolo 13

Relazione sulla gestione

1. La relazione sulla gestione esprime le valutazioni sull'efficacia dell'azione in relazione agli obiettivi prefissati e deve essere redatta in conformità a quanto previsto dall'articolo 2428 del codice civile.

Articolo 14

Pubblicità del bilancio di esercizio

1. In attuazione dell'articolo 32 della legge 18 giugno 2009 n. 69 e degli obblighi di pubblicazione di cui al decreto legislativo 14 marzo 2013 n. 33, i documenti contabili sono pubblicati sul sito

internet istituzionale di ciascuna ASP all'Albo Pretorio On-line e nella sezione dedicata di "Amministrazione Trasparente".

Articolo 15

Libri e scritture contabili

1. Dal primo esercizio con il sistema di contabilità economico-patrimoniale, ciascuna ASP adotta il libro giornale e il libro degli inventari che devono essere numerati progressivamente in ciascuna pagina.
2. La contabilità e il libro giornale possono essere tenuti con strumenti informatici e tutte le scritture devono essere tenute secondo criteri di ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Non vi si possono fare abrasioni e, se sia necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili.
3. Le scritture contabili e la documentazione di supporto (fatture e corrispondenza, sia in entrata che in uscita) devono essere conservate, anche digitalmente, per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione.
4. Le ASP adottano, altresì, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione, tenuto a cura del consiglio stesso.

Articolo 16

Controllo di gestione

1. Ciascuna ASP organizza il proprio sistema informativo contabile in modo da consentire la programmazione e la rendicontazione della gestione economica e amministrativa, nonché delle risorse umane, strumentali e finanziarie.
2. Alla contabilità economico - patrimoniale le ASP affiancano un sistema di contabilità analitica, che va sviluppato progressivamente al fine di renderlo aderente alle attività svolte nelle ASP rispetto ai centri di responsabilità e di costo.
3. Il regime di contabilità analitica per centri di costo e di responsabilità consente la verifica sull'andamento dei ricavi conseguiti e dei costi sostenuti, nonché sul raggiungimento degli obiettivi. Tale verifica è effettuata, in via iniziale, con cadenza almeno semestrale. Le rilevazioni devono riguardare tutti i costi di competenza dell'esercizio.

Articolo 17

Utile (avanzo) di esercizio

1. L'utile di esercizio rappresenta il risultato positivo del conto economico da iscriversi nel patrimonio netto dello stato patrimoniale.
2. Nel rispetto delle previsioni statutarie e delle finalità istituzionali di ciascuna ASP, l'utile di esercizio conseguito dalle ASP, previa deliberazione del Consiglio di amministrazione, può essere destinato unicamente alle seguenti finalità:
 - a) utilizzato a copertura di perdite pregresse;
 - b) accantonato ad una o più riserve del patrimonio netto;
 - c) portato a nuovo per il solo esercizio successivo a quello di riferimento;
 - d) portato in aumento al fondo di dotazione.
3. È fatto divieto di distribuire utili/avanzi di gestione nonché fondi o riserve comunque denominati.

Articolo 18

Perdita (disavanzo) di esercizio

1. La perdita di esercizio rappresenta il risultato negativo del conto economico da iscriversi nel patrimonio netto dello stato patrimoniale.
2. La relazione sulla gestione di cui all'articolo 13 espone le cause che hanno determinato la perdita di esercizio e le modalità di copertura della stessa. La copertura della perdita di esercizio si realizza, in ordine, attraverso le seguenti modalità:
 - a) utilizzo dell'utile dell'esercizio precedente qualora portato a nuovo;
 - b) utilizzo di riserve disponibili;
 - c) riduzione del fondo di dotazione nel limite del 5%.
3. Qualora dall'ultimo bilancio di esercizio approvato risulti un rapporto tra perdita d'esercizio e fondo di dotazione superiore o uguale al 5%, oppure risulti la presenza congiunta di almeno tre soglie non adeguate in relazione agli indicatori individuati nell'allegato G alla data dell'ultimo bilancio approvato, il Consiglio di amministrazione dell'ASP approva il piano di rientro di cui all'articolo 19.

Articolo 19

Piano di rientro

1. Il piano di rientro non può superare la durata del conto economico pluriennale di previsione.
2. Il piano di rientro è adottato con deliberazione del Consiglio di amministrazione dell'ASP entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di esercizio da cui emergano le condizioni di cui all'articolo 18, comma 3, ed è trasmesso entro 15 giorni dall'adozione alla Direzione regionale competente.
3. Al piano di rientro deve essere allegata la relazione ed il parere dell'organo di revisione dell'ASP di cui all'articolo 23.
4. Nel piano di rientro sono indicate le specifiche misure ritenute necessarie e idonee a ripianare la perdita di esercizio e/o a superare la condizione di squilibrio patrimoniale e finanziario desumibile dalla presenza congiunta di almeno tre soglie non adeguate in relazione agli indicatori individuati nell'allegato G alla data dell'ultimo bilancio approvato;
5. Se, decorsi i termini stabiliti per l'attuazione del piano di rientro di cui al presente articolo e considerati gli effetti prodotti dallo stesso, risulti non ripianata la perdita di esercizio oppure non ripristinata la condizione di equilibrio patrimoniale e finanziario, all'ASP si applica quanto previsto dall'articolo 20.

Articolo 20

Commissariamento

1. Ai sensi dell'art. 11, comma 3 ter della legge regionale 19/2003, si evince una situazione di grave irregolarità nella gestione amministrativa, patrimoniale, economica, contabile e finanziaria, qualora, dall'ultimo bilancio approvato, ricorra una delle seguenti condizioni:
 - a) il rapporto tra le perdite, comprese quelle portate a nuovo, iscritte in bilancio e il patrimonio netto supera la soglia del 10% nell'anno di riferimento;
 - b) la presenza congiunta, negli ultimi tre esercizi, di almeno tre soglie non adeguate in relazione agli indicatori individuati nell'allegato G;
 - c) l'adozione reiterata di atti illegittimi o irregolari oppure sistematici inadempimenti o ritardi nell'adempimento delle obbligazioni contrattuali;
 - d) quanto previsto dall'articolo 19, comma 5.

2. Al ricorrere delle condizioni di cui al comma 1, il Consiglio di amministrazione dell'ASP dà atto della situazione di grave irregolarità con propria deliberazione, corredata dalla relazione dell'organo di revisione, da comunicare, entro 15 giorni dall'adozione, alla Direzione regionale competente, al fine della valutazione dell'avvio della procedura di commissariamento o, qualora ne sussistano i presupposti, della procedura di cui all'articolo 19.

Articolo 21

Grave dissesto economico

1. Nel caso in cui la perdita di esercizio risultante dall'ultimo bilancio approvato, risulti essere di importo pari o superiore al 10% dell'attivo patrimoniale indicato nello stato patrimoniale, il Consiglio di amministrazione dell'ASP dichiara di trovarsi in condizioni di grave dissesto economico, con propria deliberazione da comunicare, entro 15 giorni dall'adozione, alla Direzione regionale competente.
2. Nel caso di cui al comma 1, l'ASP è liquidata e dichiarata estinta ai sensi dell'articolo 13 della legge regionale 19/2003

Articolo 22

Monitoraggio

1. La Direzione regionale competente provvede a monitorare gli effetti determinati dall'adozione della contabilità economico-patrimoniale sulla gestione delle ASP.
2. Per le finalità di cui al comma 1, la Direzione regionale competente richiede alle ASP dati, informazioni e documenti relativi alla gestione delle aziende.
3. Salvo quanto previsto al successivo comma 4, gli articoli 19, 20 e 21 non trovano applicazione prima che sia decorso un anno dall'introduzione della contabilità economico-patrimoniale in relazione alle ASP che, all'entrata in vigore del presente Regolamento, adottano un diverso sistema contabile.
4. L'articolo 20, comma 1, lettera b) non trova applicazione prima che siano decorsi tre anni dall'introduzione della contabilità economico-patrimoniale in relazione alle ASP che, all'entrata in vigore del presente Regolamento, adottano un diverso sistema contabile.
5. Gli articoli 20 e 21 non trovano applicazione qualora le fattispecie ivi previste siano esclusivamente determinate da circostanze ed eventi eccezionali ed imprevedibili, di rilievo

nazionale e internazionale, idonei a produrre gravi effetti negativi nell'esercizio di competenza sia sull'erogazione dei servizi, sia sulla gestione economica, patrimoniale e finanziaria delle ASP.

6. Ai fini dell'applicazione del comma 4, gli organi amministrativi e di revisione economico finanziaria delle aziende sono chiamati ad esplicitare negli appositi documenti contabili le motivazioni a giustificazione delle risultanze di bilancio.

Articolo 23

Nomina dell'organo di revisione

1. Ai sensi dell'art. 9, comma 10 bis, della legge regionale n. 19/2003, le aziende nominano l'organo monocratico di revisione economico-finanziaria d'intesa con la Regione. Possono essere nominati revisori dei conti presso le ASP coloro che siano in possesso di almeno uno dei seguenti requisiti:
 - a) iscrizione da almeno dieci anni nel registro dei revisori legali o all'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili;
 - b) aver svolto almeno due incarichi di revisore dei conti presso enti locali e/o aziende pubbliche di servizi alla persona e/o aziende sanitarie, ciascuno per la durata di tre anni.
2. L'incarico conferito all'organo di cui al comma 1 ha durata pari a quella dell'organo amministrativo dell'azienda, salvo che lo statuto disponga diversamente, e può essere rinnovato per una sola volta, dandone tempestiva comunicazione alla Direzione regionale competente.
3. L'organo di revisione economico finanziaria, al termine dell'incarico, continua a svolgere le sue funzioni fino alla nomina del nuovo organo.
4. In caso di inadempienza, sopraggiunta impossibilità di svolgere l'incarico o sopraggiunta causa di incompatibilità, il Consiglio di amministrazione dell'ASP revoca l'incarico all'organo di revisione economico finanziaria e procede alla nomina del nuovo organo ai sensi del comma 1.
5. L'organo di revisione economico finanziaria ha diritto di accesso agli atti e ai documenti delle ASP e può partecipare, senza diritto di voto, alle sedute del Consiglio di amministrazione, delle quali gli viene trasmessa la convocazione nei termini stabiliti per il Consiglio stesso.

