

*Principi contabili
per le aziende sanitarie
ed ospedaliere della Regione
Umbria*

INDICE

- PRINCIPIO N. 1 – SCHEMA DI BILANCIO
- PRINCIPIO N. 2 – IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI
- PRINCIPIO N. 3 – IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI
- PRINCIPIO N. 4 – RIMANENZE
- PRINCIPIO N. 5 – CREDITI
- PRINCIPIO N. 6 – DISPONIBILITÀ LIQUIDE
- PRINCIPIO N. 7 – RATEI E RISCONTI
- PRINCIPIO N. 8 – CONTI D’ORDINE
- PRINCIPIO N. 9 – PATRIMONIO NETTO
- PRINCIPIO N. 10 – FONDI PER RISCHI E ONERI
- PRINCIPIO N. 11 – DEBITI

IL COMITATO REGIONALE

...
...
...
...
...
...
...

PREMESSE

Il presente documento contiene le linee guida della Regione Umbria per la redazione del bilancio di esercizio della Aziende Sanitarie ed Ospedaliere (di seguito «Aziende sanitarie»).

Esso è stato predisposto presso il Servizio III – Programmazione economico finanziaria, revisioni contabili e controllo di gestione, (Direzione Regionale Sanità e Servizi sociali) della Regione Umbria nel recepimento del Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 11 febbraio 2002 in materia di «**Schema di bilancio delle aziende sanitarie ed ospedaliere**» (di seguito «D.M. 11 febbraio 2002»).

La Regione Umbria nell'adozione del succitato schema di bilancio, di per sé privo di norme interpretative e di criteri di valutazione, ha ritenuto opportuno riferirsi integralmente ai Principi Contabili emessi dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti e Ragionieri (di seguito «Principi contabili nazionali») come prassi professionale autorevole e consolidata.

In tal senso i principi nazionali dovranno essere integralmente adottati dalle Aziende Sanitarie Regionali ove applicabili.

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

Ciascun principio elaborato si compone delle seguenti quattro parti:

1. LA POSTA CONTABILE

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

- **natura**: definizione della posta di bilancio;
- **contabilizzazione**: modalità di rilevazione dei fatti di gestione.

2. LA RENDICONTAZIONE

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

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

3. LA GESTIONE ED IL CONTROLLO

Contiene gli elementi relativi ai seguenti aspetti:

- **principi del controllo interno**: ovvero gli obiettivi che il sistema di controllo interno dell'azienda deve perseguire per assicurare l'attendibilità della posta di bilancio;
- **procedure minime di controllo interno**: ovvero il livello minimo di controllo da attivarsi relativamente a ciascun ciclo contabile.

4. CASISTICA

Costituisce la raccolta dei trattamenti contabili suggeriti per particolari operazioni che investono la posta contabile.

Tale raccolta vuole rappresentare un riferimento per il trattamento contabile di fatti di gestione non previsti dai principi contabili o che risentono della natura pubblica delle aziende sanitarie.

PRINCIPIO N. 1

SCHEMA DI BILANCIO

Lo schema di bilancio proposto dal presente principio recepisce integralmente lo schema indicato nel D.M. 11/2/2002; a tale schema sono state apportate integrazioni finalizzate a favorire una maggiore analiticità delle poste che diventano pertanto obbligatorie e non derogabili per tutte le Aziende Sanitarie regionali.

Il bilancio si compone di:

- 1) *Stato patrimoniale* (v. all.1);
- 2) *Conto economico* (v. all.2);
- 3) *Nota integrativa*

Gli schemi di Stato patrimoniale e di Conto economico non possono essere derogati dalle Aziende Sanitarie regionali.

Lo schema di Nota integrativa può essere invece ampliato dalle Aziende allo scopo di favorire una maggiore informativa interna ed esterna all'azienda.

Lo Stato patrimoniale ed il Conto economico sono redatti in unità di Euro.

Al bilancio è allegata la Relazione del Direttore Generale di cui è parte il rapporto annuale sul controllo di gestione.

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

POSTULATI FONDAMENTALI DI BILANCIO

Nella redazione del bilancio di esercizio devono essere rispettati i seguenti principi, richiamati dall'art 2423 bis c. 1 Codice civile:

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

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

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

PIANO DEI CONTI

La Regione Umbria indica alle aziende il piano dei conti relativo agli schemi di bilancio di riferimento.

Il piano dei conti regionale deve essere adottato secondo lo schema proposto fino al 5° livello di dettaglio.

L'applicazione integrale delle voci contenute nel piano è suggerita dalla Regione al fine di soddisfare le esigenze di standardizzazione delle procedure contabili e i debiti informativi prevista dalla normativa vigente.

Le aziende possono tuttavia dettagliare il proprio piano dei conti secondo le proprie esigenze informative per le voci successive al 5° livello di dettaglio proposto.

Le imposte sui redditi (IRES e IRAP sulle attività commerciali) vanno imputate alla voce "Imposte e tasse" prima del risultato di esercizio.

LA PROCEDURA DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO ED IL CONTROLLO DEL COLLEGIO SINDACALE

Ai sensi della Legge Regionale 51/95, entro il 31 marzo di ogni anno i Direttori Generali trasmettono alla Conferenza dei Sindaci e al Collegio dei revisori il progetto di bilancio dell'esercizio precedente. La Conferenza dei Sindaci ed il Collegio dei revisori esprimono le proprie osservazioni in una relazione che trasmettono ai Direttori Generali entro i successivi quindici giorni. Copia della relazione del Collegio dei revisori deve essere allegata agli atti di bilancio al momento della loro trasmissione alla Giunta Regionale per l'approvazione.

Il bilancio d'esercizio è approvato dal Direttore Generale entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello cui si riferisce.

REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

Nel caso in cui le aziende sottopongono il proprio bilancio a revisione contabile da parte di società di revisione, copia della relazione emessa dai revisori esterni deve essere allegata al bilancio di riferimento.

ALLEGATO N. 1

SCHEMA DI BILANCIO PER LE AZIENDE SANITARIE DELLA REGIONE UMBRIA

BILANCIO AL 31/12/X

<i>STATO PATRIMONIALE</i>		
ATTIVO	31/12/x	31/12/x-1
A) Immobilizzazioni		
I. IMMATERIALI		
1) Costi di impianto e di ampliamento		
2) Costi di ricerca, di sviluppo		
3) Diritti di brevetto e di utilizzazione di opere dell'ingegno		
4) Immobilizzazioni in corso e acconti		
5) Altre		
	<i>Totale I</i>	
II. MATERIALI		
1) Terreni		
2) Fabbricati		
a) Disponibili		
b) Non disponibili		
3) Impianti e macchinari		
4) Attrezzature sanitarie e scientifiche		
5) Mobili e arredi		
6) Automezzi		
7) Altri beni		
8) Immoilizzazioni in corso ed acconti		
	<i>Totale II</i>	
III.FINANZIARIE		
1) Crediti		
2) Titoli		
	<i>Totale III</i>	
<i>Totale immobilizzazioni</i>		

B) Attivo circolante

I. RIMANENZE

- 1) Sanitarie
- 2) Non sanitarie
- 3) Acconti

Totale I _____

II. CREDITI

- 1) da Regione o provincia autonoma
- 2) da Comune
- 3) da aziende sanitarie pubbliche
 - Regione Umbria
 - Altre Regioni
- 4) ARPA
- 5) da Erario
- 6) Verso altri

Totale II _____

III. ATTIVITÀ FINANZIARIE

- 1) Titoli a breve

Totale III _____

IV. DISPONIBILITÀ LIQUIDE

- 1) Cassa
- 2) Istituto cassiere
- 3) C/c postale

Totale IV _____

Totale attivo circolante

C) Ratei e risconti

- 1) Ratei
- 2) Risconti

Totale ratei e risconti

TOTALE ATTIVO

CONTI D'ORDINE

- 1) Canoni leasing ancora da pagare
- 2) Depositi cauzionali
- 3) Altri

TOTALE CONTI D'ORDINE

PASSIVO	31/12/X	31/12/X-1
A) Patrimonio netto		
I. Finanziamenti per investimenti		
II. Donazioni e lasciti vincolati ad investimenti		
III. Fondo di dotazione		
1. fondo di dotazione		
2. riserve di utili indisponibili		
3. altre riserve di utili		
<i>Totale fondo di dotazione</i>		
IV. Contributi per ripiano perdite anno ____		
V. Utile o perdita portati a nuovo		
VI. Utile o perdita dell'esercizio		
Totale patrimonio netto		
B) Fondi per rischi e oneri		
1) Fondi per imposte		
2) Fondi rischi		
3) Altri		
Totale fondi rischi e oneri		
C) Trattamento fine rapporto		
1) premi operosità medici SUMAI		
2) Trattamento fine rapporto		
Totale trattamento fine rapporto		
D) Debiti		
1) MUTUI		
- entro 12 mesi		
- oltre 12 mesi		
2) REGIONE E PROVINCIA AUTONOMA		
3) COMUNE		

4) *AZIENDE SANITARIE PUBBLICHE*

5) *ARPA*

6) *FORNITORI*

7) *DEBITI VERSO ISTITUTO TESORIERE*

8) *DEBITI TRIBUTARI*

9) *DEBITI VERSO ISTITUTI DI PREVIDENZA*

10) *ALTRI DEBITI*

	<i>Totale Debiti</i>		
--	----------------------	--	--

<i>E) Ratei e risconti</i>			
----------------------------	--	--	--

1) Ratei

2) Risconti

<i>Totale ratei e risconti</i>			
--------------------------------	--	--	--

TOTALE PASSIVO

CONTI D'ORDINE

1) Canoni leasing ancora da pagare

2) Depositi cauzionali

3) Altri

TOTALE CONTI D'ORDINE

ALLEGATO N. 2

SCHEMA DI BILANCIO PER LE AZIENDE SANITARIE DELLA REGIONE UMBRIA

BILANCIO AL 31/12/X

<i>CONTO ECONOMICO</i>		
	31/12/X	31/12/X-1
A) Valore della produzione		
1) Contributi c/esercizio		
2) Proventi e ricavi diversi		
3) Concorsi, recuperi, rimborsi per attività tipiche		
4) Compartecipazioni alla spesa per prestazioni sanitarie		
5) Costi capitalizzati		
Totale valore della produzione		
B) Costi della produzione		
1) Acquisti di beni		
2) Acquisti di servizi		
a) prestazioni sanitarie da pubblico		
b) prestazioni sanitarie da privato		
c) prestazioni non sanitarie da pubblico		
d) prestazioni non sanitarie da privato		
3) Manutenzioni e riparazioni		
4) Godimento beni di terzi		
5) Personale sanitario		
6) Personale Professionale		
7) Personale Tecnico		
8) Personale Amministrativo		
9) Oneri diversi di gestione		
10) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali		
11) Ammortamento dei fabbricati		
a) Disponibili		
b) Indisponibili		
12) Ammortamento delle altre immobilizzazioni materiali (suddiviso per singolo conto)		

- 13) Svalutazione dei crediti
- 14) Variazioni delle rimanenze
 - a) sanitarie
 - b) non sanitarie
- 15) Accantonamenti tipici dell'esercizio

Totale costi della produzione

Differenza tra valore e costi di produzione (A-B)

C) Proventi e oneri finanziari

- 1) Interessi Attivi
- 2) Altri proventi
- 3) Interessi passivi
- 4) Altri oneri

Totale proventi e oneri finanziari

D) Rettifiche di valore di attività finanziarie

- 1) Rivalutazioni
- 2) Svalutazioni

Totale rettifiche di valore di attività finanziarie

E) Proventi e oneri straordinari

- 1) Minusvalenze
- 2) Plusvalenze
- 3) Accantonamenti non tipici dell'attività sanitaria
- 4) Concorsi, Recuperi, rimborsi per attività non tipiche
- 5) Sopravvenienze e insussistenze

Totale delle partite straordinarie

Risultato prima delle imposte (A-B±C±D±E)

IMPOSTE E TASSE

UTILE (PERDITA) DELL'ESERCIZIO

PRINCIPIO N. 2 IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

La posta contabile

NATURA

Le immobilizzazioni immateriali sono caratterizzate dalla mancanza di tangibilità.

Esse sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi.

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

CONTABILIZZAZIONE

Le immobilizzazioni immateriali sono iscritte nell'attivo patrimoniale solo se hanno una propria identificabilità ed individualità e sono, di norma, rappresentate da diritti giuridicamente tutelati che l'Azienda ha il potere esclusivo di sfruttare.

Si riferiscono a costi effettivamente sostenuti, che non esauriscono la propria utilità nell'esercizio di sostenimento e manifestano una capacità di produrre benefici economici futuri.

Deve, inoltre, trattarsi di costi che possono essere distintamente identificati ed attendibilmente quantificati.

La rendicontazione

CRITERIO DI VALUTAZIONE

Valore originario d'iscrizione

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

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

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

I conti relativi alle immobilizzazioni immateriali devono riflettere l'investimento in tali attività da parte dell'azienda.

Tale obiettivo si raggiunge stabilendo criteri di capitalizzazione, di rilevazione e di svalutazione, applicati rispettando il principio della competenza e distinguendo fra oneri che costituiscono costi capitalizzabili e spese che, se pur collegate con le immobilizzazioni, rappresentano spese di competenza del periodo.

Limite al valore d'iscrizione

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

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

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

Ammortamento

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

Costi di impianto e di ampliamento	20%
Diritti di brevetto e di utilizzazione delle opere dell'ingegno	20%
Altre immobilizzazioni immateriali	20%
Costi di ricerca e sviluppo	20%
Immobilizzazioni in corso ed acconti	-

Nel caso in cui la vita utile del bene si riveli più breve rispetto al quinquennio definito dal presente principio le aliquote applicabili dovranno essere proporzionalmente aumentate.

Di tale circostanza dovrà essere data indicazione in nota integrativa.

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

Per le immobilizzazioni immateriali nel primo anno di vita del bene può essere applicata l'aliquota di ammortamento ridotta del 50% a prescindere dal mese di effettiva entrata in uso.

Perdita durevole di valore

Nel corso del periodo di durata utile di un'immobilizzazione certe condizioni di utilizzo o addirittura l'operatività stessa dell'azienda possono subire mutamenti di rilievo, conseguentemente la residua possibilità di utilizzazione delle immobilizzazioni immateriali deve essere soggetta a un riesame e a una conferma costante nel tempo.

Qualora si riscontri una riduzione durevole delle condizioni di utilizzo futuro, questa deve essere riflessa nel bilancio d'esercizio attraverso una svalutazione.

Se negli esercizi successivi vengono meno le condizioni che hanno portato alla svalutazione, deve essere ripristinato il valore precedente alla svalutazione.

Il ripristino di valore non può comunque trovare applicazione per alcune tipologie di immobilizzazioni immateriali, quali l'avviamento e i costi pluriennali, in quanto per queste

immobilizzazioni non può verificarsi il presupposto della variazione degli elementi che ne avevano determinato la svalutazione.

Capitalizzazione di oneri

L'iscrivibilità di un costo pluriennale o di un bene immateriale é innanzitutto subordinata all'accertamento dell'utilità futura.

Tale capitalizzazione è da considerarsi facoltativa e non obbligatoria in ossequio al principio generale di prudenza.

A titolo di esempio possono essere capitalizzati:

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

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

INFORMATIVA SUPPLEMENTARE

In nota integrativa deve essere indicato distintamente:

- a) il costo storico
- b) gli incrementi e i decrementi avvenuti nell'esercizio
- c) le rivalutazioni e le svalutazioni
- d) l'ammortamento di esercizio
- e) il fondo ammortamento complessivo
- f) il valore netto contabile

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

La gestione ed il controllo

PRINCIPI DEL CONTROLLO

Ai fini di garantire un adeguato livello qualitativo delle informazioni gestite e dei dati prodotti per il bilancio d'esercizio, le situazioni interinali ed il controllo di gestione, si riportano in sintesi i controlli fondamentali da prevedere nel processo di gestione delle immobilizzazioni immateriali.

I principali obiettivi del controllo sono:

- accertamento dell'appropriata iscrizione in bilancio;
- accertamento del corretto computo degli ammortamenti;
- accertamento della corretta esposizione in bilancio;

- accertamento dell'uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente.
Per semplificare la lettura e l'individuazione dell'ambito di applicazione dei controlli, l'esposizione degli stessi segue la logica delle attestazioni di bilancio che i controlli devono coprire.

PROCEDURE MINIME DI CONTROLLO

1. PREDISPOSIZIONE DI UN PIANO DEGLI INVESTIMENTI

Il piano degli investimenti deve essere prodotto per un arco temporale di almeno tre esercizi, quindi deve essere ridefinito in modo specifico all'inizio di ogni esercizio.

