



**LA CONTABILITÀ
ECONOMICO-PATRIMONIALE**
(Aggiornamento interno al 06-09-2017 - nor-
mativo al D.M. 18/05/2017)

Marco Sigaudò
Matteo Barbero

SOMMARIO

| | |
|---|----|
| INTRODUZIONE..... | 6 |
| COMPOSIZIONE DEL CONTO DEL PATRIMONIO E CRITERI DI VALUTAZIONE..... | 8 |
| Immobilizzazioni immateriali..... | 8 |
| <i>Immobilizzazioni immateriali - Costi capitalizzati.....</i> | 9 |
| <i>Immobilizzazioni immateriali - Costi di impianto e di ampliamento</i> | 9 |
| <i>Immobilizzazioni immateriali - Costi di ricerca, sviluppo e pubblicità.....</i> | 10 |
| <i>Immobilizzazioni immateriali - Diritti di brevetto industriale.....</i> | 11 |
| <i>Immobilizzazioni immateriali - Concessioni, licenze, marchi e diritti simili.....</i> | 11 |
| <i>Immobilizzazioni immateriali - Avviamento.....</i> | 12 |
| <i>Immobilizzazioni immateriali - Immobilizzazioni in corso ed acconti</i> | 12 |
| Immobilizzazioni materiali | 13 |
| <i>Immobilizzazioni materiali - Valorizzazione beni ricevuti a titolo gratuito.....</i> | 14 |
| <i>Immobilizzazioni materiali - Beni librari.....</i> | 15 |
| <i>Immobilizzazioni materiali - Immobilizzazioni in corso e acconti.....</i> | 16 |
| Immobilizzazioni finanziarie | 16 |
| <i>Immobilizzazioni finanziarie - Azioni, partecipazioni non azionarie e titoli.....</i> | 17 |
| <i>Immobilizzazioni finanziarie - Crediti concessi dall'ente</i> | 19 |
| Attivo circolante..... | 19 |
| <i>Attivo circolante - Rimanenze di Magazzino.....</i> | 20 |
| <i>Attivo circolante - Crediti di funzionamento.....</i> | 20 |
| <i>Attivo circolante - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni.....</i> | 21 |
| <i>Attivo circolante - Le disponibilità liquide.....</i> | 22 |
| Ratei e Risconti..... | 23 |
| Patrimonio netto..... | 24 |
| <i>Patrimonio netto - Fondo di dotazione.....</i> | 24 |
| <i>Patrimonio netto - Riserve</i> | 25 |
| Fondi..... | 26 |

| | |
|--|----|
| <i>Fondi - Fondi di quiescenza e obblighi simili</i> | 27 |
| <i>Fondi - Fondo manutenzione ciclica</i> | 27 |
| <i>Fondi - Fondo per copertura perdite di società partecipate</i> | 28 |
| Debiti | 28 |
| Debiti da finanziamento..... | 29 |
| <i>Debiti verso fornitori</i> | 29 |
| Ratei e risconti..... | 30 |
| Conti d'ordine..... | 31 |
| Deposito cauzionale | 32 |
| LA COMPOSIZIONE DEL CONTO ECONOMICO..... | 33 |
| Principio della competenza economica | 33 |
| La misurazione dei componenti del risultato economico | 35 |
| Componenti positivi della gestione..... | 36 |
| <i>Proventi da tributi</i> | 37 |
| <i>Proventi da fondi perequativi</i> | 37 |
| <i>Proventi da trasferimenti correnti</i> | 37 |
| <i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i> | 37 |
| <i>Proventi delle vendite e delle prestazioni di beni e servizi pubblici</i> | 38 |
| <i>Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti</i> | 39 |
| <i>Variazione dei lavori in corso su ordinazione</i> | 39 |
| <i>Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni</i> | 39 |
| Ricavi da gestione patrimoniale..... | 39 |
| Eventuali concessioni pluriennali | 40 |
| <i>Altri ricavi e proventi diversi</i> | 40 |
| Componenti negativi della gestione | 41 |
| <i>Acquisti di materie prime e/o beni di consumo</i> | 41 |
| <i>Prestazioni di servizi</i> | 42 |
| <i>Utilizzo di beni di terzi</i> | 42 |
| <i>Trasferimenti correnti</i> | 43 |
| <i>Contributi agli investimenti</i> | 43 |
| <i>Personale</i> | 43 |
| <i>Quote di ammortamento dell'esercizio</i> | 44 |
| <i>Svalutazione delle immobilizzazioni</i> | 46 |
| <i>Svalutazione dei crediti di funzionamento</i> | 46 |
| <i>Variazioni delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo</i> | 47 |
| <i>Accantonamenti ai fondi costi futuri e ai fondi rischi</i> | 47 |
| <i>Oneri e costi diversi di gestione</i> | 48 |
| Proventi e oneri finanziari..... | 48 |