Articolo 24

Funzioni dell'organo di revisione

1. L'organo di revisione esercita tutte le funzioni previste dalla normativa nazionale e regionale vigente e, in particolare, quanto disposto dagli articoli 6, comma 5-bis e 9, comma 10-quater, della legge regionale 11 dicembre 2003 n. 19.
2. In presenza dei presupposti richiesti per le fattispecie di cui agli articoli 19, 20 e 21 e in caso di inerzia dell'organo amministrativo dell'ASP, l'organo di revisione economico finanziaria segnala tempestivamente le criticità riscontrate e le proprie valutazioni alla Direzione regionale competente.
3. Le operazioni di verifica sono verbalizzate e riportate nel registro dei verbali dell'organo di revisione, opportunamente vidimato.
4. L'organo di revisione dell'ASP può effettuare in qualsiasi momento verifiche straordinarie di cassa.

Articolo 25

Compenso dell'organo di revisione

1. I compensi per l'organo di revisione dell'ASP sono stabiliti dal Consiglio di Amministrazione dell'ente entro i limiti previsti con delibera della Giunta regionale.
2. Il Consiglio di Amministrazione dell'ASP, con atto motivato, determina il compenso dell'organo di revisione, nel rispetto dei limiti di cui al comma 1 e tenuto conto dell'incarico affidato allo stesso e delle dimensioni patrimoniali, economiche e strutturali dell'azienda.
3. Gli atti con cui il Consiglio di Amministrazione dell'ASP provvede alla nomina dell'organo di revisione e alla determinazione del compenso spettante allo stesso sono comunicati alla Direzione regionale competente.

Articolo 26

Norma di rinvio

1. Per quanto non espressamente previsto dal presente capo del Regolamento, trovano applicazione, anche per la tenuta dei libri e delle scritture contabili, le disposizioni del codice civile, i principi contabili nazionali dell'Organismo Italiano di Contabilità (O.I.C.), nonché quelli previsti per la contabilità economico-patrimoniale dalla normativa vigente.

CAPO II

CRITERI PER LA GESTIONE DEL PATRIMONIO

Articolo 27

(Oggetto e criteri generali)

1. Il presente capo disciplina i criteri per la gestione del patrimonio delle ASP.
2. La gestione del patrimonio delle ASP si ispira a criteri di economicità, efficienza, trasparenza, imparzialità, pubblicità, produttività, redditività e razionalizzazione delle risorse, nonché ai principi del codice civile e della normativa statale e regionale vigente in materia di gestione, valorizzazione e dismissione del patrimonio pubblico.
3. Il patrimonio di ciascuna ASP è costituito da tutti i beni mobili e immobili ad essa appartenenti, nonché da tutti i beni comunque acquisiti nell'esercizio della propria attività o a seguito di atti di liberalità.
4. Le ASP, nella gestione del patrimonio, si ispirano ai seguenti principi:
 - a) conservazione della dotazione originaria, con particolare riguardo ai beni che hanno valore storico monumentale;
 - b) indisponibilità di quei beni che sono destinati dalle ASP alle attività istituzionali, così come previsto dallo statuto;
 - c) rispetto del vincolo di destinazione derivante dallo statuto, da disposizioni testamentarie o da atti di liberalità.

Articolo 28

(Classificazione del patrimonio delle ASP)

1. Il patrimonio è classificato in patrimonio disponibile e indisponibile e allo stesso si applica la disciplina prevista dagli articoli 828, secondo comma, e 830 del codice civile, dall'articolo 13 d.lgs. n. 207/2001, dal d.lgs. n. 42/2004 (Codice dei beni culturali e del paesaggio) e dalle altre leggi speciali in quanto applicabili.
2. I beni del patrimonio indisponibile sono raggruppati nelle seguenti classi:
 - a) i beni che le ASP destinano alle attività istituzionali, così come previsto dallo statuto;
 - b) i beni soggetti a vincoli di destinazione derivanti da disposizioni testamentarie o da atti di liberalità;

- c) i beni soggetti a vincoli di valore artistico, storico, archeologico in relazione ai quali si applicano le vigenti disposizioni in materia di beni culturali ai sensi del decreto legislativo n. 42/2004 (Codice dei beni culturali e del paesaggio);
 - d) eventuali classi ulteriori in base alle caratteristiche dei beni posseduti.
3. Appartengono alla classe del patrimonio disponibile tutti i beni non ricompresi tra quelli di cui al comma 2.
 4. Il patrimonio classificato secondo quanto disposto dal presente articolo deve risultare dal documento di inventario di cui all'articolo 29, aggiornato annualmente.
 5. Il Consiglio di amministrazione dell'ASP dispone, con apposita delibera motivata, l'assegnazione di ciascun bene alle classi di cui al presente articolo.
 6. Il Consiglio di amministrazione dell'ASP dispone, con apposita delibera motivata, l'eventuale accettazione dei beni derivanti da atti di liberalità o da disposizioni testamentarie, nonché la relativa classificazione patrimoniale ai sensi del presente articolo, tenuto conto della volontà, rispettivamente, del donante o del *de cuius*.

Articolo 29

(Documento di inventario)

1. Il documento di inventario è redatto, tenuto e aggiornato con regolarità dall'ASP e si articola in tre sezioni:
 - a) inventario dei beni immobili indisponibili;
 - b) inventario dei beni immobili disponibili;
 - c) inventario dei beni mobili.
2. L'inventario dei beni immobili, indisponibili e disponibili, consiste in un elenco analitico contenente, per ciascun bene o per ciascuna tipologia di bene, i seguenti requisiti informativi minimi:
 - a) Denominazione o descrizione;
 - b) Titolo di acquisto o di provenienza;
 - c) Eventuali dati catastali;
 - d) Costo storico di acquisizione;
 - e) Eventuale fondo ammortamento maturato;
 - f) Valore netto contabile;
 - g) Eventuali rivalutazioni o svalutazioni applicate;

- h) Vita utile residua, ove stimabile;
 - i) Destinazione d'uso;
 - l) Eventuali vincoli gravanti sul bene, ivi inclusi quelli di cui al d.lgs. 22 gennaio 2004 n. 42 (Codice dei beni culturali e del paesaggio);
 - m) Cronologia degli interventi di manutenzione e riparazione, ordinari e straordinari;
 - n) Eventuali rendite derivanti dal bene;
 - o) Valore imponibile ai fini delle imposte.
3. L'inventario dei beni mobili contiene la descrizione del bene, il titolo di acquisto, gli eventuali vincoli, ivi inclusi quelli di cui al d.lgs. 22 gennaio 2004 n. 42 (Codice dei beni culturali e del paesaggio).
 4. Con il regolamento di contabilità di cui all'articolo 2, comma 2, ciascuna ASP stabilisce le categorie dei beni che non sono inventariabili in ragione della loro natura di beni mobili di facile consumo o di modico valore.
 5. Il documento di inventario di cui al presente articolo è trasmesso annualmente alla Direzione regionale competente.

Articolo 30

(Gestione del patrimonio indisponibile)

1. Il Direttore Generale dell'ASP provvede alla gestione dei beni appartenenti al patrimonio indisponibile, nel rispetto dei principi e dei criteri di cui al presente Regolamento.
2. I beni del patrimonio indisponibile non possono essere sottratti alla loro destinazione se non attraverso la dismissione e contestuale sostituzione con altro bene idoneo al perseguimento delle medesime finalità istituzionali, e su di essi non possono essere costituiti diritti a favore di terzi.
3. I beni immobili e mobili sostituiti entrano automaticamente a far parte del patrimonio disponibile dell'azienda.
4. Nei casi di comprovata anti-economicità di gestione dei beni derivati al patrimonio da lasciti vivi o mortis causa, l'ASP può riclassificare tali beni affinché appartengano al patrimonio disponibile. In tal caso, trova applicazione l'articolo 31, compatibilmente con le finalità e il vincolo di destinazione derivanti da disposizioni testamentarie o da atti di liberalità, in conformità alla volontà del donante o del *de cuius*.

Articolo 31

(Gestione del patrimonio disponibile)

1. I beni del patrimonio disponibile dell'ASP possono essere alienati a terzi o costituire oggetto di diritti in favore di terzi nel rispetto dei criteri e dei principi previsti dal presente Regolamento e, per quanto non espressamente previsto, dalla normativa vigente, in osservanza dei principi di pubblicità, trasparenza, concorrenza, parità di trattamento e proporzionalità.

Articolo 32

(Alienabilità dei beni)

1. Sono alienabili i beni di proprietà dell'ASP, acquisiti sia a titolo originario che derivato, appartenenti al patrimonio disponibile.
2. Per i beni immobili appartenenti al patrimonio disponibile, l'organo di amministrazione dell'ASP predispone una proposta di alienazione, corredata da parere dell'organo di revisione, nonché da perizia di stima giurata sul valore di mercato e da una relazione tecnica attestante:
 - a) le finalità di pubblica utilità;
 - b) le ragioni dell'eventuale danno derivante dalla mancata alienazione;
 - c) i progetti di investimento per finalità assistenziali o di utilità sociale in cui si intendano reinvestire i proventi, con esclusione di ogni forma di investimento in titoli speculativi o azioni o strumenti finanziari derivati;
 - d) l'inesistenza di vincoli di destinazione imposti dalle tavole di fondazione, da disposizioni testamentarie o da atti di liberalità.
3. L'ASP trasmette la proposta di alienazione di cui al comma 2 alla Direzione regionale competente, la quale può richiedere chiarimenti secondo i termini e le modalità di cui all'articolo 33.