Il piano degli investimenti deve essere elaborato sentito il parere dei responsabili delle U.O. di natura sanitaria, oltre che i gestori dei budget per fattore produttivo.

La predisposizione di un piano degli investimenti consente di:

- conoscere le esigenze della struttura;
- programmare gli investimenti in base alle disponibilità di autofinanziamento e all'ottenimento di eventuali contributi in conto capitale;
- valutare l'economicità degli investimenti in base ai ricavi attesi dagli stessi.

2. CONTROLLO SULLA CAPITALIZZABILITÀ DEI COSTI

E' necessario prevedere un controllo congiunto da parte dell'ufficio competente e dell'U.O. Acquisizione risorse, assieme al servizio economico-finanziario, per la verifica della capitalizzabilità dei costi relativi a immobilizzazioni immateriali. Tale controllo, da effettuarsi al momento della contabilizzazione, deve essere formalizzato con apposita documentazione di supporto.

3. RICONCILIAZIONE TRA LIBRO CESPITI E CONTABILITÀ GENERALE

Periodicamente è necessario effettuare una riconciliazione tra la contabilità cespiti (libro cespiti) e la contabilità generale al fine di individuare, analizzare e, se necessario, correggere eventuali differenze.

Tale riconciliazione deve essere prevista almeno in fase di predisposizione del bilancio sebbene gestionalmente sia raccomandata una riconciliazione a cadenza infrannuale (trimestrale).

4. RICONCILIAZIONE DELLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI IN CORSO RISULTANTI IN CONTABILITÀ GENERALE CON IL PROSPETTO DI AVANZAMENTO LAVORI DELL'UFFICIO COMPETENTE

Almeno a fine esercizio il conto di contabilità generale immobilizzazioni in corso (immateriali) deve essere riconciliato con le risultanze gestionali dell'ufficio competente.

L'allineamento di questi due dati deve garantire la corretta capitalizzazione dei beni per i soli beni o per le sole opere aventi effettiva utilità futura (possibilità di recupero del costo sostenuto in conseguenza di effettive migliorie apportate ai beni esistenti o recuperabilità attraverso i ricavi attesi dall'opera in costruzione).

Il prospetto dell'ufficio competente deve inoltre indicare la percentuale di avanzamento dell'opera, la data prevista per il suo completamento, la classe di cespiti in cui sarà classificata l'opera una volta conclusa.

Casistica

- ACQUISTO PACCHETTI SOFTWARE

I software acquistati dall'azienda devono essere contabilizzati nella voce A.A.I.3. dello schema di Stato Patrimoniale. L'aliquota applicata per esigenze di semplificazione e standardizzazione è il 20%, sia per i software di sistema operativo, sia per le licenze d'uso svincolate dalla macchina.

- IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI NON UTILIZZATE O CHE NEL PIANO PLURIENNALE DI INVESTIMENTI DELL'AZIENDA SONO DESTINATE A NON ESSERE PIÙ UTILIZZATE

Una immobilizzazione che non viene utilizzata (o che si prevede non venga utilizzata nel piano degli investimenti pluriennali) non partecipa all'attività dell'azienda e quindi non sussiste più il presupposto per la sospensione del relativo costo. Conseguentemente, tale immobilizzazione non può essere iscritta nell'attivo immobilizzato ed il residuo valore da ammortizzare deve essere completamente imputato a conto economico.

- CAPITALIZZAZIONE DEI COSTI DI ACCREDITAMENTO

In merito a costi di accreditamento, si ritengono capitalizzabili tra le spese di impianto e di ampliamento solamente i costi direttamente imputabili al percorso di accreditamento sostenuti in sede di primo impianto del processo.

A titolo di esempio si ritengono capitalizzabili:

- le spese per consulenze specifiche;
- le spese per l'organizzazione e l'erogazione di corsi di formazione;
- gli investimenti specifici;
- i costi di pubblicizzazione dei risultati.

Analogamente non si possono ritenere capitalizzabili:

- la quota di spese generali aziendali;
- gli stipendi del personale addetto allo specifico ufficio;
- gli stipendi del personale che ha partecipato ai corsi.

L'aliquota di ammortamento da utilizzare per tali immobilizzazioni immateriali è il 20%.

PRINCIPIO N. 3 IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

La posta contabile

NATURA

Le immobilizzazioni materiali sono beni di uso durevole, che fanno parte dell'organizzazione permanente dell'Azienda.

Esse presentano le seguenti caratteristiche:

- a) sono costi anticipati o sospesi comuni a più esercizi, la cui ripartizione concorrerà alla formazione del reddito e della situazione patrimoniale - finanziaria di più esercizi consecutivi.
- b) l'uso durevole di tali beni presuppone l'esistenza di fattori e condizioni di utilizzo la cui utilità economica si estende oltre i limiti del singolo esercizio.
- c) l'utilizzo delle immobilizzazioni materiali per lo svolgimento delle attività aziendali comporta il trasferimento dei costi sostenuti per tali immobilizzazioni ai processi svolti, tramite la rilevazione delle quote di ammortamento.
- d) la caratteristica delle immobilizzazioni materiali di riferirsi a fattori e condizioni durature non è intrinseca ai beni stessi acquisiti, ma alla loro destinazione aziendale, escludendo quindi dalle immobilizzazioni quei cespiti che costituiscono oggetto di compravendita da parte dell'Azienda.

CONTABILIZZAZIONE

Le immobilizzazioni materiali sono iscrिवibili in bilancio se fisicamente esistenti.

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

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

Per ogni voce deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se esse non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità, l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa.

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

Nel conto economico, le quote di ammortamento di competenza dell'esercizio, calcolate in relazione alla residua possibilità di utilizzazione, vanno iscritte nella apposita voce del conto economico.

Le svalutazioni effettuate a causa di perdite durevoli di valore devono essere iscritte nella voce 540.20.20 del piano dei conti regionale e riportate nello stato patrimoniale, come per gli ammortamenti, a diretta diminuzione del valore delle immobilizzazioni.

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

Lo schema di bilancio per le aziende sanitarie prevede la distinzione tra Fabbricati disponibili ed indisponibili.

Ai fini della corretta contabilizzazione nelle rispettive poste sono ritenuti “Fabbricati indisponibili” quelli utilizzati per il perseguimento dei fini istituzionali dell’azienda ai sensi dell’art. 5 del d.lgs. n. 502/1992.

Sono di conseguenza “Fabbricati disponibili” quelli che non presentano vincoli di destinazione alla attività istituzionale.

I fabbricati destinati alla vendita e il cui realizzo è previsto entro i 12 mesi successivi alla data di chiusura del bilancio devono essere iscritti nella voce A.II.2.a “Fabbricati disponibili”.

La valutazione di tali beni deve essere effettuata al minore tra il costo, diminuito degli ammortamenti degli esercizi precedenti, e il valore di presumibile realizzo. Per tale imputazione occorre che siano soddisfatte le seguenti circostanze: cessazione dell’utilizzazione per attività istituzionali dell’azienda e adozione dell’atto di avvio della procedura di alienazione.

Su tali beni deve essere interrotto il processo di ammortamento.

Per le immobilizzazioni materiali che vengono alienate è necessario effettuare:

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

Per quanto riguarda il trattamento contabile relativo ai contributi ottenuti per l’acquisto delle immobilizzazioni si rimanda al documento relativo al Patrimonio netto.

La rendicontazione

CRITERIO DI VALUTAZIONE

Le immobilizzazioni materiali sono iscritte al costo di acquisto o di produzione.

Nel costo di acquisto si computano i costi accessori, nonché l’IVA qualora non detraibile.

Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto.

Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato (art. 2426 c. 1 Codice Civile).

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

- a) Il costo di acquisto del bene è rappresentato dal prezzo effettivo d'acquisto, di solito rilevato dal contratto o dalla fattura. Poiché per le Aziende Sanitarie gli acquisti avvengono in regime di IVA indetraibile è necessaria la capitalizzazione del costo aggiuntivo relativo all'IVA, nei limiti in cui l'aggiunta di tale costo al prezzo d'acquisto non faccia sì che si ecceda il valore recuperabile tramite l'uso del bene. Gli sconti commerciali in fattura si portano a riduzione del costo.
- b) Per le costruzioni in economia il valore originario deve comprendere i costi che l'azienda deve sostenere perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata (vedasi la definizione disposta dall'art. 2426 C.C.), in particolare i costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, spese di progettazione, costi per forniture esterne, ecc.), mentre sono da escludere dalla valutazione le spese generali di produzione.
- c) Le immobilizzazioni materiali acquisite in tutto o in parte a titolo gratuito (ad esempio, tramite donazioni) debbono essere iscritte nell'attivo patrimoniale al momento in cui il titolo di proprietà delle stesse si trasferisce all'azienda. Se alla data di bilancio il titolo di proprietà non è stato ancora legalmente trasferito all'azienda, le immobilizzazioni ricevute a titolo gratuito vengono iscritte nei conti d'ordine. Le immobilizzazioni materiali ricevute a titolo gratuito debbono essere valutate in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, al netto degli oneri e dei costi - sostenuti e da sostenere - affinché le stesse possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo dell'azienda. La contropartita di tale iscrizione è data da un'apposita riserva di patrimonio netto da iscriversi nella voce A.II. "*Donazioni e lasciti vincolati ad investimenti*". I beni in questione subiscono il normale processo di ammortamento e sono soggetti a sterilizzazione alla stregua degli altri beni acquisiti con finanziamenti in conto capitale da regione.
- d) Le immobilizzazioni materiali possono essere rivalutate solo nei casi in cui leggi regionali o nazionali lo richiedano o lo permettano. Non sono ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie delle immobilizzazioni materiali ovvero rivalutazioni che non derivino dall'applicazione di leggi regionali specifiche.
- e) Le immobilizzazioni materiali perdute per eventi indipendenti dall'azienda vanno considerate come alienate e va, pertanto, riconosciuta la sopravvenienza passiva che emerge da tale evento tra gli Oneri straordinari voce E.5.
- f) L'ammortamento, in un sistema contabile a valori storici, è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione materiale tra gli esercizi della sua stimata vita utile. Le aliquote da adottare per gruppi omogenei sono le seguenti:

Terreni	----
Fabbricati	3,0%
Immobili Ospedalieri	1,5%
Impianti e macchinari (inseriti stabilmente nell'edificio) → aliquota dell'immobile di riferimento	3,0% / 1,5%
Impianti e macchinari non sanitari	12,5%
Attrezzature sanitarie alta tecnologia	20,0%
Attrezzature sanitarie ordinarie	12,5%
Mobili ed arredi	10,0%
Automezzi	20,0%
Informatica audiovisivi e macchine da ufficio	20,0%
Altri Beni	12,5%
Immobilizzazioni in corso e acconti	-----
Immobilizzazioni acquisite con contributi in c/esercizio a destinazione vincolata	100%

Qualora la residua possibilità di utilizzazione (in seguito a usura fisica, superamento tecnologico, minore alienabilità del prodotto ottenuto con l'impianto, ecc.) risulti inferiore a quella stimata, è necessaria la modificazione dei criteri e dei coefficienti applicati, dandone però la motivazione nella nota integrativa.

- g) Nel primo anno di entrata in uso del bene può essere applicata l'aliquota di ammortamento ridotta del 50% a prescindere dalla data effettiva di entrata in uso.
- h) I cespiti di valore non superiore a € 516,46 andranno ammortizzati integralmente nell'esercizio di entrata in uso.

Qualora molteplici beni individualmente di valore inferiore a € 516,46 costituiscano un'universalità (mobili e arredi, strumenti chirurgici ecc.) il cui utilizzo e la cui destinazione aziendale assuma significato nella sua complessità, tale universalità di beni deve essere iscritta nell'attivo per la somma di valori dei singoli beni nella voce relativa, e si deve procedere all'ammortamento del valore determinato.

Perdita durevole di valore

Nel corso del periodo di durata utile di un'immobilizzazione alcune condizioni di utilizzo o addirittura l'operatività stessa dell'azienda possono subire mutamenti di rilievo, conseguentemente la residua possibilità di utilizzazione delle immobilizzazioni materiali

deve essere soggetta a un riesame e a una conferma costante nel tempo. Qualora si riscontri una riduzione durevole delle condizioni di utilizzo futuro, questa deve essere riflessa nel bilancio d'esercizio attraverso una svalutazione.

Se negli esercizi successivi vengono meno le condizioni che hanno portato alla svalutazione, deve essere ripristinato il valore precedente alla svalutazione.

INFORMATIVA SUPPLEMENTARE

La nota integrativa deve riportare:

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

La gestione ed il controllo

PRINCIPI E OBIETTIVI DEL CONTROLLO

Ai fini di garantire un adeguato livello qualitativo delle informazioni gestite e dei dati prodotti per il bilancio d'esercizio, le situazioni interinali ed il controllo di gestione, si riportano in sintesi i controlli fondamentali da prevedere nel processo di gestione delle immobilizzazioni materiali.

I principali obiettivi del controllo sono:

- accertamento dell'esistenza della proprietà e della libera disponibilità delle immobilizzazioni;
- accertamento della corretta valutazione delle immobilizzazioni;
- accertamento della corretta determinazione dei fondi di ammortamento;
- verifica della competenza di periodo delle operazioni registrate nei conti accessi alle immobilizzazioni ed ai fondi di ammortamento;
- accertamento della corretta esposizione in bilancio delle immobilizzazioni e dei fondi di ammortamento;

- accertamento della uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente.
Per semplificare la lettura e l'individuazione dell'ambito di applicazione dei controlli, l'esposizione degli stessi segue una logica delle attestazioni di bilancio che i controlli devono coprire.

PROCEDURE MINIME DI CONTROLLO

1. INVENTARIO FISICO DELLE IMMOBILIZZAZIONI

L'azienda deve aver effettuato un inventario fisico iniziale completo dei cespiti e deve avere recepito le risultanze di tale inventario nel libro cespiti o nel software che gestisce l'inventariazione dei beni.

È necessario prevedere l'aggiornamento dell'inventario fisico dei cespiti (possibilmente con cadenza annuale) che consenta di monitorare:

- a. l'esistenza dei beni (tutela del patrimonio);
- b. l'ubicazione (per l'aggiornamento del Centro di Costo cui il bene è imputato);
- c. il responsabile del bene (assegnatario);
- d. lo stato di funzionamento (per modificare eventualmente la vita utile o per prendere in considerazione l'ipotesi di svalutazioni dell'attivo immobilizzato).

L'inventario può essere eventualmente effettuato in modo ciclico (e comunque almeno ogni 3 anni per classe di cespiti o per centro di costo ma deve comunque garantire la completezza della verifica fisica.

2. PREDISPOSIZIONE DI UN PIANO DEGLI INVESTIMENTI

Il piano degli investimenti deve essere prodotto per un arco temporale di almeno tre esercizi, quindi deve essere ridefinito in modo specifico all'inizio di ogni esercizio.

Il piano degli investimenti deve essere elaborato sentito il parere dei responsabili delle U.O. di natura sanitaria, oltre che i gestori dei budget per fattore produttivo.

La predisposizione di un piano degli investimenti consente di:

- conoscere le esigenze della struttura;
- programmare gli investimenti in base alle disponibilità di autofinanziamento e all'ottenimento di eventuali contributi in conto capitale;
- valutare l'economicità degli investimenti in base ai ricavi attesi dagli stessi.

3. ADEGUATA INVENTARIAZIONE DEI BENI

Tutti i cespiti ricevuti devono essere immediatamente inventariati (il prezzo di riferimento può essere quello dell'ordine fino al ricevimento della fattura) e la stampa del numero di matricola deve essere apposta sul bene.

Fino al momento del collaudo con esito positivo, il bene non può entrare nel processo produttivo e conseguentemente non va attivato il relativo processo di ammortamento.

Con l'inventariazione il cespite deve trovare la sua collocazione in azienda e il bene deve essere abbinato al Centro di Costo utilizzatore.

Il momento dell'inventariazione è anche il momento in cui si abbina il cespite alla classe di immobilizzazioni adeguata e si attribuisce allo stesso l'aliquota di ammortamento più

indicata (generalmente quella prevista dai presenti principi, ma potrebbe anche essere previsto un diverso periodo di ammortamento se il bene ha una diversa vita utile)

4. INDIVIDUAZIONE DEI CESPITI ACQUISTATI CON CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE

Per i beni acquisiti con contributi in conto capitale deve essere effettuato l'abbinamento dei contributi ricevuti con i beni stessi.

Tale procedura è indispensabile per sterilizzare correttamente gli ammortamenti e per monitorare nel tempo i contributi in conto capitale iscritti nel patrimonio netto.

I dati consuntivi devono essere periodicamente confrontati (almeno trimestralmente) con il piano degli investimenti al fine di individuare eventuali anomalie e di rivedere se necessario il piano in base alle nuove esigenze di investimento.