| | |
|---|----|
| <i>Proventi da partecipazioni</i> | 48 |
| <i>Altri proventi finanziari</i> | 49 |
| <i>Interessi e altri oneri finanziari</i> | 49 |
| Rettifiche di valore attività finanziarie | 49 |
| Proventi ed oneri straordinari | 50 |
| <i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i> | 51 |
| <i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i> | 51 |
| <i>Proventi da permessi di costruire</i> | 52 |
| <i>Plusvalenze patrimoniali</i> | 52 |
| <i>Minusvalenze patrimoniali</i> | 52 |
| <i>Altri oneri e costi straordinari</i> | 52 |
| <i>Altri proventi e ricavi straordinari</i> | 53 |
| Imposte e risultato d'esercizio | 53 |
| <i>Imposte</i> | 53 |
| <i>Risultato economico dell'esercizio</i> | 53 |
| Scritture di assestamento | 53 |
| Ammortamenti | 54 |
| Gestione delle rimanenze | 54 |
| Fatture da emettere e da ricevere | 54 |
| Ratei e risconti | 54 |
| Accantonamenti rischi e oneri | 55 |
| IL PRIMO ESERCIZIO | 56 |
| L'avvio della contabilità economico-patrimoniale | 56 |
| Riclassificazione dello Stato patrimoniale | 56 |
| Riclassificazione dell'inventario | 59 |
| <i>Riclassificazione dell'inventario - Immobilizzazioni immateriali</i> | 60 |
| <i>Riclassificazione dell'inventario - Immobilizzazioni materiali</i> | 60 |
| <i>Riclassificazione dell'inventario - Mobili</i> | 60 |
| Variazioni formali e sostanziali | 60 |
| Variazioni formali - Attivo | 61 |
| <i>Immobilizzazioni finanziarie</i> | 61 |
| <i>Crediti</i> | 61 |
| <i>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni</i> | 63 |
| <i>Disponibilità liquide</i> | 63 |
| Variazioni formali - Patrimonio netto | 63 |
| <i>Patrimonio netto</i> | 63 |
| Variazioni formali - Passivo | 64 |
| <i>Conferimenti</i> | 64 |
| <i>Debiti</i> | 65 |

| | |
|---|----|
| Variazioni sostanziali e applicazione nuovi criteri di valutazione - | |
| Attivo | 66 |
| <i>Patrimonio immobiliare e terreni di proprietà</i> | 66 |
| <i>Immobili e terreni di terzi a disposizione</i> | 68 |
| <i>Beni mobili e patrimonio librario</i> | 68 |
| <i>Contributi in conto capitale</i> | 69 |
| <i>Immobilizzazioni finanziarie</i> | 69 |
| <i>Disponibilità liquide</i> | 70 |
| <i>Crediti</i> | 70 |
| Variazioni sostanziali - Passivo | 71 |
| <i>Debiti di funzionamento</i> | 71 |
| <i>Debiti finanziari</i> | 71 |
| <i>Altri debiti</i> | 71 |
| Variazioni sostanziali - Patrimonio netto | 72 |
| Prospetto di raccordo tra vecchia e nuova contabilità | 72 |
| Scritture di apertura | 74 |
| Scritture variazioni sostanziali | 76 |
| Relazione Consiglio | 77 |
| Rilievo variazioni formali e sostanziali | 77 |
| Effetti sul valore netto contabile | 78 |
| Modalità valutazioni adottate | 79 |
| Componenti patrimonio in corso di ricognizione o attesa perizia | 79 |

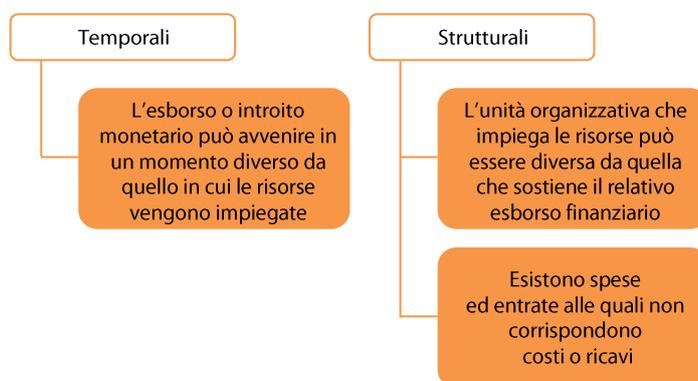
Introduzione

Inserita nel più ampio processo di riforma della contabilità pubblica, l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale è finalizzata alla rilevazione, alla verifica e al monitoraggio dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'azione amministrativa.