Articolo 33

(Tipologie particolari di atti deliberativi)

1. Gli atti deliberativi del Consiglio di Amministrazione dell'ASP aventi ad oggetto:
 - a) trasferimento a terzi di diritti reali su beni immobili;
 - b) costituzione di società o altri enti di diritto privato;

- c) acquisizione di partecipazioni in società o altri enti di diritto privato, sia dirette che indirette;
- sono trasmessi, entro trenta giorni dalla data di adozione, alla Direzione regionale competente, la quale può richiedere chiarimenti.
2. I chiarimenti sono richiesti entro il termine di trenta giorni dalla ricevuta comunicazione degli atti, decorso inutilmente il quale gli atti acquistano efficacia.
 3. Ove la Direzione regionale competente, ai sensi del comma 1, chieda chiarimenti, gli atti acquistano efficacia dopo il trentesimo giorno dalla ricezione dei chiarimenti richiesti, salvo quanto previsto dal comma 4.
 4. Gli atti non acquistano efficacia nel caso in cui la Direzione regionale competente adotti parere avverso, rilevando disposizioni contrarie allo statuto ovvero in quanto gli atti risultino gravemente pregiudizievoli per le attività istituzionali dell'ASP.

Articolo 34

(Norma di rinvio)

1. Per quanto non espressamente previsto dal presente capo trova applicazione quanto stabilito dall'articolo 13 del d.lgs. D.lgs. 4 maggio 2001 n. 207 recante "Riordino del sistema delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a norma dell'articolo 10 della L. 8 novembre 2000, n. 328".

ALLEGATO A (Rif. Art. 3 commi 1 e 3)

PREMESSA

Le indicazioni riportate nel presente allegato al “Regolamento per la disciplina del sistema di contabilità economico patrimoniale e per la gestione del patrimonio nelle aziende pubbliche di servizi alla persona della Regione Autonoma Friuli Venezia Giulia ai sensi dell’articolo 9, comma 1 bis, della legge regionale 19/2003” (di seguito “Regolamento di contabilità”) sono predisposte al fine di agevolare le ASP del territorio regionale nella redazione dei bilanci di esercizio nell’ambito del sistema di contabilità economico-patrimoniale.

Il passaggio dalla contabilità di tipo finanziario alla contabilità economico-patrimoniale comporta innanzitutto la redazione di uno **stato patrimoniale iniziale** (*di seguito S.P.I.*). Tale documento viene formato procedendo ad un inventario straordinario dei beni, diritti, crediti e debiti facenti parte del patrimonio aziendale ed è oggetto di separata e preventiva adozione in occasione dell’approvazione del bilancio del primo esercizio in contabilità economico patrimoniale.

Il presente documento evidenzia, in apposite sezioni, **le deroghe** ai criteri generali di valutazione cui devono attenersi le ASP nella predisposizione dello stato patrimoniale iniziale. Quest’ultimo evidenzierà il **fondo di dotazione iniziale**, quale differenza tra i valori delle attività e passività patrimoniali valutate secondo i nuovi criteri di seguito illustrati.

1.1 I PRINCIPI GENERALI DI REDAZIONE DEL BILANCIO

I principi e le clausole generali, nonché le assunzioni contabili, impiegati per la redazione dello stato patrimoniale sono quelli espressamente richiamati ed esplicitati dall'articolo 2423 e seguenti del codice civile per la redazione del bilancio d'esercizio, fatte salve le deroghe per lo S.P.I. previste dal presente allegato. Accanto a tali disposizioni si affiancano i principi contabili nazionali (di seguito OIC) formulati dall'Organismo Italiano di Contabilità.

In particolare, i principi contabili esprimono le procedure e i metodi di applicazione che individuano i fatti da registrare, le modalità di contabilizzazione degli eventi di gestione, i criteri di valutazione e quelli di esposizione dei valori in bilancio.

L'articolo 2423, comma 2, del codice civile enuncia il principio del quadro fedele quale clausola generale da osservare nella redazione di ciascun documento di bilancio; in particolare, il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare, in modo veritiero, corretto e trasparente, la situazione patrimoniale e finanziaria dell'azienda e il risultato economico dell'esercizio, nonché le decisioni assunte e i livelli di efficacia e di efficienza raggiunti nella gestione.

Il comma 5 del medesimo articolo dispone che se, per effetto di eventi eccezionali, l'applicazione di una delle disposizioni degli articoli relativi alla redazione del bilancio è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. In tali casi la Nota Integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali avanzi di esercizio derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva vincolata tenuto conto degli scopi istituzionali dell'azienda.

Ai sensi dell'articolo 3 del "Regolamento di contabilità" non trova applicazione l'articolo 2435-bis del codice civile. Pertanto, per la redazione dello stato patrimoniale, si seguirà il prospetto ordinario, senza alcuna possibilità di operare raggruppamenti di voci.

La redazione del bilancio d'esercizio si fonda sulle assunzioni della continuità aziendale e della competenza economica a fronte delle quali trovano applicazione i principi generali ed i postulati di bilancio di seguito indicati:

- Continuità di funzionamento
- Competenza economica
- Imparzialità
- Significatività
- Prudenza
- Prevalenza della sostanza sulla forma
- Comprensibilità e coerenza
- Verificabilità
- Annualità
- Principio del costo come criterio base delle valutazioni
- Continuità di applicazione dei principi contabili e dei criteri di valutazione.

Qualora, invece, si verificano, gravi irregolarità nella gestione amministrativa, patrimoniale, economica, contabile e finanziaria alla data di redazione del bilancio è necessario seguire quanto stabilito nel “Regolamento di contabilità” in tema di piano di rientro, commissariamento e grave dissesto.

I principali principi di bilancio a cui il “Regolamento di contabilità” e i presenti allegati fanno riferimento per la redazione dei documenti di bilancio sono:

- OIC 11 Finalità e postulati del bilancio d’esercizio
- OIC 12 Composizione e schemi del bilancio d’esercizio
- OIC 24 Immobilizzazioni immateriali
- OIC 16 Immobilizzazioni materiali
- OIC 23 Lavori in corso su ordinazione
- OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali
- OIC 13 Rimanenze
- OIC 15 Crediti
- OIC 14 Disponibilità liquide
- OIC 18 Ratei e Risconti
- OIC 21 Partecipazioni
- OIC 19 Debiti
- OIC 31 Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto
- OIC 10 Rendiconto finanziario
- OIC 29 Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio

Per tutte le fattispecie non espressamente regolate dal presente documento, si rinvia agli ulteriori principi contabili nazionali redatti dall’Organismo Italiano di Contabilità nei limiti di ammissibilità in ragione della natura e gli scopi istituzionali delle aziende pubbliche dei servizi alla persona.

Lo schema da adottare per la redazione dello stato patrimoniale, compreso quello iniziale, è riportato nell’allegato C e riprende il modello previsto dall’articolo 2424 del codice civile.

Per quanto previsto dall’articolo 2423-ter del codice civile, è consentito procedere con le seguenti modifiche allo schema obbligatorio a condizione che sia mantenuto l’obiettivo generale della comprensibilità dei dati di bilancio:

- Suddividere ulteriormente le voci precedute dai numeri arabi, senza eliminare la voce complessiva e l’importo corrispondente;
- Raggruppare le voci precedute dai numeri arabi solo quando il loro importo è irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta;
- Aggiungere obbligatoriamente altre voci, necessarie per una corretta interpretazione del bilancio, quando il loro contenuto non è compreso nello schema civilistico;
- Divieto di effettuare compensi di partite.

Tali cambiamenti eventualmente apportati dovranno risultare esplicitati nella nota integrativa.

1.2 I CRITERI DI VALUTAZIONE PER LA FORMULAZIONE DELLO STATO PATRIMONIALE

I criteri di valutazione per la redazione dello stato patrimoniale, sia iniziale che dell'ordinario esercizio, sono quelli stabiliti dall'articolo 2426 del codice civile e dai principi contabili nazionali redatti dall'Organismo italiano di Contabilità per la redazione del bilancio d'esercizio.

Nel presente allegato sono previste, altresì, alcune "*precisazioni e deroghe per la predisposizione della situazione patrimoniale iniziale*". Tali precisazioni e deroghe trovano applicazione solo con riguardo alla redazione dello stato patrimoniale iniziale.

Si esaminano di seguito le singole voci di stato patrimoniale.

CREDITI VERSO TERZI PER VERSAMENTI ANCORA DOVUTI IN CASO DI COSTITUZIONE DI UNA NUOVA ASP

Questa voce dell'attivo dello stato patrimoniale potrà essere necessaria solo in occasione della costituzione di una nuova azienda pubblica di servizi alla persona, in presenza delle condizioni di cui all'articolo 14 della legge regionale 11 dicembre 2003 n. 19, allorché sia necessario rilevare il credito vantato dall'ASP per i conferimenti, in denaro e/o in natura, non ancora eseguiti.

IMMOBILIZZAZIONI

Immobilizzazioni immateriali

Definizione e classificazione

Le immobilizzazioni immateriali costituiscono risorse produttive prive di consistenza fisica che esauriscono la loro utilità in più periodi amministrativi; tali devono considerarsi requisiti essenziali di iscrizione.