5. CONTROLLO SULLA CAPITALIZZABILITÀ DELLE MANUTENZIONI

Le manutenzioni aventi natura straordinaria devono essere autorizzate dall'ufficio competente.

E' necessario prevedere un controllo congiunto da parte dell'ufficio competente e dell'U.O. Acquisizione risorse assieme al servizio economico-finanziario per la verifica della capitalizzabilità delle manutenzioni aventi natura straordinaria. Tale controllo deve essere formalizzato.

6. RICONCILIAZIONE TRA LIBRO CESPITI E CONTABILITÀ GENERALE

Periodicamente è necessario effettuare una riconciliazione tra la contabilità cespiti (libro cespiti) e la contabilità generale al fine di individuare, analizzare e, se necessario, correggere eventuali differenze.

Tale riconciliazione deve essere prevista almeno in fase di predisposizione del bilancio sebbene gestionalmente sia raccomandata una riconciliazione a cadenza infrannuale (trimestrale).

7. DISMISSIONE DEI CESPITI

La dismissione dei cespiti deve essere tempestivamente comunicata dal responsabile consegnatario del bene all'ufficio inventariazione per l'attivazione delle procedure di dismissione e di eliminazione del bene dal libro cespiti.

Le modalità di dismissione devono essere prontamente comunicate al servizio economico-finanziario per l'emissione dell'eventuale fattura (in caso di cessione) o per la gestione dell'eventuale permuta oltre che per la rilevazione contabile della plusvalenza o della minusvalenza emersa una volta predisposta la delibera formale di dismissione.

8. RICONCILIAZIONE DELLE IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO RISULTANTI IN CONTABILITÀ GENERALE CON IL PROSPETTO DI AVANZAMENTO LAVORI DELL'UFFICIO COMPETENTE

Almeno a fine esercizio il conto di contabilità generale immobilizzazioni in corso (materiali ed immateriali) deve essere riconciliato con le risultanze gestionali dell'ufficio competente.

L'allineamento di questi due dati deve garantire la corretta capitalizzazione dei beni per i soli beni o per le sole opere aventi effettiva utilità futura (possibilità di recupero del costo

sostenuto in conseguenza di effettive migliorie apportate ai beni esistenti o recuperabilità attraverso i ricavi attesi dall'opera in costruzione).

Il prospetto dell'ufficio competente deve inoltre indicare la percentuale di avanzamento dell'opera, la data prevista per il suo completamento, la classe di cespiti in cui sarà classificata l'opera una volta conclusa.

Casistica

3.1 IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI (DIVERSE DAI FABBRICATI) NON UTILIZZATE O CHE NEL PIANO PLURIENNALE DI INVESTIMENTI DELL'AZIENDA SONO DESTINATE A NON ESSERE PIÙ UTILIZZATE

Una immobilizzazione che non viene utilizzata (o che si prevede non venga utilizzata nel piano degli investimenti pluriennali), qualora non sia destinata alla vendita e non partecipi all'attività dell'azienda, non può essere iscritta nell'attivo immobilizzato e il residuo valore da ammortizzare deve essere completamente imputato a conto economico.

3.2 AMMORTAMENTO DI UN CESPITE DISMESSO NELL'ESERCIZIO

Nel bilancio relativo all'anno nel quale si effettua la dismissione o la vendita di un cespite l'ammortamento non va calcolato.

3.3 BENI IN LEASING

Ai fini di una standardizzazione contabile delle aziende sanitarie umbre, il trattamento contabile suggerito è quello del metodo patrimoniale. In base a tale metodo le operazioni di leasing sono contabilizzate alla stregua di un contratto di affitto, in particolare:

- **alla stipula** del contratto di leasing, in considerazione del fatto che non si è ancora avuto il trasferimento della proprietà del bene, questo non viene rilevato in contabilità. Occorre però iscrivere nei conti d'ordine accesi agli impegni il valore dei canoni da corrispondere, comprensivo del valore di riscatto del bene;
- **al momento del pagamento periodico dei canoni di leasing** occorrerà procedere contabilmente alla liquidazione e al regolamento del debito nei confronti della società di leasing, nonché allo storno del canone pagato nei conti d'ordine;
- **in bilancio** l'azienda dovrà indicare il risconto dell'eventuale rata iniziale (maxicanone) versata;
- **al momento del riscatto del bene**, ovvero nel momento del passaggio di proprietà, occorre iscrivere in contabilità il valore del cespite (pari al valore di riscatto) addebitando il conto di riferimento secondo la natura del cespite stesso. Da questo momento in poi il cespite è sottoposto al processo di ammortamento per il periodo residuo di utilizzazione del bene.

3.4 IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO

I cespiti in corso di esecuzione e gli anticipi corrisposti ai fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali vanno iscritti nella voce "Immobilizzazioni in corso e acconti". L'azienda deve disporre di un dettaglio per progetto. Al completamento del progetto

(tipicamente alla firma del verbale di collaudo) il valore del bene deve essere iscritto nella relativa voce delle immobilizzazioni e deve essere avviato il processo di ammortamento.

3.5 IMMOBILIZZAZIONI ACQUISITE CON CONTRIBUTI IN C/ESERCIZIO A DESTINAZIONE VINCOLATA

Le immobilizzazioni acquisite utilizzando contributi in conto esercizio a destinazione vincolata devono essere interamente ammortizzate nell'esercizio di acquisizione.

3.6 BENI DI VALORE ARTISTICO

In beni di valore artistico di proprietà dell'azienda devono essere inseriti negli inventari e valutati a valore pari a 0, salvo il caso in cui siano acquisiti a titolo oneroso.

In tal caso dovranno essere iscritti in bilancio al costo sostenuto.

Vista la particolare natura di tali beni, generalmente non suscettibili di perdite di valore nel tempo, si ritiene corretto non procedere ad ammortamento.

In caso di sostenimento di spese di restauro ad utilità pluriennale su beni di valore artistico, queste possono essere ammortizzate in funzione della natura del bene cui si riferiscono.

3.7 IMMOBILIZZAZIONI ACQUISITE IN PARTE CON CONTRIBUTI IN C/CAPITALE E IN PARTE CON MEZZI PROPRI

Le quote di ammortamento delle immobilizzazioni acquisite mediante finanziamenti in c/capitale e con la compartecipazione di risorse proprie dell'azienda devono essere sterilizzate ciascun anno solo per la parte finanziata tramite detti contributi.

Tale impostazione vale anche per le manutenzioni straordinarie capitalizzate.

3.8 AMMORTAMENTO DELLE MANUTENZIONI STRAORDINARIE

In pratica si fa spesso riferimento alla distinzione tra manutenzione ordinaria e manutenzione straordinaria. La prima è quella costituita dalle manutenzioni e riparazioni, che rappresentano spese di natura ricorrente, che si sostengono per pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso, ecc.. Si tratta di spese che servono a mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento. Le spese di manutenzione ordinaria costituiscono costi dell'esercizio in cui sono state sostenute.

La seconda è costituita da quei costi che si concretizzano in un incremento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza, ovvero che prolungano la vita utile dei vari cespiti. Tali costi rientrano tra quelli capitalizzabili. Le manutenzioni straordinarie capitalizzate devono essere ammortizzate per un periodo non superiore alla vita utile del bene a cui si riferiscono.

Per quanto concerne la valutazione dei cespiti in caso di operazioni di ampliamento, ammodernamento e/o miglioramento degli elementi strutturali degli stessi, si rinvia a quanto descritto nel Principio contabile nazionale n. 4 sub D.III).

3.9 SOPRAVVENIENZE PATRIMONIALI SUCCESSIVE ALLA COSTITUZIONE DELL'AZIENDA

I fabbricati, i terreni agricoli e le aree fabbricabili provenienti dal patrimonio dei Comuni, in precedenza utilizzati dalle ex UU.SS.LL., non trasferiti all'azienda al momento della costituzione, ma pervenuti in un momento successivo devono essere iscritti come incremento del Fondo di dotazione, valutandoli al valore catastale ai fini ICI, rivalutato del 5%.

Fino a quando la procedura di trasferimento non è ultimata, tali beni devono essere iscritti tra i conti d'ordine.

3.10 MANUTENZIONI STRAORDINARIE SU BENI CONFERITI DAI COMUNI DOPO LA COSTITUZIONE DELL'AZIENDA

Qualora su un bene conferito dal Comune dopo il 1997 siano state operate manutenzioni di natura straordinaria (iscritte come tali nella voce Migliorie su beni di terzi), esse devono essere portate ad incremento del valore catastale del cespite cui si riferiscono.

3.11 CONTENUTO DELLE VOCI "IMPIANTI E MACCHINARI SANITARI" E "ATTREZZATURE SANITARIE E SCIENTIFICHE"

La nuova struttura del bilancio d'esercizio prevede la seguente distinzione:

A.II.3. Impianti e macchinari:

A.II.4. Attrezzature sanitarie e scientifiche.

Al fine di garantire l'uniformità e l'omogeneità del trattamento contabile nelle aziende sanitarie si suggerisce il seguente trattamento delle poste:

- beni a basso contenuto tecnologico: sono da collocarsi tra impianti e macchinari;
- beni ad alto contenuto tecnologico: sono da collocarsi tra attrezzature sanitarie e scientifiche.

Per contenuto tecnologico si intende la novità e la rilevanza della tecnologia utilizzata dal macchinario/attrezzatura. Un alto grado di informatizzazione ed automazione, la capacità di elaborazione di grandi quantità di dati, l'utilizzo di tecnologie digitali, di materiali innovativi, etc. sono elementi che caratterizzano i beni ad alto contenuto tecnologico. Ne sono esempio le TAC, le RMN, le attrezzature di laboratorio, ecc.

3.12 VALORE DEI TERRENI A SEGUITO DI ABBATTIMENTO DI FABBRICATI

Nel caso in cui venga abbattuto un fabbricato che incorpora anche il valore dei terreni sui quali essi insistono e l'area dei fabbricati demoliti non sia destinata a nuova edificazione, il valore dei terreni va scorporato sulla base di stime. Se, tuttavia, l'area dei fabbricati demoliti è destinata a nuova edificazione, il valore dei terreni si presume incorporato al valore del nuovo fabbricato.

3.13 PLUSVALENZE ORDINARIE

I proventi rappresentati dalle plusvalenze relative alla cessione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi che vengono alienati per effetto di deperimento economico-tecnico e che hanno scarsa significatività rispetto alla totalità di beni strumentali utilizzati per la normale attività o comunque una entità tale da non stravolgere il significato tecnico del valore intermedio indicato come differenza tra valore e costo della produzione, devono essere indicati nel conto economico nella voce *altri ricavi e proventi*. Le plusvalenze generate dalla cessione di fabbricati devono, invece, ritenersi sempre di *carattere straordinario*.

3.14 SUDDIVISIONE DI IMMOBILE

Qualora un bene immobile venga suddiviso in più unità, ognuna dotata di specifiche aliquote catastali (es. terreno e immobile), il valore dello stesso già iscritto in contabilità dovrà essere ripartito tra i due nuovi cespiti. Considerato che la somma dei valori assegnati

ai due nuovi cespiti deve essere pari al valore iniziale di iscrizione dell'unico bene immobile, non è ipotizzabile l'indicazione di una sopravvenienza attiva.

3.15 INVENTARIAZIONE DEI BENI PLURIENNALE DI MODICO VALORE

Al fine di semplificare le operazioni di inventariazione dei beni aventi natura pluriennale, si reputa opportuno non procedere ad inventariazione analitica con appostazione del codice per i beni di valore complessivo inferiore a Euro 250,00. Tali costi vengono presidiati tramite il controllo budgetario.

3.16 NUOVI FABBRICATI ACQUISITI TRAMITE CONFERIMENTO

Nel caso di fabbricati di nuova costruzione acquisiti al patrimonio dell'azienda tramite atto di conferimento il valore di iscrizione del cespite è pari "al valore di costo" sostenuto dall'ente conferente che ne attesta la valutazione. L'iscrizione in bilancio avviene con l'apertura del conto nell'attivo acceso all'immobilizzazione ed in contropartita nel passivo al finanziamento per investimenti in conto capitale. Il bene sarà poi oggetto del normale processo di ammortamento e sterilizzazione secondo le aliquote di ammortamento della categoria di appartenenza.

PRINCIPIO N. 4 RIMANENZE

La posta contabile

NATURA

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

In risposta alle esigenze informative del Ministero si suddividono in “scorte sanitarie”, “non sanitarie” ed “acconti”.

Per scorte sanitarie si intendono le rimanenze di beni necessari per il normale svolgimento dell'attività dell'azienda e finalizzate all'erogazione di servizi sanitari.

Per scorte non sanitarie si intendono rimanenze di beni non utilizzati per il normale svolgimento dell'attività istituzionale dell'azienda, ma accessori alla prestazione dei servizi.

La voce acconti accoglie gli ammontari pagati ai fornitori di servizi o di beni, sanitari e non sanitari, a cui non è corrisposta, entro la data del 31.12, la prestazione del servizio o la consegna dei beni.

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

Le rimanenze di magazzino includono:

- a) le rimanenze di magazzino presso i magazzini dell'azienda, ad esclusione di quelle ricevute da terzi in visione, in prova, in conto lavorazione e/o deposito, ecc.;
- b) le scorte di beni di consumo già prelevate dai magazzini, ma ancora giacenti presso i presidi dell'Azienda (reparti ospedalieri, poliambulatori, laboratori, gabinetti radiologici, farmacie per la distribuzione diretta, ecc.);
- c) le giacenze di proprietà dell'azienda presso terzi in conto deposito, lavorazione, prova, ecc.;
- d) materiali, beni e prodotti acquistati, non ancora pervenuti bensì in viaggio quando, l'azienda ha già acquisito il titolo di proprietà.

CONTABILIZZAZIONE

Le scorte vengono contabilizzate in sede di scritture di assestamento al 31/12 di ciascun anno dopo l'opportuna rilevazione inventariale.

In contabilità generale, la svalutazione dei valori riferiti alle rimanenze di magazzino deve essere effettuata mediante l'addebitamento dello specifico conto economico (“Accantonamento per obsolescenza rimanenze sanitarie” o “Accantonamento per obsolescenza rimanenze non sanitarie”) e l'accreditamento del conto Fondo obsolescenza rimanenze (“sanitarie” o non sanitarie”).

In bilancio, il valore patrimoniale delle rimanenze deve essere esposto al netto del relativo fondo obsolescenza. L'accantonamento per obsolescenza delle rimanenze deve

essere imputato nel conto economico a diretta riduzione della voce Variazioni delle rimanenze (sanitarie e non sanitarie).

La rendicontazione

CRITERIO DI VALUTAZIONE

La valutazione del magazzino avviene al minore tra il costo storico ed il valore di mercato.

In particolare, il costo storico è costituito dal complesso dei costi sostenuti per ottenere la proprietà delle rimanenze di magazzino nel loro attuale sito e condizione.

Per i prodotti acquistati, per costo di acquisto si intende il prezzo effettivo d'acquisto più gli oneri accessori (gli oneri finanziari sono esclusi sia dal concetto di prezzo effettivo d'acquisto, sia da quello di oneri accessori).

Per valore di mercato, invece, si intende, ai fini della valutazione delle rimanenze di magazzino, il costo di sostituzione per i beni che partecipano alla prestazione del servizio.

Vi possono essere dei casi in cui, pur essendo il costo di sostituzione inferiore al costo storico, quantità normali di beni che partecipano alla prestazione del servizio possono essere realizzate ad un valore (valore netto di realizzo) uguale o superiore al loro costo storico. Se la possibilità del loro realizzo è oggettivamente documentabile e verificabile, tali materiali non devono esser svalutati. In questo caso, il costo storico dei beni in rimanenza, oltre agli ulteriori oneri di completamento del servizio, sarà recuperabile attraverso i ricavi conseguenti alla prestazione del servizio.

Il costo di sostituzione rappresenta il costo con il quale può essere riacquistata una voce in magazzino.

Il criterio di valutazione adottato per la determinazione del costo storico è quello del costo medio ponderato, che considera le unità di un bene acquistato in date diverse ed a diversi costi come facenti parte di un insieme, in cui i singoli acquisti e le singole produzioni non sono più identificabili ma sono tutti ugualmente disponibili.

Ai fini dell'inserimento nel bilancio di esercizio la ponderazione deve essere calcolata su base annuale.

