

LINEA GUIDA REGIONALE
PER LA DEFINIZIONE DELLE PROCEDURE AMMINISTRATIVO CONTABILI
DELLE AZIENDE SANITARIE E OSPEDALIERE DELLA REGIONE EMILIA ROMAGNA

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI E MATERIALI

SCOPO/OBIETTIVO

La presente linea guida è redatta allo scopo di fornire gli elementi essenziali di supporto per la redazione delle procedure amministrativo-contabili relative all'area delle immobilizzazioni immateriali e materiali delle Aziende sanitarie del Servizio Sanitario Regionale¹. Le procedure amministrativo-contabili e le istruzioni operative dovranno essere redatte secondo il modello regionale definito dallo specifico Gruppo di lavoro.

Le procedure riguardano la complessiva gestione dei beni immateriali e materiali ad utilità pluriennale utilizzati dall'Azienda, che prende avvio dalla programmazione degli investimenti e prosegue con la presa in carico del cespite, il collaudo, l'inventariazione iniziale, l'inventariazione ciclica, la rilevazione delle manutenzioni incrementative, delle alienazioni, delle dismissioni, dell'ammortamento.

Il rispetto di tali procedure ha come scopo il raggiungimento dei seguenti obiettivi:

- conoscenza e verificabilità dell'effettiva esistenza e della consistenza quali-quantitativa delle immobilizzazioni aziendali;
- corretta e verificabile valorizzazione dei cespiti, dell'ammortamento e della relativa "sterilizzazione";
- corretta rappresentazione delle immobilizzazioni aziendali nel bilancio dell'esercizio.

La linea guida definisce, in particolare, i requisiti minimi richiesti a livello regionale al fine di garantire, nella redazione dei bilanci aziendali e nella stesura delle procedure amministrativo-contabili finalizzate alla certificabilità dei dati, il rispetto delle seguenti asserzioni:

- **esistenza:** le immobilizzazioni esposte nello stato patrimoniale riflettono operazioni realmente avvenute, opportunamente autorizzate e propriamente contabilizzate; per ogni immobilizzazione iscritta a bilancio è accertata l'esistenza fisica;
- **completezza/competenza:** tutte le operazioni riguardanti le immobilizzazioni sono rilevate e contabilizzate correttamente nell'esercizio di riferimento;
- **diritti/obblighi:** le voci relative alle immobilizzazioni derivano realmente da diritti e obbligazioni assunti dall'Azienda; per ogni immobilizzazione è verificabile il titolo di proprietà o di possesso;
- **valutazione:** le immobilizzazioni sono correttamente valutate ed imputate ai conti dello stato patrimoniale, i costi ed i ricavi ad esse riferiti sono correttamente imputati ai conti economici,

¹ Le Immobilizzazioni finanziarie, qualora necessario, saranno oggetto di una specifica Linea Guida. La gestione degli immobili da reddito sarà affrontata nella Linea guida regionale sul Ciclo attivo.

nel rispetto della normativa di riferimento. In particolare, le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione o comunque, in caso di acquisizione a diverso titolo, nel rispetto dei principi contabili vigenti. Con specifico riferimento alle immobilizzazioni immateriali, le stesse sono iscritte nell'attivo patrimoniale solo se non esauriscono la propria utilità nell'esercizio di sostenimento del relativo costo, se manifestano una capacità di produrre benefici economici futuri (accertamento dell'utilità futura) e se si riferiscono a costi effettivamente sostenuti, distintamente identificati ed attendibilmente quantificati;

- presentazione e informativa: le immobilizzazioni sono propriamente classificate, descritte ed esposte in bilancio nel rispetto della normativa di riferimento; è accertata la continuità dei principi contabili e di valutazione rispetto all'anno precedente.

Tali asserzioni verranno garantite attraverso la corretta:

- autorizzazione, formale e preliminare, delle operazioni gestionali e contabili che hanno un impatto sulle immobilizzazioni, anche attraverso la predisposizione, a cadenza annuale, del Piano pluriennale degli investimenti aziendali;
- determinazione delle responsabilità di gestione dei beni patrimoniali;
- conservazione dei documenti comprovanti il diritto reale sulle immobilizzazioni immateriali e materiali (contratti, fatture, documenti di trasporto, collaudi, atti di donazione, ecc.);
- verifica dell'effettiva esistenza e consistenza quali-quantitativa del patrimonio aziendale tramite il corretto utilizzo del sistema degli inventari e del libro cespiti, l'accurata identificazione delle immobilizzazioni, la rilevazione della loro collocazione/ubicazione, l'inventariazione fisica periodica;
- protezione e salvaguardia delle immobilizzazioni; attribuzione delle immobilizzazioni a specifici consegnatari; dislocazione e disposizione delle immobilizzazioni; adozione di misure idonee a custodire le immobilizzazioni in modo appropriato; identificazione e rilevazione delle immobilizzazioni presso terzi; identificazione e rilevazione delle immobilizzazioni di terzi presso l'Azienda;
- esecuzione, registrazione e rilevazione contabile delle operazioni di acquisizione, alienazione, e dismissione patrimoniali, di manutenzione incrementativa, di svalutazione, di ripristino di valore e di rivalutazione patrimoniale²;
- determinazione degli ammortamenti e della relativa sterilizzazione;
- determinazione dei valori alla chiusura dell'esercizio, con allineamento tra le risultanze della contabilità generale, del libro cespiti e dell'inventario aziendale, nonché tra le immobilizzazioni in corso e le risultanze degli uffici tecnici;
- esposizione in bilancio, ivi compresa l'adeguatezza dell'informativa di dettaglio fornita in nota integrativa.

CAMPO DI APPLICAZIONE

La presente linea guida si applica alle seguenti procedure dell'area delle immobilizzazioni immateriali e materiali, ritenute minimali nell'organizzazione amministrativo contabile delle Aziende del Servizio Sanitario Regionale:

² La Casistica Ministeriale "Le immobilizzazioni materiali", in corso di emanazione, riporta: "Non sono consentite rivalutazioni di cespiti se non autorizzate da disposizioni normative nazionali specificamente riferite alle aziende sanitarie pubbliche. Laddove autorizzate, le rivalutazioni incrementano in misura proporzionale sia il valore lordo sia il fondo ammortamento, così da mantenere inalterate la durata del processo di ammortamento e la misura dei coefficienti, a meno che la disposizione normativa di rivalutazione non stabilisca altrimenti"

- predisposizione del Piano pluriennale degli investimenti aziendali;
- presa in carico delle immobilizzazioni e svolgimento delle procedure di collaudo;
- valorizzazione delle immobilizzazioni acquisite;
- inventariazione iniziale delle immobilizzazioni;
- attribuzione dei beni e presa in carico da parte del consegnatario;
- determinazione e contabilizzazione degli ammortamenti e delle sterilizzazioni;
- inventariazione fisica periodica;
- verifiche e riconciliazioni tra contabilità generale, libro cespiti e inventario aziendale;
- decrementi: alienazioni, dismissioni, fuori uso, non utilizzo, eventi fortuiti.

La presenza delle suddette procedure può essere garantita anche attraverso una diversa organizzazione del manuale, secondo il livello di dettaglio che verrà definito a livello aziendale.

La fase di acquisizione delle immobilizzazioni comprese nel Piano degli investimenti e le successive fasi di liquidazione e di pagamento delle fatture saranno trattate nell'ambito delle procedure del ciclo passivo.

Inoltre la presente Linea guida non definisce la procedura riguardante svalutazioni, ripristini e rivalutazioni, che sono considerate residuali; si rimanda alla specifica appendice del Manuale REBISAN Ciclo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali.

RIFERIMENTI NORMATIVI E REGOLAMENTARI

- D.lgs. n. 118/2011 "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42" e s.m.i.;
- D.M. 15/06/2012: "Nuovi modelli di rilevazione economica «Conto economico» (CE) e «Stato patrimoniale» (SP) delle aziende del Servizio sanitario nazionale";
- D.M. 20/03/2013: "Modifica degli schemi dello Stato patrimoniale, del Conto economico e della Nota integrativa delle Aziende del Servizio Sanitario nazionale";
- D.P.R. n. 633/1972 e D.P.R. n.917/1986;
- Codice civile, articoli 2423 - 2428;
- Principio Contabile Nazionale OIC n. 16 "Le immobilizzazioni materiali";
- Principio Contabile Nazionale OIC n. 24 "Immobilizzazioni immateriali";
- Principio Contabile Nazionale OIC n. 22 "Conti d'ordine";
- Casistica applicativa ministeriale per le Aziende - Documento 1 "La sterilizzazione degli ammortamenti – aggiornato 2013" (in corso di discussione in sede di Conferenza Stato-Regioni);
- Casistica applicativa ministeriale per le Aziende - Documento 2 "Le immobilizzazioni materiali" (in corso di discussione in sede di Conferenza Stato-Regioni);
- Casistica applicativa ministeriale per le Aziende - Documento 3 "Il patrimonio netto" (in corso di discussione in sede di Conferenza Stato-Regioni);
- D.lgs. n. 163/2006 "Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE";
- Legge n. 67/88 art. 20 "Disposizioni in materia sanitaria";
- L.R. n. 38/2002 art. 36 "Programma regionale di investimenti in sanità";
- Regolamento Regionale di contabilità economica n. 61 del 27/12/1995 e s.m.i;
- Principi contabili regionali approvati nell'ambito del progetto regionale REBISAN con DGR n. 416/2005 – documenti n. 6 e 7;