Nella sottoclasse delle immobilizzazioni immateriali di cui al numero I dell'attivo patrimoniale sono ricomprese le seguenti voci:

- 1) costi di impianto e di ampliamento;
- 2) costi di sviluppo;
- 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno;
- 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
- 5) avviamento;
- 6) immobilizzazioni in corso ed acconti;
- 7) altre

Valore di iscrizione

In considerazione dell'OIC 24, è necessario che gli oneri pluriennali immateriali rispettino i seguenti requisiti ai fini dell'iscrizione:

- è dimostrata la loro utilità futura
- l'esistenza di una correlazione oggettiva con i relativi benefici futuri
- la possibilità di stimare con ragionevole certezza la loro recuperabilità

Le immobilizzazioni immateriali che rispettano i requisiti di iscrizione devono essere contabilizzate al costo sostenuto per la loro acquisizione comprensivo degli oneri accessori direttamente imputabili all'acquisto del bene.

Qualora il bene sia oggetto di produzione interna il valore sarà dato dalla sommatoria dei costi diretti e dalla quota dei costi indiretti che siano ragionevolmente imputabili alla costruzione interna del bene.

In ogni caso il valore netto contabile del bene immateriale non può superare il suo valore recuperabile¹.

Processo di ammortamento

L'ammortamento è quel processo contabile con il quale si ripartisce il costo del bene nell'arco della sua vita utile, in modo da imputare a ciascun esercizio amministrativo la parte di costo proporzionale all'apporto dato alla gestione.

Ai sensi dell'articolo 2426, n. 2, del codice civile, le immobilizzazioni il cui utilizzo è limitato nel tempo devono essere sistematicamente ammortizzate in base alla possibilità residua di realizzo. L'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso.

Sui beni in corso di realizzazione non è possibile procedere con il processo di ammortamento fintanto che il bene non è pronto per l'uso.

Per i costi di impianto e di ampliamento si procede con un piano di ammortamento non superiore ai cinque anni (Articolo 2426, comma 5, del codice civile).

I costi di sviluppo sono ammortizzati secondo la loro vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, essi sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.

Caratteristiche delle singole voci

Secondo la distinzione operata dall'OIC 24, le immobilizzazioni immateriali comprendono:

- oneri pluriennali
- beni immateriali
- immobilizzazioni immateriali in corso e acconti

Oneri pluriennali immateriali

Sono considerati oneri pluriennali immateriali:

- costi di impianto e di ampliamento
- costi di sviluppo
- costi di pubblicità e altri oneri pluriennali.

Beni immateriali

Tra i beni immateriali in senso proprio rientrano:

¹ Per la definizione di valore recuperabile consultare l'OIC 16, par. 22.

- marchi
- brevetti
- diritti di utilizzazione delle opere di ingegno
- concessioni
- licenze
- altri diritti similari

Tali sono i beni non monetari, privi di consistenza fisica e individualmente identificabili (OIC 24 par. 9).

Immobilizzazioni in corso ed acconti

Qualora il bene sia oggetto di produzione interna e la realizzazione non sia stata ancora ultimata alla chiusura dell'esercizio si procederà a determinare la sommatoria dei costi sostenuti e la loro contabilizzazione e, successivamente alla realizzazione del bene, andrà chiuso il conto acceso all'immobilizzazione in corso, voce B.I.6) delle attività dello stato patrimoniale, e aperto il conto al bene risultante dalla costruzione interna.

Gli acconti sono costituiti dagli importi versati a titolo di acconto ai fornitori per l'acquisto esterno dell'immobilizzazione prima che si siano verificate le condizioni necessarie per l'iscrizione e sono rilevati alla data in cui sorge l'obbligo al pagamento di tali importi.

Immobilizzazioni materiali

Definizione e classificazione

Le immobilizzazioni materiali sono beni tangibili e durevoli che appartengono all'azienda e sono normalmente impiegati come strumenti di produzione del reddito della gestione caratteristica; essi non sono, dunque, destinati alla vendita. Le immobilizzazioni materiali sono esposte alla voce B.II dell'attivo dello stato patrimoniale. Tale aggregato accoglie le seguenti voci:

- 1) terreni e fabbricati
- 2) impianti e macchinario
- 3) attrezzature industriali e commerciali
- 4) altri beni
- 5) immobilizzazioni in corso e acconti

A partire dal momento in cui le immobilizzazioni materiali sono disponibili per l'uso, esse partecipano alla formazione del reddito, individuando così il momento per la relativa iscrizione in bilancio. Il loro contributo alla gestione è misurato mediante l'imputazione di costi di ammortamento. Le voci sono esposte al netto dei rispettivi fondi ammortamento.

La voce *immobilizzazioni in corso e acconti* contiene rispettivamente le immobilizzazioni in fase di realizzazione interna alla data di chiusura del bilancio e gli anticipi a fornitori per l'acquisizione o produzione. Quando il fattore produttivo è pronto e disponibile per l'uso viene riclassificato nella categoria di immobilizzazione materiale a cui appartiene secondo la propria natura.

Valore di iscrizione e capitalizzazione

Ai sensi dell'articolo 2426, comma 1, n. 1, del codice civile, tutte le immobilizzazioni devono essere iscritte in contabilità al costo di acquisto, comprensivo degli oneri accessori, o di produzione, comprendente i costi diretti e indiretti ad esso ragionevolmente imputabili.

L'iscrizione deve avvenire a partire dalla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene.

L'acquisizione dell'immobilizzazione a titolo gratuito deve essere registrata considerando il presumibile valore di mercato e gli oneri sostenuti affinché il bene in oggetto possa essere utilmente inserito nel processo aziendale, il quale non può comunque essere superiore al valore recuperabile. Il valore contabile trova come contropartita un provento di cui alla voce A.5. *sopravvenienze attive* del conto economico. Il bene così acquisito è soggetto ad ammortamento. (par. 47 e 48 OIC 16)

Possono essere capitalizzati anche i costi sostenuti per ampliare, ammodernare o sostituire cespiti già presenti. I costi straordinari di manutenzione e delle migliorie così sostenuti possono essere capitalizzati solamente nel caso in cui producano un incremento significativo di capacità, produttività e sicurezza o la vita utile stessa del bene rispettando sempre il valore recuperabile del bene. (par. 32 OIC 16).

Precisazioni e deroghe per la predisposizione della situazione patrimoniale iniziale

Di seguito sono previsti i criteri di valutazione del patrimonio aziendale, con specifiche deroghe e precisazioni da applicare in sede di inventariazione straordinaria per le seguenti categorie di beni:

- a) beni immobili;
- b) beni mobili.

a) **Beni immobili**

Il criterio di valutazione da utilizzare per la S.P.I. è quello del costo storico, ossia il costo sostenuto nel passato per l'acquisizione del bene.

Il valore residuo, al netto del rispettivo fondo ammortamento, deve rappresentare la residua possibilità di utilizzo del bene.

Se il bene è stato acquistato, dunque, dovrà esser considerato il prezzo d'acquisto, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione come, ad esempio:

- posa in opera;
- collaudo;
- trasporto;
- progettazione e realizzazione del bene;
- spese di registro;
- onorari professionali o provvigioni di mediatori.

Se il bene è pervenuto a titolo gratuito tramite liberalità tra vivi o *mortis causa*, è valutato al valore desumibile dal relativo atto di donazione o successione, ovvero mediante una stima del presumibile valore di mercato effettuata in sede di donazione o successione.

Se il bene è stato costruito in economia o in appalto è valutato in base al costo di costruzione, che comprende tutti i costi direttamente imputabili al bene (progettazione, materia prima diretta, mano d'opera diretta, acquisizione di servizi, costi assicurativi diretti), oltre ad altri costi indiretti ragionevolmente imputabili (quota ammortamento cespiti utilizzati per la produzione, costi di trasformazione, mano d'opera indiretta, oneri finanziari per i prestiti finalizzati alla fabbricazione), relativi al periodo di costruzione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri direttamente afferenti al finanziamento della costruzione.

Il valore del cespite costruito in economia non può in ogni caso eccedere il prezzo di mercato o il valore recuperabile tramite l'uso o la vendita.

Per i terreni su cui insistono i fabbricati, il valore del terreno va scorporato da quello del fabbricato (OIC 16 – punto 60). Si assume, come valore iniziale del terreno, se non separatamente determinabile dalla documentazione in possesso dell'ASP, l'importo pari al 20% del valore del fabbricato. Nel caso in cui la valutazione del fabbricato non contenga anche il valore del terreno, si assume il 20% del valore del fabbricato determinato secondo la normativa fiscale per i tributi locali, alla data dello stato patrimoniale iniziale.

Si precisa che le pertinenze e gli impianti incorporati nell'edificio devono essere ricompresi nel valore del cespite; anche l'impiantistica esterna (ad esempio ascensori ed impianti di condizionamento) può essere assoggettata ai medesimi metodi di valutazione se considerata inscindibile dalla struttura.

Se non noto il costo di acquisto desumibile dall'atto di provenienza, il costo di costruzione ovvero qualora sia impossibile adottare il criterio del costo storico, in via residuale, si assume il valore catastale rivalutato secondo le norme fiscali per i tributi locali, alla data dello stato patrimoniale iniziale maggiorato delle spese incrementative nella misura risultante dalla relativa documentazione.

In ogni caso l'ASP è tenuta all'accatastamento dei beni immobili e all'aggiornamento dei rispettivi dati. Nel periodo transitorio, l'Azienda procede alla determinazione del valore catastale provvisorio che, in assenza di variazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, diviene valore definitivo.

b) Beni mobili

I beni mobili vengono classificati nelle seguenti sottocategorie:

- Impianti e Macchinari;
- Attrezzature socio-assistenziali, sanitarie o comunque riguardanti l'attività istituzionale;
- Mobili e arredi;
- Mobili e arredi di pregio artistico;
- Macchine d'ufficio elettromeccaniche ed elettroniche, computer e altri strumenti elettronici e informatici;

- Automezzi;
- Altri beni.

Per i beni mobili vige il criterio del costo storico da attuarsi secondo le modalità già illustrate alla precedente voce a).