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

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

INFORMATIVA SUPPLEMENTARE

Deve essere indicato in nota integrativa:

- a. il principio generale di valutazione (minore tra costo e mercato);
- b. i criteri adottati per la svalutazione al valore di mercato specificando anche a quale tipologia del valore di mercato sono state svalutate le rimanenze obsolete ed a lento

- ri giro. Il ripristino del costo originario, qualora vengano meno le ragioni che avevano reso necessario l'abbattimento al valore di mercato, ed il conseguente effetto sul conto economico.
- c. l'eventuale cambiamento dei metodi, le ragioni del medesimo ed il relativo effetto sul conto economico nonché il metodo di contabilizzazione. Inoltre, gli eventuali rilevanti cambiamenti nella classificazione delle voci.
 - d. qualsiasi gravame (ad esempio, pegno, patto di riservato dominio, ecc.) relativo alle rimanenze di magazzino.
 - e. la differenza, se significativa, fra il valore delle rimanenze di magazzino a prezzi di mercato e la valutazione di bilancio, se inferiore.
 - f. la tabella riepilogativa nella quale si suddividono le rimanenze presso i magazzini centrali rispetto a quelle presso i presidi dell'Azienda.

La gestione ed il controllo

PRINCIPI E OBIETTIVI DEL CONTROLLO

Ai fini di garantire un adeguato livello qualitativo delle informazioni gestite e dei dati prodotti per il bilancio d'esercizio, le situazioni interinali ed il controllo di gestione, si riportano in sintesi i controlli fondamentali da prevedere nel processo di gestione delle rimanenze.

I principali obiettivi del controllo sono:

- accertamento dell'esistenza fisica delle giacenze;
- verifica del titolo di proprietà o di possesso;
- accertamento della corretta valutazione mediante: controllo della determinazione del costo, controllo della determinazione del prezzo di mercato in termini comparativi rispetto al costo;
- verifica della competenza dei costi e dei ricavi rilevati nel periodo rispetto alle giacenze di magazzino;
- accertamento dell'uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente.

Per semplificare la lettura e l'individuazione dell'ambito di applicazione dei controlli, l'esposizione degli stessi segue una logica delle attestazioni di bilancio che i controlli devono coprire.

PROCEDURE MINIME DI CONTROLLO

1. ESISTENZA FISICA DELLE GIACENZE

Le diverse fasi della gestione di magazzino devono essere affidate a singoli responsabili incaricati di garantire il rispetto di idonee procedure, quali:

a) determinazione di linee di responsabilità per le giacenze di magazzino

- 1) al ricevimento del bene: identificazione, controlli quantitativi e qualitativi, collaudi, riscontri con gli ordinativi d'acquisto; tempestivo inoltro al destinatario;
- 2) nell'area di giacenza: adeguata dislocazione e disposizione dei beni; controllo sui movimenti all'interno del magazzino e sui prelievi, versamenti e movimenti vari tra il magazzino ed i reparti di destinazione;

3) nell'area di spedizione: controllo sulla corrispondenza tra quantità e qualità del bene da spedire e preventiva autorizzazione all'uscita, formalizzata su apposito documento; tempestivo inoltro del bene al destinatario; segnalazione dell'avvenuta uscita del bene agli uffici incaricati delle registrazioni relative ai beni presso terzi e della tenuta della contabilità di magazzino.

b) adeguata protezione fisica delle giacenze.

A questo fine è necessario che siano istituite e formalizzate appropriate misure per movimentare, immagazzinare e custodire le giacenze, salvaguardandole da incendi, fenomeni atmosferici, incuria, danneggiamenti colposi e dolosi, sottrazioni.

c) Uso e controllo di moduli prenumerati e approvati da responsabili autorizzati per la movimentazione fisica delle giacenze.

Questa prassi prevede che ogni movimentazione delle giacenze sia accompagnata e comprovata da appositi documenti (buoni di entrata, uscita, prelievo e versamento, collaudo, scarto, ecc.).

Tali documenti, emessi e firmati da responsabili a ciò autorizzati, possono consistere in moduli prenumerati per facilitarne il controllo di sequenza e la corretta archiviazione.

d) Esistenza di una contabilità della movimentazione di magazzino.

La contabilità di magazzino risulta necessaria dal punto di vista gestionale per poter seguire i movimenti delle giacenze, i livelli di riordino e individuare fenomeni di lento rigiro, obsolescenza, eccedenza di scorta, ecc.

Facilita altresì l'esecuzione di ricognizioni fisiche e controlli periodici di magazzino.

e) Rilevazione fisica delle giacenze effettuata periodicamente.

Una rilevazione fisica delle giacenze deve essere effettuata periodicamente.

Tale ricognizione può essere attuata:

- 1) in unica soluzione, mediante un inventario fisico completo;
- 2) con inventari parziali, su base ciclica, aventi una frequenza tale da inventariare, almeno una volta all'anno, tutte le componenti di magazzino;

Le risultanze inventariali devono essere riscontrate con le esistenze della contabilità di magazzino, per poter ricercare le cause di eventuali discordanze e per apportare le dovute rettifiche alle rilevazioni fisiche o a quelle contabili, oltre che alle procedure di gestione del magazzino.

f) Idonee procedure di rilevazione fisica delle giacenze.

Per un'appropriate esecuzione di un inventario fisico si richiede che siano previsti e risolti i punti seguenti:

- 1) una programmazione dell'inventario fisico che si concretizzi in appropriate norme scritte che disciplinino i settori di rilevazione, le modalità di esecuzione ed i soggetti responsabili, sia per i magazzini (farmaceutico ed economale) che per i reparti;
- 2) una razionale predisposizione delle giacenze allo scopo di facilitarne i conteggi;
- 3) un chiaro sistema di identificazione e descrizione delle scorte;
- 4) l'individuazione delle giacenze a lento rigiro, obsolete, difettose;
- 5) predisposizione di adeguate procedure di conteggio, riepilogazione e controllo delle quantità risultanti da inventario, mediante l'adozione di una idonea modulistica (cartellini prenumerati o simili);
- 6) un controllo sulle eventuali movimentazioni di magazzino che intervengono nel corso dell'inventario;
- 7) l'identificazione dei beni di terzi presso l'azienda e dei beni di proprietà dell'azienda che si trovano in viaggio o presso terzi;
- 8) corrette procedure di imputazione su base di competenza degli utilizzi e degli acquisti effettuati nel periodo precedente e in quello successivo all'inventario fisico.

2. TITOLO DI PROPRIETÀ O DI POSSESSO

L'azienda deve disporre di una documentazione e di un sistema di rilevazioni tali da poter provare e salvaguardare il suo diritto di proprietà sui beni acquistati, siano essi in suo possesso oppure in viaggio o giacenti presso terzi.

Per avere un costante controllo dei beni di sua proprietà ma giacenti presso terzi, l'azienda deve disporre di adeguate procedure, quali:

- a) emissione di appositi documenti per le uscite di beni a titolo non traslativo di proprietà, con l'indicazione della causale dell'uscita, del tipo e quantità del bene, del destinatario e di ogni altro elemento utile;
- b) emissione di documenti di rientro atti ad essere ricollegati con quelli correlativi di uscita;
- c) rilevazioni contabili dei documenti suddetti, idonee a consentire la definizione del rapporto con i terzi e la determinazione delle quantità ancora giacenti presso di essi;
- d) periodiche ispezioni fisiche presso i terzi o richieste agli stessi di conferme scritte relative alla quantità e qualità dei beni in loro possesso, ma di proprietà dell'azienda.

I beni di terzi presso l'azienda devono essere identificate o identificabili sia fisicamente che contabilmente.

A tal fine, oltre ad una documentazione di base e ad una contabilità del tipo già citato per i beni dell'azienda presso terzi, occorre disporre di apposite aree di giacenza, oppure di cartellini o simili mezzi atti a separare i beni di terzi da quelle di proprietà dell'azienda.

Nel caso di beni confusi o comunque non specificamente identificabili, il sistema in atto deve permettere il confronto tra le quantità totali in giacenza con quelle di proprietà dell'azienda e di terzi.

Tutte le limitazioni della libera disponibilità dei beni di sua proprietà devono essere tenute presenti dall'azienda mediante apposite rilevazioni dei vincoli esistenti (riserve di proprietà, privilegi, ecc.).

3. CORRETTA VALUTAZIONE DELLE GIACENZE DI MAGAZZINO

Il sistema di controllo interno deve dare la possibilità di procedere alla valutazione delle giacenze di magazzino in base ai principi contabili statuiti, tenendo presente, oltre al costo d'acquisto o di produzione, la comparazione dello stesso con il prezzo o valore di mercato.

1) Determinazione del costo

Alcune caratteristiche della contabilità analitica rilevanti ai fini del controllo interno sono di seguito elencate:

- a) collegamento della contabilità analitica con la contabilità generale;
- b) determinazione degli scostamenti tra contabilità generale e analitica, al fine di stabilire il grado di attendibilità di quest'ultima;
- c) registrazioni effettuate in base a documenti prenumerati e regolarmente approvati;
- e) tenuta dell'inventario permanente a valore oltre che a quantità.

2) Determinazione del prezzo di mercato.

L'azienda deve attuare delle procedure atte a consentire il raffronto tra il costo delle giacenze ed il relativo valore di mercato, così come definito dagli statuiti principi contabili, in tutti i casi in cui vi sia una indicazione della necessità di procedere a tale raffronto.

A tal fine, è necessario che la contabilità analitica permetta un'agevole individuazione delle giacenze soggette a fenomeni di scarsa redditività, lenta movimentazione, scadenza, obsolescenza ed eccedenza rispetto ai normali fabbisogni.

4. COMPETENZA DEI COSTI E DEI RICAVI RILEVATI NEL PERIODO RISPETTO ALLE GIACENZE DI MAGAZZINO

Il sistema di controllo in atto deve assicurare la correlazione tra i movimenti di magazzino e le registrazioni contabili, attribuendo sia gli uni che le altre al periodo di competenza, antecedente o susseguente alla data di bilancio.

A tal fine, le procedure devono garantire, tra l'altro, quanto segue:

- a) per gli acquisti:
 - 1. tempestiva emissione di appositi documenti per i beni entrati in magazzino o delle quali si sia comunque acquisita la proprietà;

2. raffronto dei documenti d'entrata con le fatture dei fornitori, con gli ordini e le delibere di acquisto;
 3. registrazione dei documenti d'entrata e delle relative fatture nel periodo in cui è effettivamente avvenuta l'entrata o l'acquisizione della proprietà delle giacenze;
 4. contabilizzazione dei costi accessori di acquisto (trasporto, assicurazione, ecc.) nel periodo in cui è registrato l'acquisto a cui si riferiscono;
 5. opportuno trattamento contabile dei documenti di entrata non coperti da fattura e delle fatture non abbinata ad alcun documento d'entrata;
- b) per le entrate e le uscite di beni a titolo non traslativo di proprietà:
1. emissione di appositi documenti, indicanti, tra l'altro, la clausola del movimento ed a che titolo lo stesso è avvenuto;
 2. tempestiva registrazione dei documenti suddetti in appositi libri o schedari, idonei a seguire il movimento del bene e ad individuare le giacenze dell'azienda presso terzi e quelle di terzi presso l'azienda;

5. UNIFORMITÀ DEI PRINCIPI CONTABILI RISPETTO ALL'ESERCIZIO PRECEDENTE

Il controllo interno deve garantire l'applicazione di principi contabili uniformi rispetto a quelli applicati nell'esercizio precedente e consentire l'individuazione delle eventuali difformità.

Qualsiasi variazione suscettibile di produrre un effetto significativo sui risultati d'esercizio e sulla situazione patrimoniale, deve essere approvata dalla direzione dell'azienda, la quale deve altresì spiegarne i motivi ed evidenziarne gli effetti.

Casistica

4.1 VALUTAZIONE AL MINORE TRA COSTO E MERCATO

Il principio del minore tra costo e mercato è inteso a misurare l'utilità o funzionalità attuale di un valore originario di magazzino. Sebbene il costo sia la base di partenza della valutazione del magazzino, si rende necessario - quando l'utilità o la funzionalità originaria è ridotta - modificare tale valore se esso non è recuperabile. Il metodo del minore tra costo e mercato serve appunto ad eliminare quei costi di magazzino che si prevede non possano essere recuperati in futuro.

Perdite derivanti da danni, deterioramenti, obsolescenza, ecc. devono essere rilevate, in conformità al criterio della prudenza, come componenti negativi del reddito nell'esercizio in cui si possono prevedere e non nell'esercizio in cui vengono alienate le relative partite di magazzino. In altri termini, ad esempio, il costo storico delle rimanenze di magazzino determinato con i criteri predetti può non essere recuperabile se i prezzi di acquisto sono diminuiti, se i beni si sono deteriorati, se sono divenuti obsoleti o se hanno un lento rigiro. L'esistenza di uno o più di questi eventi deve essere determinata per ogni voce di magazzino e considerata per stimare il futuro realizzo.

La rilevazione delle perdite di valore e utilità non deve però comportare un'eccessiva e non giustificata riduzione di valore, la quale modificherebbe artificiosamente i risultati sia dell'esercizio in cui il magazzino viene valutato, sia di quello in cui viene venduto.

4.2 VALUTAZIONE AL COSTO MEDIO PONDERATO ANNUO

Esempio di calcolo di media ponderata per periodo applicata ad una voce in giacenza.

	Q.TÀ	COSTO UNITARIO	COSTO TOTALE	COSTO MEDIO
Rimanenze all'inizio del periodo	100	100	10.000	100
<i>Acquisti del periodo:</i>				
Primo acquisto	100	120	12.000	
Secondo acquisto	150	150	22.500	
TOTALE ACQUISTI DEL PERIODO E RIMANENZA INIZIALE	350		44.500	127
Prelievi del periodo	150	127	19.050	
RIMANENZE DEL PERIODO	200		25.450	127

4.3 SCORTE DI MATERIALI PRESSO I PRESIDI DELL'AZIENDA

Fermo restando il principio della necessità di valutare, tra le rimanenze, anche i materiali di consumo già prelevati dai magazzini, ma ancora presenti, al 31/12 di ciascun esercizio, presso i presidi dell'azienda, si ritiene che la rilevazione inventariale annuale debba riguardare principalmente i beni di maggior valore ad esempio farmaci, prodotti diagnostici, lastre RX tra le rimanenze sanitarie; cartucce toner per stampanti e fotocopiatrici tra le rimanenze non sanitarie.

PRINCIPIO N. 5 CREDITI

La posta contabile

NATURA

I crediti rappresentano il diritto ad esigere ad una data scadenza determinati ammontari da clienti e da altri.

Come regola generale si ricorda che:

- **i crediti originati da ricavi per operazioni di gestione caratteristica a breve termine** sono iscrivibili in bilancio solo se sono maturati i relativi ricavi.

Sintetizzando, e prescindendo dai casi particolari, detti ricavi devono essere riconosciuti in base al principio della competenza quando si verificano entrambe le seguenti condizioni:

1. il processo produttivo del servizio è stato completato;
2. lo scambio è già avvenuto.

Per le prestazioni di servizi lo scambio si considera avvenuto quando il servizio è reso, cioè la prestazione è effettuata.

Per la vendita di beni, lo scambio avviene al passaggio del titolo di proprietà, alla data di spedizione o di consegna per i beni mobili secondo le modalità contrattuali dell'acquisto ed in base al trasferimento dei rischi dal punto di vista sostanziale.

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

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

CONTABILIZZAZIONE

I crediti vanno esposti nello stato patrimoniale al netto della svalutazione, eventualmente effettuata.

Anche gli altri accantonamenti stanziati per rettificare i crediti (resi, sconti ed abbuoni, ecc.) e ridurli al valore di presunto realizzo vanno esposti nello stato patrimoniale a riduzione della voce dell'attivo, salvo i casi in cui i crediti cui tali accantonamenti si riferiscono non siano più in essere ovvero le rettifiche comportino il pagamento di somme.

In tali casi essi vanno esposti in poste del passivo.

La rendicontazione

CRITERIO DI VALUTAZIONE

I crediti devono essere valutati secondo il presumibile valore di realizzazione.

Il valore nominale dei crediti in bilancio deve essere rettificato, tramite un fondo di svalutazione appositamente stanziato per le perdite per inesigibilità che possono ragionevolmente essere previste e che sono inerenti ed intrinseche ai saldi dei crediti esposti in bilancio.

Detto fondo deve essere sufficiente per coprire, nel rispetto del principio di competenza:

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

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

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

Qualora l'azienda ritenga il credito definitivamente non riscuotibile deve senza indugio procedere allo stralcio del credito stesso facendo fronte alla perdita manifestatasi con il fondo in precedenza accantonato o con una voce di costo da imputare al conto economico (oneri diversi di gestione).

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

INFORMATIVA SUPPLEMENTARE

Devono essere indicati in nota integrativa:

- il principio di valutazione dei crediti ed i criteri di determinazione della rettifica per svalutazione crediti, nonché l'ammontare di questa;
- l'ammontare dei crediti verso ciascuna azienda sanitaria umbra;
- ogni altro fatto di rilievo la cui conoscenza sia necessaria per la corretta e completa interpretazione del valore dei crediti in bilancio.