A differenza della contabilità finanziaria che misura gli esborsi monetari sostenuti (spese) e gli introiti monetari (entrate), la contabilità economica considera il valore delle risorse (beni e servizi) utilizzate, cioè i costi, e il valore dei beni e dei servizi prodotti, ovvero i ricavi.

I due tipi di contabilità si differenziano essenzialmente per due aspetti:

- l'aspetto temporale: l'esborso o l'introito monetario possono avvenire in un momento diverso da quello in cui le risorse vengono impiegate;
- l'aspetto strutturale: l'unità organizzativa che impiega le risorse può essere diversa da quella che sostiene il relativo esborso finanziario ed esistono spese ed entrate alle quali non corrispondono costi o ricavi, come ad esempio le entrate da mutui e i rimborsi delle somme prese a prestito, al netto degli interessi, che sono invece un costo.



Il raccordo tra contabilità economica e contabilità finanziaria si ottiene attraverso un "Piano dei conti integrato" (previsto dall'art. 4 del Dlgs. n. 118/2011). Ai fini della tenuta di un corretto impianto contabile, e di una gestione ordinata, per la previsione è obbligatorio utilizzare almeno le voci di quarto livello, mentre ai fini della gestione il livello minimo di articolazione è costituito dal quinto livello.

Per quanto riguarda la rilevazione dei costi e dei ricavi, essa avviene rispettivamente al momento dell'accertamento dell'entrata e al momento della liquidazione della spesa. Così come stabilito dal principio contabile applicato 4.3, l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente e attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi incassi e pagamenti. I proventi correlati all'attività istituzionale sono di competenza economica dell'esercizio in cui si verificano le seguenti due condizioni:

- è stato completato il processo attraverso il quale sono stati prodotti i beni o erogati i servizi dell'amministrazione pubblica;
- l'erogazione del bene o del servizio è già avvenuta, cioè si è concretizzato il passaggio sostanziale (e non formale) del titolo di proprietà del bene oppure i servizi sono stati resi.

Per gli oneri derivanti dall'attività istituzionale, il principio della competenza economica si realizza:

- per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione di servizi o cessione di beni (l'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi);
- per ripartizione dell'utilità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione (tipico esempio è rappresentato dal processo di ammortamento);
- per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio perché associati a funzioni istituzionali o al tempo ovvero perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo.

I componenti economici positivi, quindi, devono essere correlati ai componenti economici negativi dell'esercizio. Tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali di ogni amministrazione pubblica.

Composizione del conto del patrimonio e criteri di valutazione

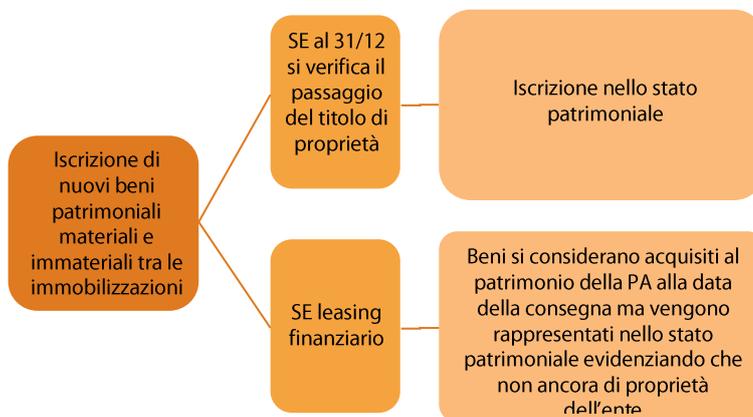
Immobilizzazioni immateriali

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

Condizione per l'iscrizione di nuovi beni patrimoniali materiali e immateriali tra le immobilizzazioni

(Stato patrimoniale) è il verificarsi, alla data del 31 dicembre, dell'effettivo passaggio del titolo di proprietà dei beni stessi, a meno che l'ente non sia coinvolto in un'operazione di leasing finanziario o di compravendita con patto di riservato dominio. Questi ultimi si considerano acquisiti al patrimonio dell'amministrazione pubblica alla data della consegna e, rappresentati nello stato patrimoniale con apposite voci, che evidenziano che trattasi di beni non ancora di proprietà dell'ente. L'eccezione si applica anche nei casi di alienazione di beni con patto di riservato dominio.