Per i beni mobili di interesse storico-artistico oppure qualora non sia possibile documentare il costo d'acquisto o di acquisizione, si assume il presumibile valore di mercato, il quale non può comunque essere superiore al valore recuperabile, anche ricorrendo ad apposite perizie, redatte dalla stessa ASP o da un tecnico comunale o asseverate.

Ammortamento

Come per le immobilizzazioni immateriali, mediante il processo di ammortamento il costo dell'immobilizzazione materiale viene ripartito secondo il principio della competenza economica tra gli esercizi della sua vita utile in relazione alla sua residua possibilità di utilizzo.

Il costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, acquisite sia a titolo oneroso che gratuito e la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in base alla vita utile stimata del bene cui si riferisce.

Le quote di ammortamento, costituiscono il costo stimato di competenza dello specifico periodo di riferimento e sono imputate tra i costi della produzione.

Sono soggetti ad ammortamento tutti i beni strumentali, ad esclusione di quelli che non arrecano direttamente o indirettamente benefici allo svolgimento dell'attività istituzionale (per esempio fabbricati civili non locati) e i beni mobili di interesse storico-artistico.

Sono, altresì, esclusi dalla procedura di ammortamento le immobilizzazioni in corso, gli acconti ed i terreni, ad eccezione di quelli sui quali è stato costruito un fabbricato ed il cui valore va a sommarsi all'importo del cespite da ammortizzare, a condizione che il terreno in questione abbia valore in quanto vi insiste sopra il fabbricato. Diversamente, il valore del terreno andrà scorporato dal valore del fabbricato, sulla base di stime oppure di quanto stabilito dalla specifica normativa fiscale in materia, e non assoggettato ad ammortamento (Cfr. OIC n. 16 par. DXI — punto 7).

L'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati. (par. 57 OIC 16)

Sulla base del principio contabile OIC 16, i cespiti completamente ammortizzati, qualora dopo il completamento dell'ammortamento siano ancora funzionanti, devono essere mantenuti in bilancio, evidenziando in Nota Integrativa il costo originario e gli ammortamenti cumulati.

Le immobilizzazioni materiali devono essere stralciate solo al momento della loro effettiva alienazione o rimozione.

Nel rispetto del regime giuridico dei beni facenti parte del patrimonio aziendale, la vendita di una immobilizzazione materiale comporta la rilevazione del corrispettivo ricevuto e, in contropartita, l'eliminazione contabile del valore netto contabile iscritto nel conto intestato al cespite a seguito della chiusura del fondo ammortamento. L'eventuale differenza tra il valore netto contabile e il corrispettivo pattuito per la cessione viene registrata come componente economica di competenza dell'esercizio; se positiva, la differenza è rappresentata alla voce A.5 'Altri ricavi e proventi', oppure, se negativa, alla voce B.14 'Oneri diversi di gestione'.

I terreni non sono soggetti ad ammortamento; tuttavia, nel caso in cui il valore del fabbricato incorpori anche quello del terreno su cui insiste, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per essere ammortizzato correttamente (par. 60 OIC 16,). L'informativa sullo scorporo del valore del terreno deve essere rilasciata in nota integrativa.

Precisazioni e deroghe per la situazione patrimoniale iniziale

In sede di impianto dello stato patrimoniale iniziale, è necessario determinare il fondo ammortamento cumulato nel tempo, che sarà pari alla somma delle quote di ammortamento maturate a partire dal momento in cui il cespite ha iniziato ad essere utilizzato.

Ai fini di semplificare il lavoro di ricostruzione dei fondi di ammortamento iniziale si assumono le percentuali di ammortamento di cui al D.M. 31 dicembre 1988 – Gruppo XXII – Attività non precedentemente specificate – 2. Altre attività.

In sede di prima determinazione, devono essere considerati anche i beni che hanno esaurito la loro utilità economica in quanto già interamente ammortizzati, a condizione che gli stessi risultino nella disponibilità dell'ASP, ancorché non pienamente efficaci o produttivi. In tale fattispecie è necessario indicare sia il costo storico di acquisto (o il valore convenzionale di iscrizione), sia il relativo fondo di ammortamento di uguale ammontare in modo da garantire la corrispondenza delle risultanze del bilancio con le risultanze della gestione inventariale patrimoniale.

I beni di utilizzo pluriennale, di valore unitario non particolarmente significativo, sono iscritti tra le immobilizzazioni ed ammortizzati integralmente, pertanto il loro valore residuo si azzererà, tramite la contabilizzazione del corrispondente fondo di ammortamento.

Dalla rilevazione dello Stato patrimoniale iniziale (e conseguentemente anche a regime), sono esclusi i beni non inventariabili.

Al fine di prevenire una duplicazione dei costi a carico della gestione, in considerazione della specifica natura e delle finalità delle ASP, ed esclusivamente con riferimento alle immobilizzazioni materiali e immateriali acquisite o costruite **prima della data di riferimento dello stato patrimoniale iniziale**, è permesso iscrivere una **riserva di patrimonio netto iniziale** composta dalle quote di ammortamento, distinte per bene e per tipologia di beni, il cui ammontare risulti pari alle quote di ammortamento ancora da imputare a conto economico negli esercizi futuri. Tale riserva troverà specifico ed esclusivo utilizzo per neutralizzare le quote di ammortamento previste dai piani d'ammortamento ancora in essere alla data di passaggio alla nuova contabilità e che a tale riserva verranno imputate.

Contributi pubblici per l'acquisizione delle immobilizzazioni

I contributi pubblici ottenuti per l'acquisizione, la costruzione, la riattivazione o l'ampliamento di immobilizzazioni materiali sono somme erogate dallo stato o altri enti pubblici. I contributi in conto impianti sono rilevati nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati. Si iscrivono, infatti, in bilancio quando si tratta di contributi acquisiti sostanzialmente in via definitiva. Il trattamento contabile dei contributi segue la logica di rilevazione indiretta al fine di rispettare il principio di competenza economica.

Con il metodo indiretto, viene rilevata l'immobilizzazione al suo valore originario (acquisto o produzione) e il provento è ripartito attraverso l'iscrizione di risconti passivi lungo la vita utile dei cespiti. La singola quota di provento, rappresentata nella voce A.5 del conto economico, storna indirettamente la quota di ammortamento del cespite, mentre la parte restante viene rinviata attraverso l'iscrizione di un risconto passivo. (par. 88, b) OIC 16)

Precisazioni e deroghe per la situazione patrimoniale iniziale

Per le immobilizzazioni per le quali si è ricevuto un contributo specifico da un Ente Pubblico, ai fini dell'acquisizione o per la costruzione di immobilizzazioni materiali, deve essere ricostruito il valore del contributo residuo alla data dello stato patrimoniale iniziale, secondo il metodo indiretto come sopra specificato.

Partecipazioni, titoli di debito e strumenti finanziari derivati

Le Aziende pubbliche di servizi alla persona possono partecipare o costituire società, anche *in house*, nonché istituire fondazioni di diritto privato, al fine di svolgere attività strumentali al conseguimento dei fini istituzionali, nonché di provvedere alla gestione e alla manutenzione del proprio patrimonio, informando la propria attività di gestione a criteri di efficienza, efficacia ed economicità.

Inoltre, per le medesime finalità, possono essere destinate risorse finanziarie per l'acquisizione di partecipazioni in Enti del Terzo Settore (di seguito E.T.S.), nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 4, comma 2, del decreto legislativo 3 luglio 2017 n. 117 (Codice del Terzo settore).

In relazione all'acquisizione di partecipazioni in E.T.S., stante la natura e la disciplina relativa al fondo di dotazione di questi ultimi, si potrà procedere, nell'esercizio di rilevazione del costo della partecipazione tra le immobilizzazioni finanziarie, ad una immediata svalutazione da rilevarsi nella voce D.19) del Conto Economico. Tale trattamento è conseguente ad un valore contabile di iscrizione inferiore al valore recuperabile della partecipazione. In Nota Integrativa andranno indicati i vantaggi derivanti dall'acquisizione e dalla detenzione di partecipazioni in E.T.S., nonché le relative variazioni intervenute.

Al fine di perseguire economie di scala oltre al perseguimento della efficienza, economicità ed efficacia sono favoriti processi aggregativi.

Per quanto compatibili si applicano i criteri di valutazione dell'OIC 21 sulle partecipazioni.

LE RIMANENZE

Le rimanenze di magazzino sono classificate nella voce C.I. dell'attivo circolante dello Stato patrimoniale.

I beni delle rimanenze di magazzino sono rilevati inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene acquisito (par. 16, OIC 13). Essi sono iscritti al costo di acquisto ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato, se inferiore (articolo 2426,

comma 1, n. 9, del codice civile). Tuttavia, rappresentando dei costi sospesi, ossia da rinviare al futuro, essi devono essere prudenzialmente svalutati quando il valore di mercato risulta inferiore.

Per quanto concerne i beni fungibili si rimanda a quanto proposto dall'OIC 13.

La variazione delle rimanenze deriva dal confronto fra le rimanenze finali del bene e quelle iniziali. Qualora tale differenza sia positiva si distinguono le seguenti situazioni contabili:

- Se riferita alle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e prodotti finiti, deve essere collocata con il segno '+' nella voce A.2 e se riferita a rimanenze di lavori in corso su ordinazione nella voce A.3
- Se riferita alle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci deve essere collocata con il segno '-' nella voce B.11.

I CREDITI

A seconda dell'origine, i crediti possono essere classificati fra le immobilizzazioni oppure nell'attivo circolante.

I crediti iscritti nell'attivo circolante sono quelli derivanti da rapporti contrattuali di natura commerciale, gestionale, fiscale (crediti di funzionamento); i crediti di altra natura sono iscritti fra le immobilizzazioni (crediti da finanziamento).