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

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

La gestione ed il controllo

PRINCIPI E OBIETTIVI DEL CONTROLLO

Ai fini di garantire un adeguato livello qualitativo delle informazioni gestite e dei dati prodotti per il bilancio d'esercizio, le situazioni interinali ed il controllo di gestione, si riportano in sintesi i controlli fondamentali da prevedere nel processo di gestione dei crediti.

I principali obiettivi del controllo sono:

- accertamento dell'esistenza;

- accertamento della corretta valutazione;
- verifica della competenza di periodo delle operazioni che hanno generato i crediti;
- accertamento della corretta esposizione in bilancio;
- accertamento dell'uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente.

Per semplificare la lettura e l'individuazione dell'ambito di applicazione dei controlli, l'esposizione degli stessi segue la logica delle attestazioni di bilancio che i controlli devono coprire.

PROCEDURE MINIME DI CONTROLLO

1. ESISTENZA DEI CREDITI

a) Separazione dei compiti e delle responsabilità

Le diverse fasi dell'acquisizione, rilevazione e gestione dei crediti devono essere applicate da enti aziendali separati, le cui principali funzioni possono essere così individuate:

- prestazione del servizio (attività di erogazione assistenza sanitaria, sociale ed altre attività) e predisposizione dei relativi documenti ai fini della rendicontazione;
- rilevazione tempestiva ed accurata delle prestazioni erogate e corretta registrazione dei crediti nel sistema di contabilità generale;
- incasso;
- valutazione ai fini del bilancio.

b) Uso e controllo di documenti idonei ed approvati

Questa prassi prevede che ogni operazione suscettibile di originare, modificare od estinguere i crediti sia accompagnata e comprovata da appositi documenti e che tali documenti siano controllati ed approvati prima della loro trasmissione a terzi e rilevazione contabile. La prenumerazione di tali documenti ne facilita il controllo di sequenza e la corretta archiviazione.

In base a tali documenti vengono effettuati controlli atti a garantire la correttezza formale e sostanziale delle operazioni che originano il credito. I controlli generalmente considerati opportuni comprendono:

- procedura di controllo dei crediti per contributi in conto esercizio e per altre tipologie di contributi rispetto alla documentazione di supporto (delibere regionali, atti di erogazione, ecc.). La procedura in oggetto deve inoltre prevedere la riconciliazione di tali importi con i soggetti debitori;
- individuazione di un responsabile di progetto per i contributi finalizzati e sociali, che garantisca sul rispetto delle finalità del contributo e sulla tempestiva ed accurata rendicontazione delle spese relative al progetto stesso;
- procedura di controllo della mobilità attiva, attraverso il confronto tra i dati comunicati della Regione e le stime effettuate internamente;
- procedura in grado di individuare e documentare puntualmente ed univocamente le prestazioni effettuate (ad esempio tramite l'abbinamento ad ogni prestazione effettuata di un numero progressivo);

- controllo di corrispondenza tra prestazioni prenotate/prestazioni effettuate/prestazioni pagate, con individuazione tempestiva di tutte le prestazioni effettuate e non pagate, e abbinamento degli incassi con le rispettive fatture emesse.

c) Analisi periodica delle risultanze contabili da parte di personale indipendente da quello addetto alla loro tenuta

La tenuta di corrette registrazioni contabili presuppone l'esistenza di sistemi di rilevazione più o meno complessi secondo la natura e le dimensioni dell'azienda, il numero ed il tipo dei suoi debitori. La correttezza e l'attendibilità delle scritture contabili devono essere periodicamente controllate da personale indipendente da quello addetto alla tenuta delle scritture stesse. I controlli normalmente effettuati includono:

- 1) riscontro tra i saldi dei conti individuali ed i saldi dei conti riepilogativi;
- 2) riscontro delle risultanze contabili dell'azienda con quelle dei clienti, mediante invio a questi ultimi di estratti conto o di lettere con la richiesta di conferma scritta del saldo a credito dell'azienda stessa;
- 3) riscontro degli incassi con le registrazioni nei conti individuali.

2. CORRETTA VALUTAZIONE DEI CREDITI

Il sistema di controllo interno deve dare la possibilità di procedere ad una corretta valutazione dei crediti, tenendo conto di tutti i fatti che possono influire sul valore degli stessi, quali, ad esempio, il rischio di inesigibilità e il costo finanziario di crediti a lungo termine.

a) Rischio di inesigibilità

Le procedure che, in genere, permettono di controllare e valutare il rischio di inesigibilità da parte dell'azienda, con particolare riferimento ai crediti verso clienti, possono essere esemplificate come segue:

- evidenza periodica dei crediti scaduti divisi per classi temporali di scaduto (anzianità dei crediti);
- procedure di sollecito dei clienti in ritardo con i pagamenti;
- azioni legali per il recupero del credito;
- evidenza statistica delle perdite su crediti sostenute negli anni al fine di quantificare il rischio generico di inesigibilità;

L'azienda deve inoltre prevedere un Regolamento che definisca la procedura relativa alla valutazione della solvibilità del debitore propeedeutica all'eventuale stralcio dei crediti.

3. COMPETENZE DI PERIODO DELLE OPERAZIONI CHE HANNO GENERATO I CREDITI

Il sistema di controllo interno deve essere tale da permettere la rilevazione del credito nel periodo di competenza, come definito dai principi contabili statuiti. Le procedure da adottare per consentire tale rilevazione possono essere così esemplificate:

- opportuno trattamento contabile delle prestazioni effettuate e non immediatamente pagate (con particolare riferimento all'attività libero-professionale ed ai ticket);
- procedura di controllo periodico formalizzato, con cadenza quindicinale o mensile, della fatturazione e degli incassi relativi alla libera professione in struttura ASL, tramite quadratura tra visite prenotate/visite effettuate/visite pagate, con

individuazione tempestiva di tutte le visite effettuate e non pagate (con contestuale iscrizione del credito per competenza);

- procedura di controllo formalizzato che preveda la quadratura tra prestazioni prenotate/prestazioni pagate e la registrazione per competenza di tutte le prestazioni effettuate e non pagate;
- procedura di gestione ordini e rilevazione delle prestazioni svolte, che consenta la completa fatturazione e registrazione per competenza dei ricavi;
- procedura di gestione dei flussi informativi tale da consentire la registrazione per competenza dei ricavi relativi ai ricoveri ospedalieri in mobilità attiva;
- procedura di gestione e controllo dei contributi tale da consentire la registrazione per competenza degli stessi;
- registrazione dei documenti di uscita e delle relative fatture di vendita nel periodo di competenza;
- opportuno trattamento contabile dei documenti di uscita non coperti da fattura e delle fatture non corrispondenti a documenti di uscita.

Casistica

5.1 INCASSO

L'azienda deve registrare l'incasso al momento in cui dispone del denaro. Nel caso in cui l'incasso avvenga mediante istituto di credito, il credito si chiude al momento in cui l'istituto di credito da notizia dell'avvenuta operazione di incasso.

5.2 SVALUTAZIONE CREDITI PER PRESTAZIONI EFFETTUATE NEGLI ESERCIZI PRECEDENTI ALLA CHIUSURA DEL BILANCIO

I crediti per prestazioni effettuate negli esercizi precedenti a quello della chiusura del bilancio devono essere valutati in base alla loro effettiva possibilità di recupero.

5.3 SVALUTAZIONE CREDITI PER PRESTAZIONI EFFETTUATE NELL'ESERCIZIO

A prescindere dalle necessarie attività finalizzate al recupero dei crediti non riscossi, l'azienda deve provvedere ciascun anno ad accantonare al fondo svalutazione crediti un importo equivalente alla media annuale dei corrispettivi analoghi non riscossi degli ultimi tre esercizi precedenti a quello della chiusura del bilancio. Naturalmente tale procedura non sostituisce la ricostruzione analitica delle diverse posizioni finalizzata all'eliminazione delle perdite certe.

5.4 CREDITI PER MOBILITÀ VERSO AZIENDE DEL SERVIZIO SANITARIO REGIONALE

Nel caso che, per i rapporti di credito / debito tra Aziende del Servizio Sanitario Regionale, sia stata attivata la procedura prevista dalle regole per la compensazione della

mobilità sanitaria intra-regionale, tali crediti non devono essere svalutati fino a pronunciamento del Collegio arbitrale, salvo informativa in Nota Integrativa.

5.5 SVALUTAZIONE CREDITI VERSO PROCEDURE CONCORSUALI

I crediti verso procedure concorsuali devono essere svalutati per il loro intero importo salvo l'esistenza di polizze fidejussorie o altre garanzie prestate da soggetti non falliti.

5.6 SVALUTAZIONE CREDITI OGGETTO DI CONTENZIOSO

Il credito non riconosciuto dal debitore ed oggetto di contenzioso giudiziario deve essere valutato in bilancio secondo le effettive possibilità di riscossione. A tal fine l'azienda può dotarsi di specifico parere del legale.

5.7 CREDITI DI PICCOLO IMPORTO

La perdita definitiva del credito può derivare dall'esaurimento senza esito delle procedure legali di recupero crediti, dalla chiusura di una procedura concorsuale, ma anche dall'abbandono di crediti di piccolo importo che non giustificerebbero il ricorso a procedure legali onerose, dal compiersi della prescrizione, da accordi transattivi tesi ad evitare un contenzioso giudiziario, dalla cessione del credito.

5.8 IRREPERIBILITÀ DEL DEBITORE

In caso di irreperibilità del debitore o di accertata inconsistenza patrimoniale di quest'ultimo, si ritiene opportuno lo stralcio immediato del credito e l'inserimento del relativo onere sui costi dell'esercizio.

5.9 CREDITI NELL'AMBITO DEL SERVIZIO SANITARIO REGIONALE

Considerata la specificità dei rapporti economici nell'ambito del Servizio Sanitario Regionale, si ritiene opportuno non iscrivere sui bilanci delle Aziende Sanitarie ricavi legati ad eventuali interessi attivi per ritardata riscossione dei Crediti Infragrupo.

PRINCIPIO N. 6 DISPONIBILITÀ LIQUIDE

La posta contabile

NATURA

I Fondi liquidi di un'azienda sanitaria sono tipicamente formati da:

Denaro e valori in cassa.

Sono rappresentati dal denaro contante esistente nell'Azienda, nei vari presidi e nelle casse economali. La relativa voce di bilancio include anche eventuali assegni non ancora versati sul conto del cassiere.

Depositi presso l'istituto cassiere, Banca d'Italia o altri istituti di credito.

La specifica voce di bilancio comprende i saldi attivi dei conti presso la Banca d'Italia, riconciliati tramite l'Istituto Tesoriere, includendo anche gli eventuali interessi attivi maturati a fine anno.

L'indicazione dei soli saldi attivi, dovuta al divieto di compensazione di partite sancito dal principio contabile nazionale n.14, implica che i saldi passivi dovranno essere indicati separatamente nella voce del passivo «Debiti verso istituto tesoriere».

Depositi postali.

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

CONTABILIZZAZIONE

I saldi dei conti bancari devono tenere conto di tutti i pagamenti disposti entro la data di chiusura dell'esercizio e di tutti gli incassi effettuati prima della chiusura dell'esercizio.

La rendicontazione

CRITERIO DI VALUTAZIONE

Le disponibilità liquide costituite da:

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

INFORMATIVA SUPPLEMENTARE

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

- a) natura dei fondi in c/capitale, in c/esercizio ed eventuali vincoli su di essi;

- b) ogni altra informazione la cui conoscenza sia necessaria per la corretta comprensione delle voci riguardanti le disponibilità liquide.

La gestione ed il controllo

PRINCIPI E OBIETTIVI DEL CONTROLLO

Ai fini di garantire un adeguato livello qualitativo delle informazioni gestite e dei dati prodotti per il bilancio d'esercizio, per le situazioni interinali e per il controllo di gestione, si riportano in sintesi i controlli fondamentali da prevedere nel processo di gestione delle disponibilità liquide.

I principali obiettivi del controllo sono:

- accertamento dell'esistenza e della libera disponibilità;
- verifica della competenza di periodo delle operazioni da cui derivano le giacenze di cassa ed i crediti e debiti verso istituti di credito;
- accertamento della corretta esposizione in bilancio.

PROCEDURE MINIME DI CONTROLLO

Per semplificare la lettura e l'individuazione dell'ambito di applicazione dei controlli, l'esposizione degli stessi segue la logica delle attestazioni di bilancio che i controlli devono coprire.

1. ESISTENZA E LIBERA DISPONIBILITÀ

a) Separazione dei compiti e delle responsabilità

Le diverse fasi della gestione delle giacenze di cassa e dei crediti e debiti verso l'istituto cassiere o altri istituti di credito devono essere attribuite ad enti aziendali separati, le cui principali funzioni possono essere così suddivise:

- ricevimento di valori (contanti, assegni, effetti);
- richiesta di pagamenti da effettuare;
- custodia e gestione dei valori e degli assegni;
- controllo ed approvazione dei versamenti, dei pagamenti, dei prelievi e dei trasferimenti di fondi;
- rilevazioni contabili relative alle operazioni di cui sopra;
- controllo degli estratti conto e di altri documenti ricevuti dagli istituti di credito.

Inoltre, gli enti responsabili delle operazioni di cassa e di tesoreria dovrebbero essere indipendenti da quelli addetti ad altre importanti funzioni aziendali, quali, ad esempio, gli acquisti, le vendite, la gestione dei rapporti col personale, la contabilità generale.

b) Uso e controllo di documenti idonei ed approvati

Questa prassi prevede che ogni operazione di cassa e di tesoreria sia accompagnata e comprovata da appositi documenti e che tali documenti siano controllati ed approvati prima della loro rilevazione contabile.

I documenti più comuni in uso per la rilevazione contabile di incassi e pagamenti sono:

- liste analitiche degli incassi (clienti, casse ticket, casse economali, ecc.);
- reversali d'incasso;
- distinte di versamento presso l'Istituto Tesoriere;
- ricevute rilasciate dall'Istituto Tesoriere, relative ai versamenti effettuati;
- documenti di accredito rimessi dall'Istituto Tesoriere;
- mandati di pagamento;
- matrici degli assegni emessi;
- copie delle disposizioni scritte all'Istituto Tesoriere;
- documenti di addebito rimessi dall'Istituto Tesoriere.

I controlli relativi alle operazioni di cassa e di tesoreria comprendono generalmente:

- tempestivo versamento presso l'istituto di credito del totale degli assegni e dei valori suddetti;
- pronta segnalazione alla contabilità degli incassi effettuati e dei relativi versamenti presso l'Istituto Tesoriere: incassi e versamenti possono essere segnalati, rispettivamente, mediante copie delle liste analitiche degli incassi (unite alle eventuali lettere accompagnatorie) e delle distinte di versamento;
- comparazione delle ricevute rilasciate dall'Istituto Tesoriere, relative ai versamenti effettuati, con le distinte di versamento, le reversali d'incasso e le liste analitiche degli incassi;
- effettuazione dei pagamenti tramite cassa solo per le spese di piccolo importo, utilizzando fondi a giacenza prefissata reintegrabili periodicamente;
- ordinazione dei pagamenti tramite l'Istituto Tesoriere da parte di responsabili muniti dei necessari poteri;
- controllo dei mandati di pagamento, degli assegni emessi e degli altri eventuali mezzi di pagamento con i giustificativi di spesa (fatture fornitori o simili);
- collegamento dell'avvenuto pagamento sui giustificativi di spesa, al fine di prevenire una duplicazione di pagamento.

c) Analisi periodica delle risultanze contabili da parte di personale indipendente da quello addetto alla loro tenuta

La correttezza e l'attendibilità delle scritture contabili devono essere periodicamente controllate da personale indipendente da quello addetto alla loro tenuta.

I controlli normalmente effettuati comprendono:

- riscontro delle risultanze contabili di cassa con le giacenze effettive ad una certa data;
- riscontro delle risultanze contabili relative ai crediti ed ai debiti verso istituti di credito con gli estratti-conto rimessi dagli istituti di credito stessi.

2. VERIFICA DELLA COMPETENZA DI PERIODO DELLE OPERAZIONI DA CUI DERIVANO LE GIACENZE DI CASSA ED I CREDITI E DEBITI VERSO ISTITUTI DI CREDITO

Il sistema di controllo interno deve essere tale da permettere la rilevazione delle operazioni da cui derivano le giacenze di cassa ed i crediti e debiti verso istituti di credito nel periodo di competenza, come definito dagli statuiti principi contabili.

Normalmente, le procedure che consentono tale rilevazione si basano sulla tempestiva trasmissione in contabilità dei documenti citati al precedente punto 1/b. La pre-numerazione di tali documenti, nei casi in cui la stessa sia possibile, facilita il controllo di sequenza degli stessi e quindi anche la loro corretta rilevazione nel periodo di competenza.