In quest'ultimo caso i beni si considerano acquisiti al patrimonio dell'amministrazione pubblica alla data della consegna e vengono rappresentati nello Stato patrimoniale con apposite voci, che evidenziano che trattasi di beni non ancora di proprietà dell'ente.



| | | | B) IMMOBILIZZAZIONI |
|---|---|--|---|
| I | | | Immobilizzazioni immateriali |
| | 1 | | Costi di impianto e di ampliamento |
| | 2 | | Costi di ricerca sviluppo e pubblicità |
| | 3 | | Diritti di brevetto di utilizzazione opere dell'ingegno |
| | 4 | | Concessioni, licenze, marchi e diritti simili |
| | 5 | | Avviamento |
| | 6 | | Immobilizzazioni in corso e acconti |
| | 9 | | Altre |

Immobilizzazioni immateriali - Costi capitalizzati

Rientrano all'interno di questa classificazione i costi d'impianto e di ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e pubblicità, immobilizzazioni in corso e acconti, altre immobilizzazioni immateriali, migliorie e spese incrementative su beni di terzi, usufrutto su azioni e quote acquisite a titolo oneroso, oneri accessori su finanziamenti, costi di software applicativo prodotto per uso interno non tutelato.

Questi elementi del patrimonio devono essere registrati nell'attivo applicando i criteri di iscrizione e valutazione previsti dal documento OIC n. 24, "Le immobilizzazioni immateriali", nonché i criteri previsti all'interno dell'allegato 4.3 per l'ammortamento e la svalutazione per perdite durevoli di valore.

La durata massima dell'ammortamento dei costi capitalizzati (salvo le migliorie e le spese incrementative su beni di terzi) è quella quinquennale prevista dall'art. 2426, n. 5, codice civile.

Nel caso in cui l'amministrazione pubblica faccia investimenti apportando miglioramento su immobili di terzi di cui si vale in locazione (ad es. manutenzione straordinaria su beni di terzi), tali migliorie andranno iscritte tra le immobilizzazioni immateriali e ammortizzate nel periodo più breve tra quello in cui le migliorie possono essere utilizzate (vita utile residua dell'immobile del terzo) e quello di durata residua dell'affitto.

Nel caso in cui le migliorie e le spese incrementative siano separabili dai beni di terzi di cui l'ente si avvale, (ossia possono avere una loro autonoma funzionalità), le migliorie sono iscritte tra le "Immobilizzazioni materiali" nella specifica categoria di appartenenza.

Nel caso in cui l'amministrazione pubblica faccia investimenti apportando miglioramento su immobili di privati (ad es. in locazione) di cui non si vale, l'operazione è contabilizzata con le modalità previste per i trasferimenti in conto capitale a privati.

Immobilizzazioni immateriali - Costi di impianto e di ampliamento

I costi classificabili quali spese di impianto e di ampliamento sono molti e sensibilmente diversi tra di loro. Alcuni sono soggetti ad Iva, altri invece no. Tra i costi di impianto, confluiscono tutti i costi sopportati dall'azienda nella fase di costituzione e quindi le spese notarili, imposte e tasse per la registrazione, iscrizione dell'atto costitutivo, le consulenze e gli adempimenti professionali, le spese per la stampa dei certificati azionari, le spese di organizzazione interna, le spese per adattamento dei locali, spese relative a studi e progetti,

Immobilizzazioni immateriali - Costi capitalizzati

Costi di impianto e di ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e pubblicità, immobilizzazioni in corso e acconti, altre immobilizzazioni immateriali, migliorie e spese incrementative su beni di terzi, usufrutto su azioni e quote acquisite a titolo oneroso, oneri accessori su finanziamenti, costi di software applicativo prodotto per uso interno non tutelato

Iscritti nell'attivo applicando i criteri di iscrizione e valutazione previsti dal documento n. 24 OIC e dall'allegato 4.3