La contabilizzazione iniziale di tali voci è fatta secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e del presumibile valore di realizzo (Articolo 2426, comma 1, n. 8, del codice civile).² Nel caso in cui la differenza tra il valore iniziale del credito e il suo valore a scadenza è irrilevante, il criterio del costo ammortizzato può non essere applicato. Generalmente gli effetti sono irrilevanti se i crediti sono con scadenza inferiore ai 12 mesi.

In considerazione delle caratteristiche delle ASP, è consentita la rilevazione iniziale dei crediti al presumibile valore di realizzo in luogo del criterio del costo ammortizzato e l'attualizzazione.

Ai fini della determinazione del presunto valore di realizzo, il redattore di bilancio deve effettuare un'analisi dei singoli crediti esistenti in bilancio. Una volta effettuata una stima dell'ammontare dei crediti che si presume di non incassare, deve essere operata una svalutazione. La svalutazione operata nell'esercizio è imputata al conto economico alla voce B.10.d) e in contropartita al fondo svalutazione crediti. I crediti esposti in bilancio sono al netto del relativo fondo svalutazione. La quantificazione deve essere operata con prudenza al fine di evitare di alterare il risultato dell'azienda.

DISPONIBILITA' LIQUIDE

L'articolo 2424 del codice civile prevede che le disponibilità liquide siano iscritte alla voce dell'attivo circolante C.IV "Disponibilità liquide" ripartite nelle seguenti sottovoci:

- 1) depositi bancari e postali;

² Per una migliore disamina del costo ammortizzato si consiglia un approfondimento tramite l'OIC 13

- 2) assegni;
- 3) denaro e valori in cassa.

Nei conti accesi alle disponibilità liquide sono rilevati tutti i movimenti in entrata ed in uscita avvenuti entro la data di bilancio.

I depositi bancari, i depositi postali e gli assegni (di conto corrente, circolari e assimilati), costituendo crediti, sono valutati al presumibile valore di realizzo. Tale valore, normalmente, coincide col valore nominale, mentre nelle situazioni di difficile esigibilità è esposto lo stimato valore netto di realizzo; il denaro ed i valori bollati in cassa sono valutati al valore nominale.

PATRIMONIO NETTO

Il contenuto della classe relativa al patrimonio netto, di cui all'allegato C, prevede delle modificazioni rispetto allo schema previsto dal codice civile al fine di adeguare le singole voci ai fabbisogni informativi e alle caratteristiche gestionali delle ASP.

Il patrimonio netto è composto dalle seguenti poste:

- I. Fondo di dotazione
- II. Patrimonio vincolato
 - 1) riserve statutarie
 - 2) altre riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali
 - 3) riserve vincolate destinate da terzi
 - 4) riserva per le residue quote di ammortamento dei beni risultanti alla data dell'01/01/2022
- III. Patrimonio libero
 - 1) Riserve da utili di esercizio
 - 2) Altre riserve
- IV. Utili (Perdite) portati a nuovo
- V. Utile (Perdita) dell'esercizio

Si fornisce un'analisi del contenuto delle suddette categorie.

Fondo di dotazione

Il fondo di dotazione rappresenta la contropartita contabile di tutte le attività e le passività quantificate in sede di redazione dello stato patrimoniale iniziale.

Il fondo di dotazione si configura quindi come l'insieme di risorse iniziali finalizzate alla costituzione dell'azienda. Il patrimonio che si genera successivamente all'avvio del sistema di contabilità economico-patrimoniale trova la sua collocazione tra il patrimonio vincolato e patrimonio libero.

Patrimonio vincolato

Il patrimonio vincolato comprende:

- a) le riserve condizionate dalle previsioni statutarie;

- b) le riserve vincolate per scelte operate dagli Organi istituzionali;
- c) le riserve vincolate destinate da terzi;
- d) la riserva vincolata per ammortamenti futuri su immobilizzazioni alla data dell'1/01/2022.

Le riserve di cui alle lettere a), b) e c) vengono alimentate dagli accantonamenti di avanzi di gestione previsti in sede di approvazione di bilancio oppure dai donatori per il raggiungimento degli scopi istituzionali. La riserva di cui alla lettera d) è dettagliata del paragrafo che segue.

Riserva per le residue quote di ammortamento dei beni risultanti alla data dell'01/01/2022.

Come in precedenza descritto tra le *Precisazioni e deroghe per la situazione patrimoniale iniziale* in tema di ammortamenti, nel passaggio dal sistema contabile di tipo finanziario a quello economico-patrimoniale, è possibile che taluni beni già inventariati risultino non completamente ammortizzati; ne consegue che nei conti economici futuri verranno imputate le restanti quote di ammortamento. Per tale motivo, nell'ambito della redazione dello stato patrimoniale iniziale, le ASP destinano un importo del patrimonio netto, scaturente dalla differenza tra le attività e passività, sufficiente all'accensione di una riserva patrimoniale utile a coprire le future quote di ammortamento. In tal modo, in ciascun esercizio di imputazione della quota di ammortamento si storerà un pari importo dalla riserva per ammortamenti futuri, impiegando il conto 'Proventi non finanziari da utilizzo Riserva A.II.4)' all'interno della voce A) Valore della produzione.

Per una puntuale rappresentazione di bilancio di quanto poc'anzi descritto, il conto economico degli esercizi interessati dalla neutralizzazione degli ammortamenti accoglierà, tra i componenti positivi, un importo per "Proventi non finanziari da utilizzo Riserva A.II.4)" corrispondente agli ammortamenti da neutralizzare in quell'esercizio contabile.

Le Riserve vincolate destinate da terzi

Tale voce accoglie l'eventuale donazione in denaro ricevuta da parte di terzi che destinano la somma donata per uno specifico scopo istituzionale dell'Asp. In tale fattispecie si registrerà, nell'attivo circolante, un accredito del conto relativo alle disponibilità di banca pari all'importo ricevuto e, in contropartita, si addebiterà il conto intestato alla Riserva vincolata destinata da terzi. La riserva subirà delle variazioni in corrispondenza del sostenimento dei costi/oneri per la realizzazione della finalità della riserva a tale scopo accesa.

Patrimonio libero

Il patrimonio libero è costituito dal risultato gestionale degli esercizi precedenti nonché da riserve libere di altro genere.

Utile (perdita) d'esercizio e utili (perdite) portati a nuovo

Nel conto relativo agli 'utili (perdite) d'esercizio' confluisce il risultato economico evidenziato alla voce 21) del conto economico d'esercizio. In sede di approvazione del bilancio gli amministratori

dovranno individuare le più idonee forme di destinazione del risultato di esercizio nel rispetto di quanto previsto dal “Regolamento di contabilità”.

Nel caso di perdita, gli amministratori hanno l’obbligo di definire le modalità di copertura della stessa, tenuto conto di quanto indicato nel predetto “Regolamento di contabilità”.

DEBITI

Definizioni e classificazioni

I debiti sono passività certe di natura determinata e rappresentano obbligazioni a pagare degli importi di disponibilità liquide o beni/servizi di valore equivalente ad una data stabilita. (par. 4, OIC 19). I debiti devono essere classificati nella voce D del passivo dello stato patrimoniale. Ai sensi del codice civile, per ogni voce è necessario distinguere i debiti esigibili entro l’esercizio da quelli esigibili oltre l’esercizio. Inoltre ciascun debito rilevato in contabilità deve essere classificato in base alla natura (o all’origine) rispetto alla gestione ordinaria, per cui si avranno in generale debiti da finanziamento, debiti commerciali e altri debiti.

I debiti originati da acquisti di beni e servizi sono rilevati in base al principio della competenza quando il processo produttivo dei beni è stato completato e quando si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà, assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento dei rischi e benefici ovvero, nel caso di servizi, quando il servizio è stato ricevuto (OIC 19 par. 38).

I debiti di finanziamento e quelli che si originano per ragioni diverse dallo scambio di beni e servizi sono iscrivibili in bilancio quando sorge l’obbligazione al pagamento verso la controparte, da individuarsi sulla base delle norme legali e contrattuali (OIC 19 par. 39).

Ai sensi dell’articolo 2426, comma 1, n. 8 del codice civile, i debiti sono rilevati impiegando il criterio del costo ammortizzato, tenendo in considerazione il fattore temporale. Tuttavia, quando gli effetti derivanti dall’applicazione del costo ammortizzato sono irrilevanti, è consentito rilevare i debiti al valore nominale al netto dei premi, degli sconti, degli abbuoni previsti contrattualmente o comunque concessi. I costi di transazione iniziali sostenuti per ottenere finanziamenti sono rilevati tra i risconti attivi nella classe D dell’attivo dello stato patrimoniale (par. 57, OIC 19). I costi di transazione iniziali rilevati tra i risconti attivi sono addebitati a conto economico lungo la durata del prestito a quote costanti ad integrazione degli interessi passivi nominali. Gli effetti si considerano irrilevanti quando il debito ha durata inferiore ai 12 mesi. In ogni caso, alle ASP è riconosciuta la facoltà di adottare il criterio di iscrizione del debito al valore nominale in luogo del criterio del costo ammortizzato.

Per le valutazioni successive della posta ai fini della redazione del bilancio, le metodologie applicabili ai casi particolari e l’informativa da rendere in Nota Integrativa si rinvia a quanto indicato dall’OIC 19.

RATEI E RISCONTI

Definizioni

Seguendo le definizioni elaborate dall'Organismo italiano di contabilità (OIC 18), si espone di seguito una descrizione dettagliata dei singoli conti.

I ratei attivi rappresentano quote di proventi di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, che avranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi.

I ratei passivi rappresentano quote di costi di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, che avranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi.

I risconti attivi rappresentano quote di costi che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio in chiusura o in precedenti esercizi, ma sono di competenza di uno o più esercizi successivi. Essi rappresentano la quota parte dei costi rinviata ad uno o più esercizi successivi.