3. CORRETTA ESPOSIZIONE IN BILANCIO

Il sistema di controllo interno, esistente nell'azienda, deve essere in grado di fornire i dati necessari per la corretta presentazione in bilancio delle giacenze di cassa e dei crediti e debiti verso istituti di credito.

Al fine di rendere tali dati facilmente reperibili, l'azienda deve disporre di un piano dei conti che permetta la classificazione e la descrizione delle giacenze di cassa e dei crediti e debiti verso istituti di credito secondo quanto richiesto dagli statuiti principi contabili.

PRINCIPIO N. 7 RATEI E RISCONTI

La posta contabile

NATURA

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

CONTABILIZZAZIONE

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

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

La rettifica così attuata produce la diretta riduzione dell'onere o del provento originariamente rilevato in modo che, nel conto economico, emerga la sola entità di competenza dell'esercizio.

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

Tenuto conto del fatto che l'iscrizione in bilancio dei costi e dei ricavi per mobilità sanitaria avviene sulla base dei dati comunicati ufficialmente dalla Regione, e che la rilevazione del valore dei ricoveri avviene, da parte della Regione, al momento della compilazione della SDO (scheda di dimissione ospedaliera), non si ritiene opportuna la valutazione e l'iscrizione, né tra le rimanenze, né tra i ratei, dei ricoveri in corso al 31/12 di ciascun esercizio.

La rendicontazione

CRITERIO DI VALUTAZIONE

I ratei e i risconti misurano proventi ed oneri la cui competenza è anticipata o posticipata rispetto alla manifestazione numeraria e/o documentale; essi prescindono dalla data di

pagamento o riscossione dei relativi proventi ed oneri, i quali devono necessariamente essere comuni a due o più esercizi e ripartibili in ragione del tempo.

L'importo deve essere determinato mediante la ripartizione del provento o dell'onere (in genere derivante da contratti di durata), al fine di attribuire la quota parte di competenza all'esercizio in corso e di rinviarne l'altra quota ai successivi.

Rispetto alla più ampia durata temporale del contratto, il periodo di competenza viene normalmente individuato computando i giorni decorrenti dall'inizio degli effetti economici fino alla data di chiusura dell'esercizio, e da questa data fino al termine degli effetti medesimi. In sostanza, il "tempo" considerato per la determinazione dell'entità del rateo e/o del risconto da iscrivere per competenza è essenzialmente di natura fisico-temporale.

Infatti, senza una valutazione strettamente economica delle prestazioni, tale da consentire una corretta ripartizione della componente di reddito (sia essa positiva o negativa) da iscrivere per competenza, potrebbe ledersi il principio della correlazione fra costi e ricavi e, quindi, della veritiera e corretta rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'azienda.

E' pertanto necessario adottare il concetto di "tempo economico" nei casi in cui la quota di costo o di provento imputabile all'esercizio non sia esattamente proporzionale al tempo fisico. Il concetto di "tempo economico" riflette i reali contenuti economici del fatto amministrativo, costituenti l'elemento essenziale per la ripartizione del valore imputabile a ciascun esercizio.

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

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

I risconti passivi rappresentano proventi differiti ad uno o più esercizi successivi e, come tali, normalmente, non pongono particolari problemi di valutazione in sede di bilancio.

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

INFORMATIVA SUPPLEMENTARE

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

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

La gestione ed il controllo

PRINCIPI ED OBIETTIVI DEL CONTROLLO

Ai fini di garantire un adeguato livello qualitativo delle informazioni gestite e dei dati prodotti per il bilancio d'esercizio, le situazioni infra-annuali ed il controllo di gestione, si riportano in sintesi i controlli fondamentali da prevedere nel processo di gestione dei ratei e risconti.

I principali obiettivi del controllo sono:

- accertamento dell'esistenza dei ratei attivi;
- accertamento della completa identificazione e rilevazione delle passività (ratei passivi);
- accertamento del corretto differimento di costi o ricavi agli esercizi successivi (risconti attivi e passivi);
- accertamento della ragionevolezza degli importi rilevati come ratei e risconti in conformità con gli statuiti principi contabili;
- accertamento della corretta esposizione in bilancio;
- accertamento dell'uniformità dei corretti principi contabili rispetto all'esercizio precedente.

Per semplificare la lettura e l'individuazione dell'ambito di applicazione dei controlli, l'esposizione degli stessi segue la logica delle attestazioni di bilancio che i controlli devono coprire.

PROCEDURE MINIME DI CONTROLLO

Per una analisi più dettagliata si rinvia a quanto specificato per i Crediti e Debiti, richiamando nel seguito gli elementi principali:

- a) separazione dei compiti e delle responsabilità nelle operazioni aziendali che possono originare ratei;
- b) uso e controllo di documenti idonei ed approvati;
- c) analisi periodica delle risultanze contabili da parte di personale indipendente da quello addetto alla loro tenuta;
- d) esistenza e controllo di informazioni atte a fornire adeguati elementi di stima;
- e) evidenza di un sistema di rilevazione contabile che permetta un controllo delle passività anche prima delle manifestazioni numerarie.

Il sistema di controllo interno deve garantire la tempestiva identificazione e l'apposita rilevazione delle voci di costo o di ricavo, che possono originare risconti attivi e passivi, in modo che questi siano correttamente registrati in sede di compilazione di bilancio. Inoltre, il sistema di controllo interno esistente nell'azienda deve essere in grado di garantire che i dati siano calcolati in conformità con gli statuiti principi contabili.

Oltre agli elementi indicati nel paragrafo precedente, che in misura maggiore o minore contribuiscono alla determinazione di valori di ratei e risconti attendibili o corretti, l'azienda deve disporre di:

- f) procedure che prevedano un esame ulteriore dei calcoli dei ratei e risconti da parte di personale diverso da quello che li ha effettuati;
- g) procedure che permettano il controllo e la valutazione del rischio di inesigibilità dei ratei attivi;
- h) procedure che permettano l'identificazione dei ratei attivi e passivi in valuta estera e, che ne definiscano i criteri di conversione al momento della rilevazione.

Il sistema di controllo interno esistente nell'azienda, deve essere in grado di fornire i dati necessari per la corretta classificazione e descrizione dei ratei e risconti in bilancio. Al fine di rendere tali dati facilmente reperibili, l'azienda deve disporre di:

- i) un piano dei conti che permetta la classificazione e la descrizione dei ratei e risconti secondo quanto richiesto dagli statuiti principi contabili,
- j) un sistema di rilevazione delle caratteristiche dei costi e ricavi differiti o anticipati segnalati dalle varie entità aziendali che ne permetta una chiara identificazione ed una corretta classificazione.

Il sistema di controllo interno deve garantire l'applicazione di principi contabili, uniformi rispetto a quelli adottati nell'esercizio precedente, e consentire l'individuazione delle eventuali difformità.

Qualsiasi variazione suscettibile di produrre un effetto significativo sui risultati d'esercizio o sulla situazione patrimoniale deve essere approvata dalla direzione dell'azienda, la quale deve altresì spiegarne i motivi ed evidenziarne gli effetti.

Casistica

7.1 CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO PER FINANZIAMENTO PROGETTI FINALIZZATI

Qualora tali contributi siano utilizzati solo in parte nell'esercizio di assegnazione, si dovrà rilevare un risconto passivo per la quota di finanziamento non utilizzata, affinché la competenza del provento segua la dinamica del relativo costo.

Se la realizzazione del progetto avviene in più esercizi, ogni anno dovrà essere riscontata la quota di provento non utilizzata.

L'applicazione puntuale del principio di competenza economica, relativamente ai risconti passivi sui contributi in questione, può essere derogata nel caso di finanziamento di piccolo importo (inferiore o uguale ad euro 20.000,00), in tal caso, per tali somme, il ricavo può essere imputato nel bilancio relativo al periodo di assegnazione.

Le scritture contabili relative ai contributi in oggetto sono le seguenti:

Alla data di assegnazione viene contabilizzato l'importo deliberato dall'Ente finanziatore

Crediti v/ente finanziatore	a	Ricavi per contributi speciali finalizzati
-----------------------------	---	--

Alla data di incasso della parte di contributo

Banca	a	Crediti v/ente finanziatore
-------	---	-----------------------------

In sede di assestamento viene riscontata la quota di ricavo non ancora utilizzata (non di competenza dell'esercizio)

Ricavi per contributi speciali finalizzati	a	Risconto passivo
--	---	------------------

Nel caso in cui un contributo in conto esercizio a destinazione vincolata già deliberato non venga interamente pagato dall'Ente finanziatore, per effetto di una realizzazione parziale del progetto, l'azienda provvede a stornare il credito con contropartita la parte di ricavo che non avrà nel medesimo esercizio correlati costi.

Secondo quanto previsto dalla Casistica relativa al principio contabile regionale n. 3 - Immobilizzazioni materiali, le attrezzature e gli altri cespiti a fecondità ripetuta acquisiti con contributi in conto esercizio a destinazione vincolata devono essere interamente ammortizzati nell'esercizio di acquisizione, sterilizzando il costo del cespite con il ricavo conseguito.

7.2 CANONI DI LOCAZIONE

Il pagamento anticipato di un canone di locazione a cavallo dell'esercizio dà origine ad un risconto attivo per la quota non di competenza dell'esercizio. Essendo il risconto attivo una voce patrimoniale dell'attivo, la contropartita sarà la rettifica del costo per il canone di locazione.

Viceversa, la riscossione anticipata di un canone di locazione a cavallo dell'esercizio dà origine ad un risconto passivo per la quota non di competenza dell'esercizio. Essendo il risconto passivo una voce patrimoniale del passivo, la contropartita sarà la rettifica del ricavo per il canone di locazione.

Qualora il pagamento o l'incasso avvenga posticipatamente, a fine esercizio dovrà essere rilevato rispettivamente un rateo passivo o attivo per la quota maturata nell'esercizio di competenza.

7.3 DEGENZE IN CORSO AL 31/12

Con riguardo alla valorizzazione delle prestazioni sanitarie in corso di erogazione alla chiusura dell'esercizio (in particolare il trattamento ospedaliero di pazienti non ancora dimessi al 31/12), si riafferma l'impossibilità di inserire tale voce tra le rimanenze di beni (in quanto servizi in corso di erogazione). Si sospende la possibilità di ogni trattamento contabile di tale fattispecie.

PRINCIPIO N. 8 CONTI D'ORDINE

La posta contabile

NATURA

I conti d'ordine sono poste integrative del sistema contabile principale volte ad evidenziare accadimenti gestionali che, pur non influenzando sul patrimonio e sul risultato economico al momento della loro iscrizione, possono comunque produrre effetti negli esercizi futuri.

I conti d'ordine evidenziano la valutazione dei seguenti eventi non esposti nello Stato Patrimoniale: i rischi per le garanzie prestate e ricevute, gli impegni assunti verso terzi o ricevuti da terzi sulla base di contratti sottoscritti, i beni di terzi presso l'azienda a qualsiasi titolo, altri eventi legati ad impegni assunti o garanzie prestate ritenute significativi.

I RISCHI ASSUNTI DALL'AZIENDA

- **GARANZIE PRESTATE:** riguardano le garanzie prestate direttamente o indirettamente dall'azienda, ovvero fidejussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali.
- **BENI IN CONTENZIOSO:** riguardano non ancora iscritti in bilancio beni il cui titolo di proprietà è oggetto di vertenza con soggetti pubblici o privati o in stato di provvisorietà.

GLI IMPEGNI ASSUNTI DALL'AZIENDA

- **CANONI DI LEASING A SCADERE:** Nel caso di stipulazione di un contratto di leasing finanziario, qualora l'azienda utilizzatrice adotti il cosiddetto criterio patrimoniale di rilevazione, si dovrà indicare, nei conti d'ordine agli impegni, l'importo dei canoni ancora a scadere oltre a quello costituito dal prezzo di riscatto del bene.
- **GARANZIE RICEVUTE:** riguardano le garanzie ricevute direttamente o indirettamente dall'azienda, ovvero fidejussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali.
- **ALTRI IMPEGNI ASSUNTI:** accolgono gli impegni di acquisto rilevante.

I BENI DI TERZI PRESSO L'AZIENDA

- **BENI DI TERZI PRESSO L'AZIENDA:** viene riportato il valore di tutti i beni di terzi che, temporaneamente, si trovano presso l'azienda a titolo di deposito, di pegno, lavorazione,

comodato e così via, ivi inclusi i beni immobili utilizzati dall'azienda a titolo di comodato gratuito.

Questi, pur non influenzando sull'entità del patrimonio e del risultato dell'azienda depositaria, comportano sempre una custodia, con connessi oneri; mentre possono generare oneri aggiuntivi per risarcimento danni nell'ipotesi di deperimento del bene e di responsabilità di custodia.

I depositi in denaro ricevuti a titolo di cauzione, devono essere iscritti tra i debiti in bilancio, essendo il denaro "bene" fungibile che diviene proprietà della stessa azienda, escludendo quindi la loro contabilizzazione nei conti d'ordine.

I BENI DELL'AZIENDA PRESSO TERZI

Non occorre iscrivere nei conti d'ordine i beni dell'azienda presso terzi in deposito, in pegno o in comodato. Tali situazioni devono invece essere commentate in nota integrativa.

Se l'azienda versa cauzioni in denaro, il credito per cauzione deve essere esposto nell'attivo dello stato patrimoniale.

CONTABILIZZAZIONE

I conti d'ordine funzionano secondo il metodo della partita doppia e devono essere riportate in calce allo stato patrimoniale

I relativi valori vengono registrati in coppie di conti funzionanti in maniera "antitetica", in quanto l'uno rileva l'oggetto (aspetto originario) e l'altro il soggetto (aspetto derivato) ad esempio al conto d'ordine "canoni di leasing da pagare" si contrappone il conto "creditori per leasing da pagare".

Nel momento in cui l'entità del rischio, dell'impegno o dei beni di terzi si riduce, si effettua una registrazione opposta nei medesimi conti.

In tal modo a fine esercizio il saldo di ciascuna coppia di conti d'ordine esprime il valore del rischio, dell'impegno o dei beni di terzi ancora in essere presso l'azienda, da riportare "sotto la riga" nello stato patrimoniale.

La rendicontazione

CRITERIO DI VALUTAZIONE

Come enunciato dai principi contabili nazionali la regola generale di valutazione prevede che il valore esposto nei vari conti d'ordine deve essere identificato in modo tale che il messaggio immediato trasmesso al lettore sia il più corretto possibile.

Di conseguenza:

- deve essere evitata l'adozione di valori simbolici;

- sono da evitare i valori nominali, quando risultino fuorvianti;
- gli impegni non quantificabili devono essere menzionati ed adeguatamente commentati in nota integrativa.

La valutazione dei rischi per garanzie concesse si effettua indicando nei conti d'ordine un importo pari all'ammontare della garanzia prestata, ed in nota integrativa l'importo del debito garantito alla data di riferimento del bilancio, se inferiore.

Se sui beni immobili aziendali sono iscritte ipoteche di grado diverso, nei conti d'ordine si dovrà indicare il valore complessivo delle predette.

La valutazione degli impegni deve essere effettuata al valore nominale che si desume dalla relativa documentazione.

La valutazione dei beni di terzi presso l'azienda è effettuata:

- al valore nominale, quando si tratti di titoli a reddito fisso non quotati;
- al valore corrente di mercato, se disponibile, quando si tratti di beni, di azioni o di titoli a reddito fisso, se quotati;
- al valore desunto dalla documentazione esistente negli altri casi.

INFORMATIVA SUPPLEMENTARE

La nota integrativa deve fornire le informazioni relative alla composizione e natura dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria dell'Azienda.

La gestione ed il controllo

PRINCIPI E OBIETTIVI DEL CONTROLLO

Ai fini di garantire un adeguato livello qualitativo delle informazioni gestite e dei dati prodotti per il bilancio d'esercizio, le situazioni interinali ed il controllo di gestione, si riportano in sintesi i controlli fondamentali da prevedere nel processo di gestione dei conti d'ordine.

I principali obiettivi del controllo sono:

- completezza dell'informazione;
- trattamento contabile dell'informazione;
- controllo della correttezza contabile dell'informazione.

Per semplificare la lettura e l'individuazione dell'ambito di applicazione dei controlli, l'esposizione degli stessi segue la logica delle attestazioni di bilancio che i controlli devono coprire.

PROCEDURE MINIME DI CONTROLLO

L'azienda deve predisporre:

- supporti contabili della movimentazione dei beni dati a terzi o ricevute da terzi in conto lavorazione, in deposito, garanzia, ecc.
- supporti contabili della movimentazione dei titoli dati o ricevuti da terzi in deposito, garanzia, o ad altro titolo.
- supporti contabili dei crediti scontati, dati in garanzia, all'incasso od altro.
- supporti contabili per gli impegni di acquisti o di vendite di beni, titoli, valute estere, immobilizzazioni tecniche (o per la locazione delle stesse).
- elenco delle garanzie date o ricevute precisando se esse sono a carattere reale o personale.

Le caratteristiche qualificanti del sistema di controllo interno e quindi la dimensione, qualità e frequenza dei controlli insiti nel sistema devono essere coordinati con la dimensione dell'azienda ed i suoi problemi specifici.

Qualora gli eventi che comportano impegni, rischi o particolari situazioni dei beni siano rari o non significativi, il sistema generale di controllo interno può sopperire ad elaborate rilevazioni.

Casistica

8.1 RISCHI ASSUNTI DALL'AZIENDA

Si fa riferimento alle garanzie prestate dall'azienda direttamente o indirettamente, distinte fra fidejussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali.

8.2 ESEMPI DI OPERAZIONI DA INSERIRE TRA I CONTI D'ORDINE

Sono di norma da inserire nei conti d'ordine:

- le fideiussioni prestate;
- i libretti al portatore ricevuti in cauzione;
- gli impegni relativi ad appalti in corso d'opera da parte dell'azienda che svolga le funzioni di stazione appaltante;
- i beni del patrimonio in attesa di assegnazione.

8.3 PROJECT FINANCING

Nei conti d'ordine devono essere inseriti eventuali impegni contrattuali assunti dall'azienda in sostituzione del pagamento per la realizzazione o l'acquisto di opere.

8.4 BENI RICEVUTI A TITOLO GRATUITO PER I QUALI NON È ANCORA AVVENUTO IL PASSAGGIO DI PROPRIETÀ

Le immobilizzazioni materiali acquisite in tutto o in parte a titolo gratuito (ad esempio tramite donazioni) devono essere iscritte nell'attivo patrimoniale al momento in cui il titolo di proprietà delle stesse si trasferisce all'azienda. Se alla data di bilancio il titolo di proprietà non è stato ancora legalmente trasferito all'azienda, le immobilizzazioni ricevute a titolo gratuito vengono iscritte nei conti d'ordine.

PRINCIPIO N. 9 PATRIMONIO NETTO

La posta contabile

NATURA

Il Patrimonio netto è la differenza tra le attività e le passività di bilancio.

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

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

Sotto questo profilo, il Patrimonio netto rappresenta, in via fondamentale, l'entità monetaria dei mezzi apportati solitamente dalla proprietà o autogenerati nell'azienda, indistintamente investita, insieme ai mezzi di terzi, nelle attività patrimoniali.

Si compone di cinque quote ideali aventi diversa origine:

1) **I finanziamenti per investimenti:** sono costituiti dai finanziamenti regionali e di altri enti finalizzati a specifiche attività di investimento. L'impiego gestionale e temporale di tali fondi è pertanto collegato alle indicazioni dell'ente erogatore. L'utilizzo di tali fondi avendo natura finanziaria non movimentata la posta del netto che viene invece utilizzata per la sterilizzazione degli ammortamenti.

2) **Le donazioni vincolate ad investimenti:** sono costituiti dai finanziamenti per lascito o donazione da enti e persone fisiche finalizzati a specifici investimenti. L'iscrizione a capitale netto è subordinata all'esplicita accettazione da parte dell'azienda e dalla relativa valutazione di convenienza. Anche tali componenti del Capitale Netto sono utilizzati per la sterilizzazione degli ammortamenti dei beni cui si riferiscono.

3) **Il fondo di dotazione:** deriva dalla trasformazione delle UU.SS.LL. in Aziende Sanitarie ed Ospedaliere e dai conferimenti di beni a destinazione sanitaria.

4) **I contributi per ripiano perdite:** Sono costituiti dai contributi regionali al ripiano perdite dell'esercizio in corso o precedenti.

5) **Gli utili di esercizio:** sono gli utili (o le perdite) maturati nell'esercizio in corso o nei precedenti.

CONTABILIZZAZIONE

I finanziamenti per investimenti sono iscritti in seguito allo specifico decreto di assegnazione e ogni anno sono sterilizzati con gli ammortamenti delle immobilizzazioni acquisite con il finanziamento stesso.

Il mancato o ritardato utilizzo dei contributi non può generare la sterilizzazione degli ammortamenti di altri cespiti.

Le donazioni e i lasciti vincolati ad investimenti sono iscritti in seguito all'atto di accettazione da parte dell'azienda.

Le perdite di esercizio possono essere sospese in attesa di assegnazione, da parte della Regione, del contributo per ripiano perdite.

Gli utili di esercizio devono essere imputati alle riserve di pertinenza entro l'esercizio successivo a quello dell'approvazione del bilancio e sottoposti alla normativa specifica in materia di utilizzo degli utili.

I contributi per il ripiano perdite sono iscritti in seguito allo specifico decreto di assegnazione. In caso di mancato o insufficiente riconoscimento del ripiano, la perdita eccedente il contributo assegnato deve essere stornata dal fondo di dotazione.

La rendicontazione

CRITERIO DI VALUTAZIONE

Il fondo di dotazione iniziale è il risultato della differenza tra attività e passività conferite all'azienda sanitaria nel momento della loro creazione.

Tale valore non può essere modificato negli esercizi successivi.

La Regione, con apposita circolare, può richiedere l'aggiornamento o l'omogeneizzazione dei valori iniziali.

Della differenza di valore viene data indicazione in apposito fondo collocato nella voce P.A.III.3.

I contributi e le donazioni vengono indicate all'effettivo valore assegnato nell'esercizio all'azienda.

INFORMATIVA SUPPLEMENTARE

- Prospetto di analisi delle variazioni del capitale netto.
- Prospetto di utilizzo dei contributi vincolati

La gestione ed il controllo

PRINCIPI E OBIETTIVI DEL CONTROLLO

I movimenti del patrimonio netto sono, generalmente, di numero limitato e di natura tale da richiedere l'intervento dei massimi organi esecutivi e/o deliberanti dell'Azienda.

I principali obiettivi del controllo sono:

- verifica della corretta determinazione dei valori alla chiusura dell'esercizio;
- verifica della corretta esecuzione e registrazione delle operazioni;
- verifica della corretta esposizione in bilancio.

PROCEDURE MINIME DI CONTROLLO

Le principali procedure di controllo interno da porre in essere sono quelle relative a:

- autorizzazione delle operazioni;
- controllo della regolarità dei documenti e delle registrazioni nei libri contabili e sociali;
- custodia e protezione dei documenti e dei libri suddetti;
- mantenimento di un dettaglio dei contributi e donazioni e delle sterilizzazioni effettuate riconducibile ai cespiti presenti nel patrimonio aziendale.

Il sistema di controllo interno deve garantire la riconciliazione sistematica tra i contributi in conto capitale ricevuti e la sterilizzazione degli ammortamenti dei cespiti cui si riferiscono i contributi.

Casistica

9.1 CONTRIBUTI DA REGIONE IN C/CAPITALE

Per contributi da Regione si intendono le somme assegnate dalla Regione all'azienda per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, alla riattivazione ed all'ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurate al costo delle medesime.

I contributi da Regione sono iscrivibili in bilancio nell'apposita voce di Patrimonio Netto al momento in cui esiste una delibera formale di assegnazione da parte della Regione, ossia dopo che è venuto meno ogni eventuale vincolo alla loro riscossione e l'azienda ne abbia ricevuto comunicazione scritta.

9.2 STERILIZZAZIONE

L'ammortamento dei cespiti acquisiti mediante contributi da Regione si calcola sul valore complessivo del cespite stesso. Il contributo va ridotto alla fine di ogni periodo con accredito a conto economico (voce A.5 Costi capitalizzati) da effettuarsi con lo stesso tasso utilizzato per l'ammortamento del cespite cui si riferisce (sterilizzazione).

A titolo esemplificativo, il legame tra contributi in conto capitale e sterilizzazioni viene trattato attraverso i seguenti passaggi contabili:

1. Alla data della delibera di finanziamento per l'acquisto di immobilizzazioni

Crediti verso Regione per trasferimenti in c/capitale	a	Finanziamenti per investimenti
---	---	--------------------------------

2. Alla data di incasso del finanziamento

Istituto cassiere	a	Crediti verso Regione per trasferimenti in c/capitale
-------------------	---	---

3. Alla data di acquisto dell'immobilizzazione

Immobilizzazione	a	Debiti verso fornitori
------------------	---	------------------------

4. Alla data di pagamento della fattura

Debiti verso fornitori	a	Istituto cassiere
------------------------	---	-------------------

5. In sede di assestamento

Ammortamento immobilizzazione	a	F.do ammortamento immobilizzazione
Finanziamenti per investimenti	a	Utilizzo contributi in conto capitale

9.3 STERILIZZAZIONE DEGLI AMMORTAMENTI DELLE IMMOBILIZZAZIONI CONFERITE AL MOMENTO DELLA COSTITUZIONE

L'ammortamento dei beni acquisiti al momento della costituzione delle aziende sanitarie tramite conferimento da parte della Regione e dei Comuni deve essere effettuato secondo le aliquote previste nei presenti principi ed indicato nella corrispondente voce del conto economico. Al fine di uniformare il comportamento dovuto alle diverse modalità con cui è stato rappresentato il patrimonio nel bilancio di apertura (costituzione) e di correttamente rappresentare i costi di competenza gravanti sulla gestione delle aziende, la sterilizzazione degli ammortamenti di tali immobilizzazioni deve essere effettuata seguendo una delle seguenti modalità:

- a) per le aziende che nel primo bilancio abbiano identificato come contributo vincolato da Regione l'importo corrispondente al valore delle suddette immobilizzazioni, tramite l'utilizzo di tali contributi indicato nella voce A.5 del conto economico;
- b) per le aziende che in forma indistinta abbiano contrapposto a tali beni il Fondo di dotazione, tramite l'utilizzo del Fondo di dotazione stesso nella voce A.5 del conto economico;
- c) per gli ammortamenti effettuati negli esercizi scorsi, dal momento che la Regione ha provveduto al relativo ripiano, non deve essere recuperata la voce di costo.

9.4 CONTRIBUTI DA ALTRI ENTI, DA PRIVATI E DONAZIONI DESTINATE AD INVESTIMENTO

La procedura di contabilizzazione e di sterilizzazione è la stessa indicata per i contributi da Regione.

9.5 ERRATA VALUTAZIONE DI BENI IN SEDE DI PRIMA COSTITUZIONE

Qualora la valutazione dei beni in sede di costituzione contenga errori (ad es. errata rendita catastale, impropria stima della vita utile ecc.) il valore del cespite deve essere ridotto (o incrementato) non appena conosciuta la difformità di valore, stornando il relativo importo direttamente dal Fondo di dotazione.

9.6 CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE RELATIVI A BENI ALIENATI

Qualora l'azienda alieni un bene acquistato con contributi regionali o conferiti al momento della costituzione, l'eventuale residuo del contributo non sterilizzato in bilancio può essere utilizzato per la sterilizzazione degli ammortamenti dei beni acquistati o costruiti in sostituzione.

La sterilizzazione degli ammortamenti dei beni acquistati o costruiti in sostituzione è ammessa anche qualora il bene acquistato con contributi regionali o conferito al momento della costituzione, pur non essendo ancora stato alienato, figuri tra i beni destinati alla vendita, come definiti nel principio contabile regionale n. 3 - Immobilizzazioni materiali.

Alternativamente il contributo residuo non sterilizzato deve essere portato in aumento del Fondo di dotazione.

9.7 DONAZIONE VINCOLATA AD INVESTIMENTI

Rientra nella tipologia delle donazioni e lasciti vincolata ad investimenti qualunque risorsa pervenuta all'azienda in cui il mancato utilizzo secondo le modalità stabilite comporti la possibile revoca delle donazioni stesse. Sono da considerarsi donazioni vincolate ad investimenti la donazione di immobili, attrezzature ed altre immobilizzazioni materiali ed immateriali.

Le donazioni in denaro non vincolate ad investimenti devono essere considerate invece sopravvenienze attive.

PRINCIPIO N. 10 FONDI PER RISCHI E ONERI

La posta contabile

NATURA

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

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

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

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

a) ACCANTONAMENTI PER PASSIVITÀ CERTE, IL CUI AMMONTARE O LA CUI DATA DI SOPRAVVENIENZA SONO INDETERMINATE

Si tratta in sostanza di fondi spese, ossia di costi, spese e perdite di competenza dell'esercizio in corso (o di esercizi precedenti) per obbligazioni già assunte alla data di bilancio od altri eventi già verificatisi (maturati) alla stessa data ma non ancora definiti esattamente nell'ammontare. Si tratta, quindi, di obbligazioni che maturano con il passare del tempo o che sorgono con il verificarsi di un evento specifico dell'esercizio in corso, ovvero di perdite che si riferiscono ad un evento specifico verificatosi nell'esercizio in corso (o in esercizi precedenti), le quali non sono ancora definite esattamente nell'ammontare ma che comportano un procedimento ragionieristico di stima.

b) ACCANTONAMENTI PER PASSIVITÀ LA CUI ESISTENZA È SOLO PROBABILE (COSIDDETTE «PASSIVITÀ POTENZIALI» O FONDI RISCHI)

Per «passività potenziali» si intendono passività connesse a situazioni già esistenti ma con esito pendente in quanto si risolveranno in futuro.

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

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

I fondi per rischi ed oneri debbono essere esposti nello stato patrimoniale con le seguenti classificazioni:

- Fondi Imposte;
- Fondi Rischi;
- Altri fondi.

CONTABILIZZAZIONE

Le passività certe, il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza sono indeterminate, vanno iscritte nello stato patrimoniale, a fronte di somme che si prevede verranno pagate

ovvero di beni e servizi che dovranno essere forniti al tempo in cui l'obbligazione dovrà essere soddisfatta.

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

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

Al fine di misurare il grado di realizzazione e di avveramento dell'evento futuro, tali eventi possono classificarsi in: **probabili, possibili o remoti**¹.

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

Grado di realizzazione dell'evento futuro	Stima sull'ammontare delle perdite	
	Attendibile	Non attendibile
Probabile	rilevazione nel Fondo e informativa in N.I.	informativa in N.I.
Possibile	informativa in N.I.	informativa in N.I.
Remoto	nessuna informativa	nessuna informativa

Gli importi da utilizzare nella stima sono quelli correnti e non quelli futuri (e quindi non considerando gli effetti inflattivi).

Nell'accantonamento occorre considerare anche eventuali oneri aggiuntivi, come interessi, penalità o spese legali da sostenere.

Ai fini della stima dell'accantonamento occorre considerare anche gli eventi successivi alla data di bilancio (es. transazioni con la controparte, definizione dei contratti collettivi, ecc.).

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

La rendicontazione

CRITERIO DI VALUTAZIONE

FONDO IMPOSTE

Il fondo imposte deve accogliere solo le passività per imposte probabili, aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminati; comprende quindi gli accantonamenti per accertamenti probabili o contenziosi in corso, che devono essere valutati in base al presumibile esito degli stessi. I debiti tributari certi, relativi alle ritenute sui redditi, all'IRAP, all'IRES ed all'IVA, devono essere iscritti nella voce D.8 - Debiti Tributari.

¹ Per la specifica definizione si veda il Principi Contabili Nazionali Dottori Commercialisti n. 19

FONDO RISCHI

I rischi possono distinguersi in due ordini:

- rischi generici dell'azienda;
- rischi specifici.

Si noti come i primi, non riferendosi a situazioni e condizioni che alla data di bilancio hanno originato una passività effettiva o un deterioramento di attività, non possono dare origine ad alcun accantonamento a Fondi rischi. A fronte di tali rischi possono essere effettuati solo accantonamenti nella voce P.A.III.3 – altre riserve di utili.

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

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

ALTRI FONDI PER ONERI

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

INFORMATIVA SUPPLEMENTARE

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

- Variazioni intervenute nella consistenza dei fondi con il dettaglio delle passività potenziali per le quali è stato effettuato l'accantonamento al relativo fondo con indicazione di tipologia (cause del personale, cause pazienti, contenziosi, ecc.), importi e movimentazione (importo iniziale, utilizzi, accantonamenti, importo finale).
- La composizione della voce "Altri Fondi" dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare sia apprezzabile.
- Relativamente alle "passività potenziali" devono essere inoltre indicate:
 - il rischio di ulteriori perdite, se vi è la possibilità di subire perdite addizionali rispetto agli ammontari stanziati;
 - la descrizione della situazione di incertezza e l'indicazione dell'ammontare dello stanziamento, relativo alla perdita connessa ad una potenzialità che è stata stanziata in bilancio in quanto l'evento futuro è da considerarsi probabile, quando tali informazioni sono necessarie per non rendere il bilancio inattendibile;
 - nel caso di evento probabile la cui stima dell'ammontare non possa essere effettuata, l'indicazione che l'evento è probabile e le stesse informazioni da fornire nel caso di evento possibile;
 - probabili contestazioni di terzi da cui possa derivare una perdita significativa;
 - possibilità di sostenere perdite dalla mancata assicurazione di rischi solitamente assicurati

La gestione ed il controllo

PRINCIPI E OBIETTIVI DEL CONTROLLO

Gli obiettivi principali del controllo sono:

- verifica della completa e corretta esposizione dei fondi alla chiusura dell'esercizio e dei movimenti intervenuti nell'esercizio;
- verifica della corretta esecuzione e registrazione delle operazioni effettuate nell'esercizio, con particolare riferimento a: autorizzazioni e controlli, osservanza di norme di legge e competenza di periodo;
- verifica dell'uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente.