I risconti passivi rappresentano quote di proventi che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio in chiusura o in precedenti esercizi ma sono di competenza di uno o più esercizi successivi. Essi rappresentano la quota parte dei proventi rinviata ad uno o più esercizi successivi.

Classificazione, requisiti di iscrizione e valutazione

L'articolo 2424 del codice civile prevede che i ratei e i risconti attivi siano rilevati nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce D "Ratei e risconti", mentre i ratei e i risconti passivi siano rilevati nel passivo dello stato patrimoniale alla voce E "Ratei e risconti".

Secondo quanto previsto dal codice civile, la rilevazione di un rateo o di un risconto avviene quando sussistono le seguenti condizioni:

- il contratto inizia in un esercizio e termina in uno successivo;
- il corrispettivo delle prestazioni è contrattualmente dovuto in via anticipata o posticipata rispetto a prestazioni comuni a due o più esercizi consecutivi;
- l'entità dei ratei e risconti varia con il trascorrere del tempo.

Conseguentemente, non possono essere inclusi tra i ratei e i risconti i proventi e gli oneri la cui competenza è maturata per intero nell'esercizio cui si riferisce il bilancio o in quelli successivi. A titolo esemplificativo, non comportano la rilevazione di ratei o risconti: le fatture ancora da emettere e ricevere, interessi attivi maturati ma non ancora accreditati su conti correnti, gli anticipi ricevuti o pagati nel corso dell'anno a fronte di canoni di locazione che maturano solo nell'esercizio successivo.³

L'iscrizione a bilancio dei ratei e risconti deve essere eseguita mediante la ripartizione del provento o dell'onere al fine di attribuirne la quota-parte al rispettivo esercizio di competenza; il periodo di competenza viene generalmente 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 riferimento al costo del personale dipendente, si deve tener conto delle voci appartenenti alla retribuzione indiretta (tredicesima, quattordicesima, ferie, permessi, festività), che maturano nel corso dell'esercizio e che alla data di chiusura del bilancio risultano non godute da parte del

³ OIC 18, paragrafo 14

dipendente. Tali voci costituiscono un costo di competenza dell'esercizio e che, specularmente, fanno sorgere in capo all'Azienda un debito che verrà liquidato, nella maggior parte dei casi, entro l'esercizio successivo.

FONDI PER RISCHI E ONERI

I Fondi rischi e oneri sono rappresentati dagli accantonamenti prudenziali per coprire passività potenziali, cioè situazioni già esistenti alla data di bilancio ma caratterizzate da uno stato di incertezza. Più in particolare, essi costituiscono passività di natura determinata, di esistenza certa o probabile e con data di sopravvivenza o di ammontare indeterminati. I fondi per rischi e oneri sono suddivisi per natura e riepilogati nello stato patrimoniale alla voce B del passivo patrimoniale.

In aggiunta, l'articolo 2423-bis, comma 1, numero 4, del codice civile, effettua un richiamo al principio di prudenza prevedendo che si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo”.

Sono vietati accantonamenti per rischi ed oneri generici poiché in contrasto con la clausola generale di bilancio.

In linea generale l'individuazione e la determinazione di un costo per accantonamento andrà collocato all'interno dell'aggregato B del conto economico e accreditato in contropartita al conto acceso al fondo. L'utilizzazione del fondo è fatta in modo diretto e solo per quelle spese e passività che giustificano la costituzione del fondo. L'eventuale eccedenza a seguito di utilizzazione comporta la rilevazione di una sopravvenienza attiva. Diversamente, la differenza negativa derivante l'insufficienza del fondo per il sostenimento della spesa è attribuita all'esercizio di competenza al conto economico quale componente negativo di reddito.

L'OIC 31 effettua una puntuale ed esaustiva interpretazione ed elaborazione del contenuto della voce.

1.3 ULTERIORI CLASSI DI VALORI PER L'ASSESTAMENTO DEI CONTI.

Fatture o note di credito da emettere o da ricevere

Nel rispetto del principio di competenza l'acquisto o la vendita di beni devono essere contabilizzati nell'esercizio in cui vi è la spedizione o la consegna supportata da idonea documentazione. Può dunque verificarsi che alla chiusura dell'esercizio non si sia ancora emessa o ricevuta la relativa fattura. In questi casi la ricezione della merce implica che, alla chiusura dell'esercizio, si rilevi un debito nella sezione D.6 del passivo patrimoniale sotto la voce 'Fatture da ricevere'; viceversa, nel caso di vendita, andrà rilevato un credito alla voce C.II.1 dell'attivo patrimoniale sotto la voce 'Fatture da emettere'.

ALLEGATO B (Rif. Art. 5)**SCHEMA DEL CONTO ECONOMICO PLURIENNALE DI PREVISIONE**

	Anno n+1	Anno n+2	Anno n+3
A) VALORE DELLA PRODUZIONE			
1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni			
2) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti			
3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione			
4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni			
5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio			
a) Proventi non finanziari da utilizzo Riserva A.II.4)			
Totale (A)			
B) COSTI DELLA PRODUZIONE			
6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			
7) Per servizi			
8) Per godimento di beni di terzi			
9) Per il personale			
a) Salari e stipendi			
b) Oneri sociali			
c) Trattamento di fine rapporto			
d) Trattamento di quiescenza e simili			
e) Altri costi			
10) Ammortamenti e svalutazioni			
a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali			
b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali			
c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni			
d) Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide			

11) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci			
12) Accantonamenti per rischi			
13) Altri accantonamenti			
14) Oneri diversi di gestione			
Totale (B)			
DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE (A-B)			
C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI			
15) Proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate ed enti del terzo settore			
16) Altri proventi finanziari			
a) Da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate ed enti del terzo settore			
b) Da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni			
c) Da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni			
d) Proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate ed enti del terzo settore			
17) Interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate ed enti del terzo settore			
17) Bis. Utile e perdite su cambi			
Totale (15+16-17+/-17bis)			
D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ E PASSIVITÀ FINANZIARIE			
18) Rivalutazioni			
a) Di partecipazioni			
b) Di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni			

c) Di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni			
19) Svalutazioni			
a) Di partecipazioni			
b) Di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni			
c) Di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni			
Totale delle rettifiche (18-19)			
RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A+B+C+D)			
20) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate			
21) AVANZO (DISAVANZO) DELL'ESERCIZIO			

ALLEGATO C (Rif. Art. 9)**SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE**

	Anno n	Anno n-1
<u>ATTIVO</u>		
A) Crediti verso terzi per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata		
B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria		
I. Immobilizzazioni immateriali		
1) Costi di impianto e di ampliamento		
2) Costi di sviluppo		
3) Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno		
4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili		
5) Immobilizzazioni in corso e acconti		
6) Altre		
Totale		
II. Immobilizzazioni materiali		
1) Terreni e fabbricati		
2) Impianti e macchinario		
3) Attrezzature industriali e commerciali		
4) Altri beni		
5) Immobilizzazioni in corso e acconti		
Totale		
III. Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo		
1) Partecipazioni in		
a) Imprese controllate		
b) Enti del terzo settore		
2) Crediti		
a) Verso imprese controllate		
b) Verso Enti del terzo settore		
c) Verso altri		
Totale		
Totale immobilizzazioni (B)		
C) Attivo circolante		
I. Rimanenze		
1) Materie prime, sussidiarie e di consumo		
2) Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati		
3) Lavori in corso su ordinazione		
4) Prodotti finiti e merci		
5) Acconti		
Totale		

II. Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo		
1) Verso clienti		
2) Verso imprese controllate		
3) Crediti tributari		
4) Imposte anticipate		
5) Verso altri		
Totale		
III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni		
Totale		
IV. Disponibilità liquide		
1) Depositi bancari e postali		
2) Assegni		
3) Danaro e valori in cassa		
Totale		
Totale attivo circolante (C)		
D) Ratei e risconti		
Totale Attivo		
<u>PASSIVO</u>		
A) Patrimonio netto		
I. Fondo di dotazione		
II. Patrimonio Vincolato		
1) Riserve statutarie		
2) Riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali		
3) Riserve vincolate destinate da terzi		
4) Riserva per le residue quote di ammortamento dei beni risultanti alla data dell'01/01/2022.		
III. Patrimonio Libero		
1) Riserve da utili di esercizio		
2) Altre riserve libere		
IV. Avanzo (disavanzo) portato a nuovo		
V. Avanzo (disavanzo) d'esercizio		
B) Fondi per rischi e oneri		
1) Per trattamento di quiescenza e obblighi simili		
2) Per imposte, anche differite;		
3) Altri		
Totale		
C) TFR		
D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo		
1) Debiti verso banche		
2) Debiti verso altri finanziatori		
3) Acconti		
4) Debiti verso fornitori		

5) Debiti rappresentati da titoli di credito		
6) Debiti verso imprese controllate		
7) Debiti verso enti del terzo settore		
8) Debiti tributari		
9) Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale		
10) Altri debiti		
Totale		
E) Ratei e risconti		
Totale Passivo		