PROCEDURE MINIME DI CONTROLLO

FONDO IMPOSTE

Il sistema di controllo interno relativo al fondo imposte deve garantire:

1. l'esistenza di rilevazioni e documenti idonei a fornire adeguati elementi di stima per gli accantonamenti;
2. la tempestiva e corretta registrazione contabile degli accantonamenti;
3. il rispetto delle scadenze e le modalità di adempimento degli obblighi di legge in materia tributaria (calendari delle scadenze fiscali, promemoria e simili);
4. il corretto trattamento e la custodia dei documenti (dichiarazioni dei redditi, verbali di accertamento o di definizione, ricevute dei pagamenti d'imposte, ecc.);
5. la compilazione, il controllo e la custodia dei libri fiscali obbligatori secondo la normativa fiscale e previdenziale;
6. il controllo periodico delle risultanze contabili, dei libri fiscali e dei documenti, effettuato da personale indipendente da quello addetto alla tenuta degli stessi.

FONDI RISCHI E ALTRI FONDI PER ONERI

In generale, un buon sistema di controllo interno sui fondi passivi è caratterizzato da:

1. l'adozione di procedure e documenti idonei per l'autorizzazione, l'esecuzione e la registrazione delle operazioni;
2. il controllo periodico delle risultanze contabili, effettuato da personale indipendente da quello addetto alle registrazioni;
3. l'esistenza di rilevazioni e documenti idonei a fornire adeguati elementi di stima;
4. la possibilità di procedere ad una corretta stima dei debiti di cui si conosca l'esistenza ma non l'ammontare. A tal fine è necessario che siano tenute in evidenza le informazioni atte a fornire gli elementi di stima e di previsione e che tali informazioni siano controllate periodicamente e soprattutto in prossimità della data di riferimento del bilancio;
5. l'analisi delle cause in corso e la stima delle passività potenziali;
6. l'analisi e la stima degli accantonamenti connessi ai benefici contrattuali spettanti al personale dipendente.

Casistica

FONDI RISCHI

10.1 ESEMPIO DI PASSIVITÀ POTENZIALE

Un esempio di passività potenziale per la quale effettuare un accantonamento al fondo rischi può essere rappresentato da una causa legale in corso, alla data di chiusura dell'esercizio, da parte di dipendenti o clienti per la quale si preveda in futuro un esito negativo. L'accantonamento deve essere fatto solo nel caso in cui l'evento sia non solo prevedibile, ma sia possibile effettuare una stima attendibile dell'importo da accantonare. Sia il grado di realizzazione che l'importo dovranno risultare da valutazione espressa del legale che segue la pratica.

FONDI ONERI

10.2 ACCANTONAMENTO PER RINNOVI CONTRATTUALI PERSONALE DIPENDENTE E CONVENZIONATO, COMPRENSIVO DI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E IRAP

I rinnovi contrattuali che hanno validità retroattiva danno origine a costi aggiuntivi per l'azienda, per l'adeguamento del periodo pregresso alle nuove condizioni contrattuali. L'adeguamento riguarda sia il personale in forza, sia il personale che ha cessato il rapporto di lavoro con l'azienda successivamente alla scadenza del vecchio contratto di lavoro (si pensi a coloro che sono andati in pensione a seguito della scadenza del contratto e prima del rinnovo dello stesso: beneficiano anch'essi degli eventuali aumenti del rinnovo sulla pensione che per l'azienda rappresentano costi da stanziare). Tali costi devono essere correttamente stimati ed accantonati dall'azienda nell'esercizio di competenza.

L'accantonamento deve comprendere anche i costi dei pertinenti oneri a carico dell'azienda e dell'IRAP

Sulla base del sistema retributivo la base imponibile IRAP è determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni erogate al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e dei compensi erogati per le altre attività indicate al comma 1 dell'articolo 10 bis del D. Lgs. 446/1997.

PRINCIPIO N. 11 DEBITI

La posta contabile

NATURA

I debiti rappresentano obbligazioni a pagare ammontari determinati di solito ad una data prestabilita.

Nelle aziende sanitarie tali obbligazioni derivano di solito dall'acquisto di prodotti, materiali e servizi sanitari e non sanitari.

I debiti includono anche gli ammontari che devono essere pagati al personale, per imposte, per l'acquisizione di finanziamenti ed altri.

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

CONTABILIZZAZIONE

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

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

- debiti verso istituti finanziari;
- debiti verso Regione Umbria;
- debiti verso Comuni;
- debiti verso Aziende Sanitarie Pubbliche;
- debiti verso fornitori;
- debiti verso ARPA;
- debiti verso Istituto Tesoriere;
- debiti tributari;
- debiti verso istituti di previdenza
- altri debiti.

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

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

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

I debiti debbono essere esposti nello stato patrimoniale nella voce D. Debiti con la classificazione minima indicata nello schema di bilancio.

La rendicontazione

CRITERIO DI VALUTAZIONE

I debiti ed altre passività in euro vanno esposti in bilancio, come regola generale, al valore nominale, salvo i diversi casi descritti nel principio contabile nazionale n. 19.

INFORMATIVA SUPPLEMENTARE

Devono essere indicati in nota integrativa:

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

La gestione ed il controllo

PRINCIPI E OBIETTIVI DEL CONTROLLO

Ai fini di garantire un adeguato livello qualitativo delle informazioni gestite e dei dati prodotti per il bilancio d'esercizio, le situazioni interinali ed il controllo di gestione, si riportano in sintesi i controlli fondamentali da prevedere nel processo di gestione dei debiti.

I principali obiettivi del controllo sono:

- accertamento della completa esposizione in bilancio;
- verifica della competenza di periodo delle operazioni che hanno generato debiti;
- accertamento della corretta esposizione in bilancio;
- accertamento della uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente.

Per semplificare la lettura e l'individuazione dell'ambito di applicazione dei controlli, l'esposizione degli stessi segue la logica delle attestazioni di bilancio che i controlli devono coprire.

PROCEDURE MINIME DI CONTROLLO

1. **COMPLETA ESPOSIZIONE DEI DEBITI IN BILANCIO**
 - a) Separazione dei compiti e delle responsabilità.

Le diverse fasi del sostenimento dei debiti, della loro rilevazione e della loro gestione dovrebbero essere affidate ad uffici aziendali separati, le cui principali funzioni possono essere così individuate:

- determinazione dei fabbisogni ed emissione delle richieste di approvvigionamento;
- ricerca delle migliori condizioni di mercato (ottenimento di offerte scritte) ed emissione degli ordini di acquisto;
- approvazione degli ordini di acquisto;
- ricevimento e controllo dei beni o dei servizi ed emissione dei relativi documenti;
- ricevimento e controllo delle fatture dei fornitori;
- rilevazione contabile del debito;
- autorizzazione al pagamento delle fatture.

b) Uso e controllo di documenti idonei ed approvati.

Questa prassi prevede che ogni operazione suscettibile di originare, modificare o estinguere i debiti sia comprovata da appositi documenti o che tali documenti siano controllati ed approvati prima della loro rilevazione contabile.

Nel caso di acquisto di beni, i documenti più comuni in uso sono l'ordine, il documento di entrata e la fattura del fornitore.

In base a tali documenti devono essere effettuati controlli atti a garantire la correttezza formale e sostanziale delle operazioni che originano il debito.

I controlli generalmente considerati opportuni comprendono:

- comparazione degli ordini con le offerte scritte precedentemente richieste ai fornitori;
- comparazione dei documenti di entrata con gli ordini per quanto riguarda la natura e la quantità dei beni, i termini e le condizioni di consegna;
- controllo delle fatture dei fornitori, con particolare riferimento a:
 - intestazione,
 - corrispondenza con il documento d'entrata per quanto riguarda la natura e la quantità dei beni;
 - corrispondenza con l'ordine per quanto riguarda i prezzi e le condizioni d'acquisto;
- calcoli aritmetici;
- adempimenti fiscali;
- autorizzazione al pagamento;
- controllo della sequenza numerica degli ordini, dei documenti di entrata e delle fatture.

c) Analisi periodica delle risultanze contabili da parte di personale diverso da quello addetto alla loro tenuta.

La tenuta di corrette registrazioni contabili presuppone l'esistenza di sistemi di rilevazione più o meno complessi secondo la natura e le dimensioni dell'azienda, il numero ed il tipo dei suoi creditori.

La correttezza e l'attendibilità delle scritture contabili devono essere periodicamente controllate da personale indipendente da quello addetto alla tenuta delle scritture stesse.

I controlli normalmente effettuati includono:

- riscontro tra i saldi dei conti individuali ed i saldi dei conti riepilogativi;
- riscontro delle risultanze contabili dell'azienda con gli estratti conto inviati dai fornitori di propria iniziativa o su richiesta dell'azienda stessa;
- raffronto delle scritture contabili con i documenti che le hanno originate.

Con particolare riferimento ai costi del personale, si presuppone l'esistenza di controlli periodici circa gli elementi retributivi e contrattuali inseriti a sistema per l'elaborazione delle paghe. Inoltre, si prevedono controlli mensili sulla corretta elaborazione delle buste paghe.

d) Esistenza e controllo di informazioni atte a fornire adeguati elementi di stima.

Il sistema di controllo interno deve dare la possibilità di procedere ad una corretta stima dei debiti di cui si conosca l'esistenza ma non l'ammontare.

A tal fine è necessario che siano tenute in evidenza le informazioni atte a fornire gli elementi di stima e di previsione e che tali informazioni siano controllate periodicamente e soprattutto in prossimità della data di riferimento del bilancio.

Tali informazioni possono riguardare, ad esempio, l'esistenza di:

- beni acquisiti o servizi ricevuti senza che sia stata ricevuta e contabilizzata la relativa fattura;
- debiti a lungo termine, comprensivi di interessi, per i quali sussistano particolari problemi di valutazione in conformità agli statuiti principi contabili (es. computo del risconto attivo per gli interessi incorporati nel debito);
- debiti in valuta diversa da quella di conto, la cui identificazione è necessaria ai fini del trattamento in conformità agli statuiti principi contabili;
- debiti sui quali siano maturati interessi o penalità da inserire in bilancio;
- rischi concretizzatisi in debiti come, ad esempio, vertenze legali risoltesi con esito negativo, fidejussioni escusse e simili.

2. COMPETENZA DI PERIODO DELLE OPERAZIONI CHE HANNO GENERATO I DEBITI

Il sistema di controllo interno deve essere tale da permettere la rilevazione del debito nel periodo di competenza, come definito dagli statuiti principi contabili.

Le procedure normalmente adottate per consentire tale rilevazione possono essere così esemplificate:

- tempestiva emissione di appositi documenti per i beni e le prestazioni ricevute;
- raffronto fra i documenti suddetti e le fatture dei fornitori;
- registrazione del debito nel periodo di competenza, desunto dai documenti di cui sopra;
- opportuno trattamento contabile dei documenti non coperti da fattura e delle fatture non abbinate al relativo documento.

3. CORRETTA ESPOSIZIONE IN BILANCIO

Il sistema di controllo interno esistente nell'azienda deve essere in grado di fornire i dati necessari per la corretta classificazione e descrizione dei debiti in bilancio. Tali dati possono essere facilmente reperiti qualora l'azienda disponga di:

- un piano dei conti che permetta la classificazione e la descrizione dei debiti secondo quanto richiesto dagli statuiti principi contabili;
- rilevazioni extracontabili che forniscano le necessarie informazioni aggiuntive, quali, ad esempio, quelle sulle condizioni, le garanzie, gli interessi.

Casistica

11.1 RILEVAZIONE DEBITI VERSO COMUNI PER UTILE DA ATTIVITÀ SOCIALE

Nel caso in cui dallo svolgimento dell'attività sociale venga rilevato un utile, l'azienda deve iscriversi un debito verso i comuni per la parte dei ricavi che non hanno trovato riscontro nei costi sostenuti. Conseguentemente l'azienda dovrà iscrivere un debito verso Comuni con contropartita i "Contributi in conto esercizio da comuni" (storno di ricavi).

11.2 DEBITI VERSO FORNITORI

I debiti verso fornitori vanno registrati al netto degli sconti commerciali. Gli sconti cassa devono essere rilevati al momento del pagamento. I debiti possono subire modifiche a causa di resi o di rettifiche di fatturazione. Le cause possono essere molteplici: beni difettosi, beni eccedenti le ordinazioni, differenze di qualità, ritardi di consegna, applicazione di prezzi diversi da quelli concordati, errori di conteggi nelle fatture, conguagli e rettifiche per collaudi e così via. Per questi fatti, se rilevanti e certi, il valore nominale dei debiti in bilancio deve essere rettificato nella misura corrispondente all'ammontare definito con la controparte. In relazione ai debiti verso fornitori per interessi, saranno valutati gli interessi fatturati dai fornitori, mentre per i probabili interessi maturati vedasi quanto riportato al principio contabile regionale n. 10 sui fondi rischi.

11.3 DEBITI VERSO ISTITUTO CASSIERE

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

11.4 MUTUI PASSIVI

I mutui passivi vanno esposti in bilancio al loro valore nominale; gli oneri accessori per l'ottenimento dei mutui vanno differiti, se di ammontare rilevante, ed ammortizzati in base al periodo di durata del prestito.

11.5 DEBITI TRIBUTARI

La voce deve accogliere solo le passività per imposte certe e determinate, quali i debiti per imposte dirette ed indirette dovute in base a dichiarazioni, per accertamenti o contenziosi definiti, per ritenute operate come sostituto d'imposta, per imposte di fabbricazione ed in genere tributi di qualsiasi tipo iscritti a ruolo, mentre i debiti per imposte probabili o incerte nell'ammontare o nella data di sopravvenienza vanno iscritte nella voce B.I. Fondi per rischi ed oneri – Fondi per imposte.

I debiti per le singole imposte devono essere iscritti al netto di acconti, ritenute d'acconto e crediti d'imposta, tranne nel caso in cui ne sia stato chiesto il rimborso; in questo ultimo caso gli importi di cui è stato chiesto il rimborso vanno esposti tra i crediti alla voce B.II.5.

11.6 DEBITI PER FERIE MATURE DA DIPENDENTI

Considerata la specificità dei contratti del comparto sanitario pubblico e le iniziali difficoltà tecnico-informatiche nella gestione delle informazioni inerenti la valorizzazione delle ferie maturate ma non ancora godute dai dipendenti, in deroga al principio di competenza, il debito verso personale per ferie maturate e non godute non deve essere rilevato.

11.7 DEBITI PER COMPENSI ATTIVITÀ IN LIBERA PROFESSIONE

I costi per compensi pagati in applicazione degli accordi tra azienda e personale dipendente a titolo di libera professione, devono essere iscritti tra i costi per acquisto di servizi, come contropartita alla voce patrimoniale debiti.

11.8 DEBITI PER COMPENSI AL PERSONALE DIPENDENTE RELATIVI A ISTITUTI CONTRATTUALI NON DISTRIBUITI ENTRO LA DATA DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO

I costi conseguenti all'applicazione degli istituti contrattuali della retribuzione di posizione e di risultato, sia per la dirigenza che per il comparto, oltre che per gli altri istituti contrattuali fissati nella misura dalla norma o da accordi decentrati, per il principio di competenza, dovranno essere rilevati nell'esercizio di maturazione ed avere come contropartita uno o più conti accesi a debiti verso il personale dipendente .

Se, alla data di approvazione del bilancio, vi sono risorse per le quali non è stata prevista la modalità di assegnazione ai vari ruoli, il costo relativo dovrà essere ripartito, in modo proporzionale, tra i dipendenti che potenzialmente possono godere di tale istituto contrattuale.

11.9 DEBITI NELL'AMBITO DEL SERVIZIO SANITARIO REGIONALE

Considerata la specificità dei rapporti economici nell'ambito del Servizio Sanitario Regionale, si ritiene opportuno non iscrivere sui bilanci delle Aziende Sanitarie costi legati ad eventuali interessi passivi per ritardato pagamento dei Debiti Infragrappo.