ALLEGATO D (Rif. Art. 10)**SCHEMA DI CONTO ECONOMICO**

	Anno n	Anno n -1
A) VALORE DELLA PRODUZIONE		
1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni		
2) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		
3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione		
4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		
5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio		
b) Proventi non finanziari da utilizzo Riserva A.II.4)		
Totale (A)		
B) COSTI DELLA PRODUZIONE		
6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci		
7) Per servizi		
8) Per godimento di beni di terzi		
9) Per il personale		
a) Salari e stipendi		
b) Oneri sociali		
c) Trattamento di fine rapporto		
d) Trattamento di quiescenza e simili		
e) Altri costi		
10) Ammortamenti e svalutazioni		
a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali		
b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali		
c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni		
d) Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide		
11) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci		
12) Accantonamenti per rischi		
13) Altri accantonamenti		
14) Oneri diversi di gestione		
Totale (B)		
DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE (A-B)		
C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI		
15) Proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate ed enti del terzo settore		
16) Altri proventi finanziari		
a) Da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate ed enti del terzo settore		

b) Da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni		
c) Da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni		
d) Proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate ed enti del terzo settore		
17) Interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate ed enti del terzo settore		
17) Bis. Utile e perdite su cambi		
Totale (15+16-17+/-17bis)		
D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ E PASSIVITÀ FINANZIARIE		
18) Rivalutazioni		
a) Di partecipazioni		
b) Di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni		
c) Di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni		
19) Svalutazioni		
a) Di partecipazioni		
b) Di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni		
c) Di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni		
Totale delle rettifiche (18-19)		
RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A+B+C+D)		
20) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate		
21) AVANZO (DISAVANZO) DELL'ESERCIZIO		

ALLEGATO E (Rif. Art. 11)**SCHEMA DI RENDICONTO FINANZIARIO**

	Anno n	Anno n-1
A. Flussi finanziari derivanti dell'attività operativa		
Avanzo (Disavanzo) dell'esercizio		
Imposte sul reddito		
Interessi passivi/(interessi attivi)		
(Plusvalenze)/minusvalenze derivanti dalla cessione di attività		
1. Avanzo (disavanzo) dell'esercizio prima delle imposte sul reddito, interessi e plus/minusvalenze da cessione		
<i>Rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel capitale circolante netto</i>		
Accantonamenti ai fondi		
Ammortamenti delle immobilizzazioni		
Svalutazioni per perdite durevoli di valore		
Altre rettifiche per elementi non monetari		
2. Flusso finanziario prima delle variazioni del capitale circolante netto		
<i>Variazioni del capitale circolante netto</i>		
Decremento/(incremento) delle rimanenze		
Decremento/(incremento) dei crediti vs clienti		
Incremento/(decremento) dei debiti verso fornitori		
Decremento/(incremento) ratei e risconti attivi		
Incremento/(decremento) ratei e risconti passivi		
Altre variazioni del capitale circolante netto		
3. Flusso finanziario dopo le variazioni del capitale circolante netto		
Altre rettifiche		
Interessi incassati/(pagati)		
(Imposte sul reddito pagate)		
(Utilizzo dei fondi)		
3. Flusso finanziario dopo le altre rettifiche		
Flusso finanziario dell'attività operativa (A)		
B. Flussi finanziari derivanti dall'attività d'investimento		
Immobilizzazioni materiali		
(Investimenti)		
Disinvestimenti		
Immobilizzazioni immateriali		
(Investimenti)		
Disinvestimenti		
Immobilizzazioni finanziarie		
(Investimenti)		

Disinvestimenti		
Attività finanziarie non immobilizzate		
(Investimenti)		
Disinvestimenti		
(Acquisizione di rami d'azienda al netto delle disponibilità liquide)		
Cessione di rami d'azienda al netto delle disponibilità liquide		
Flusso finanziario dell'attività di investimento (B)		
C. Flussi finanziari derivanti dall'attività di finanziamento		
<i>Mezzi di terzi</i>		
Incremento (decremento) debiti a breve verso banche		
Accensione finanziamenti		
(Rimborso finanziamenti)		
Flusso finanziario dell'attività di finanziamento (C)		
Incremento (decremento) delle disponibilità liquide (A ± B ± C)		
Disponibilità liquide all'inizio dell'esercizio al 1 gennaio 20XX +1		
Disponibilità liquide alla fine dell'esercizio al 31 dicembre 20XX +1		

ALLEGATO F (Rif. Art. 3 comma 1 lettera d)**SCHEMA DEL DOCUMENTO DI PREVISIONE DI TESORERIA**

Lo schema che segue rappresenta un esempio di Previsione di tesoreria redatto all'inizio di ciascun semestre. Esso consente una proiezione di breve periodo dei flussi finanziari che si prevedono nell'orizzonte temporale considerato in riferimento all'attività operativa, di investimento e di finanziamento.

Nella voce 'Disponibilità liquide iniziali' andrà riportato il valore delle disponibilità di inizio periodo così come risultanti dalla contabilità.

Nell'area dell'attività operativa si riportano gli importi che si prevede di incassare o pagare attinenti la gestione caratteristica; la somma algebrica dei relativi flussi positivi e negativi è individuato come 'Flusso finanziario da attività operativa'. Medesimo procedimento matematico è applicato all'area dell'attività di investimento e dell'attività di finanziamento.

La penultima sezione riepiloga le entrate e le uscite quale sommatoria complessiva dei flussi positivi e negativi presenti in ciascuna area; la differenza tra il riepilogo Entrate e riepilogo Uscite è riportata nella riga relativa a 'Incremento (Decremento) disponibilità liquide'. La voce 'Disponibilità liquide finali' accoglie la sommatoria tra 'Disponibilità liquide iniziali' e 'Incremento (Decremento) disponibilità liquide'.

PREVISIONE DI TESORERIA	I Semestre	PREVISIONE DI TESORERIA	II Semestre
	(Esempio)		(Esempio)
DISPONIBILITA' LIQUIDE INIZIALI 01/01/n	277000	DISPONIBILITA' LIQUIDE INIZIALI 01/07/n	5000
Incassi da clienti	19850200	Incassi da clienti	19880200
Altri incassi e proventi	0	Altri incassi e proventi	0
Pagamento acquisti materie prime e merci	-15307200	Pagamento acquisti materie prime e merci	-15007200
pagamento servizi (iva inclusa)	-706000	pagamento servizi (iva inclusa)	-706000
Pagamento godimento beni di terzi	-150000	Pagamento godimento beni di terzi	-150000
Pagamento personale	-4940000	Pagamento personale	-4940000
Proventi e oneri finanziari	-39000	Proventi e oneri finanziari	-39000
Oneri diversi di gestione e imposte	-90000	Oneri diversi di gestione e imposte	-90000
FLUSSO FINANZIARIO DA ATTIVITA' OPERATIVA	-1382000	FLUSSO FINANZIARIO DA ATTIVITA' OPERATIVA	-1052000
Entrate da attività di investimento	30000	Entrate da attività di investimento	30000
Uscite da attività di investimento	-150000	Uscite da attività di investimento	-150000
FLUSSO FINANZIARIO DA ATTIVITA' DI INVESTIMENTO	-120000	FLUSSO FINANZIARIO DA ATTIVITA' DI INVESTIMENTO	-120000
Entrate da attività di finanziamento	1500000	Entrate da attività di finanziamento	1500000
Uscite da attività di finanziamento	-270000	Uscite da attività di finanziamento	-270000
FLUSSO FINANZIARIO DA ATTIVITA' DI FINANZIAMENTO	1230000	FLUSSO FINANZIARIO DA ATTIVITA' DI FINANZIAMENTO	1230000
Riepilogo Entrate	21380200	Riepilogo Entrate	21410200
Riepilogo Uscite	-21652200	Riepilogo Uscite	-21352200
Incremento (decremento) disponibilità liquide	-272000	Incremento (decremento) disponibilità liquide	58000
DISPONIBILITA' LIQUIDE FINALI 30/06/n	5000	DISPONIBILITA' LIQUIDE FINALI 31/12/n	63000

ALLEGATO G (Rif. Artt. 18, 19 e 20)**INDICATORI SEGNALETICI DI GRAVI IRREGOLARITA'**

La tabella che segue riporta gli indici di bilancio che esprimono sinteticamente le condizioni di salute dell'azienda. Per ciascuno di essi è individuato la soglia a partire dalla quale esso non risulta adeguato. Di seguito si riepilogano le due ipotesi in cui essi ricorrono:

- Ai sensi dell'articolo 18, comma 3, del "Regolamento di contabilità", una delle condizioni per le quali un'ASP è obbligata a redigere un piano di rientro è la presenza congiunta, alla data dell'ultimo bilancio approvato, di almeno tre soglie non adeguate in relazione agli indicatori di bilancio come riportati di seguito;
- Ai sensi dell'articolo 20, comma 1, del predetto "Regolamento di contabilità", una delle condizioni per le quali la Regione nomina un commissario che amministri provvisoriamente l'ASP è la presenza congiunta, negli ultimi tre esercizi, di almeno tre soglie non adeguate in relazione agli indicatori di bilancio come riportati di seguito:

Indicatore	Calcolo	Indice adeguato	Indice non adeguato
Indice di liquidità secca	Liquidità immediate + liquidità differite / Passività correnti	≥ 1	< 1
Copertura oneri finanziari	MOL/oneri finanziari	≥ 1	< 1
Grado di autonomia patrimoniale	PN/Tot Passivo	$\geq 30\%$	$< 30\%$
Sostenibilità debiti	Debiti oltre i 12 mesi/MOL	$4 \leq$	> 4

Ai fini del calcolo degli indici è necessario considerare quanto segue:

- La somma tra liquidità immediate e differite è pari alla somma dell'importo della voce C.IV dell'attivo patrimoniale e la sommatoria dei crediti esigibili entro l'esercizio successivo esistenti in bilancio.
- Il M.O.L. rappresenta il margine operativo lordo. Per determinare il suo valore è necessario innanzitutto effettuare la differenza tra il valore della produzione e i costi della produzione, di cui rispettivamente alle lettere A e B del conto economico, avendo prima cura di eliminare l'importo relativo ai "Proventi non finanziari da storno Riserva A.II.4)" dalla lettera A. Dall'importo così risultante si sottraggono i costi relativi ad ammortamenti e accantonamenti in modo da conseguire il risultato del margine operativo lordo.
- Gli oneri finanziari sono esposti alla voce C.17) del Conto Economico.
- Le passività correnti rappresentano la sommatoria dei debiti esigibili entro l'esercizio successivo.