- Manuale del sistema di controllo interno e di organizzazione contabile delle Aziende sanitarie – Ciclo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali, approvato nell’ambito del progetto regionale REBISAN;
- Linea guida regionale dell’Area Patrimonio Netto.

DEFINIZIONI E ABBREVIAZIONI

Per le definizioni generali si rimanda al codice civile, ai principi contabili OIC e alla casistica ministeriale. In questa sede si riprendono solo alcuni aspetti specifici del contesto sanitario pubblico e/o della Regione.

Classificazioni

Le immobilizzazioni immateriali sono classificate nelle seguenti categorie previste dal modello ministeriale SP:

- Costi di impianto e di ampliamento;
- Costi di ricerca e sviluppo;
- Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere d’ingegno (derivanti dall’attività di ricerca, altri);
- Immobilizzazioni immateriali in corso ed acconti;
- Altre immobilizzazioni immateriali (concessioni, licenze, marchi, migliorie su beni di terzi, pubblicità).

Le immobilizzazioni materiali sono classificate nelle seguenti categorie previste dal modello ministeriale SP:

- Terreni (disponibili, indisponibili);
- Fabbricati (non strumentali, strumentali);
- Impianti e macchinari;
- Attrezzature sanitarie e scientifiche;
- Mobili e arredi;
- Automezzi;
- Oggetti d’arte;
- Altre immobilizzazioni materiali;
- Immobilizzazioni materiali in corso ed acconti.

Riguardo alla distinzione dei terreni e dei fabbricati tra "indisponibili" e "disponibili" (o "strumentali" e "non strumentali"), i primi sono quelli in cui viene svolta l'attività istituzionale; di conseguenza, la seconda categoria include, in via residuale, tutti i terreni e i fabbricati non destinati all'attività istituzionale.

Attrezzature sanitarie e scientifiche

Relativamente a questa categoria è opportuno ricordare che, talvolta, si rendono necessarie opere murarie ai fabbricati destinati ad accogliere dette attrezzature. In tal caso, è opportuno effettuare una valutazione delle opere murarie in oggetto al fine di stabilire se le stesse siano da capitalizzare sul valore dell’immobile o dell’apparecchiatura. In particolare: qualora le opere murarie siano strettamente connesse con l’attrezzatura, il valore delle prime andrà capitalizzato sulla seconda; qualora le opere murarie siano, al contrario, scindibili dall’attrezzatura ed abbiano utilità autonoma, la capitalizzazione avverrà sul fabbricato.

La voce attrezzature comprende anche altri beni il cui utilizzo non può essere dissociato dall'attrezzatura stessa (es. il monitor dell'ecografo).

Sono ricompresi tra le Attrezzature sanitarie e scientifiche i dispositivi protesici capitalizzabili, ossia gli apparecchi contenuti nell'elenco 3) del Nomenclatore, quali respiratori per l'erogazione di ossigeno, ausili per l'iniezione, ventilatori polmonari ecc., acquistati dall'Azienda e ceduti in uso all'assistito, a condizione che siano "riutilizzabili". Nel caso in cui si ritenga che gli stessi non siano più riutilizzabili, il valore netto contabile dovrà essere stornato al conto economico, nelle apposite voci dedicate ai dispositivi protesici.

I dispositivi protesici contenuti nell'elenco n. 2 del Nomenclatore (ausili per la cura personale, ausili per la mobilità, protesi non di arto, ausili antidecubito, letti, ausili per la comunicazione interpersonale, ...) non sono ricompresi tra le immobilizzazioni, ma sono rilevati nei costi. Tali beni dovranno essere iscritti in appositi registri. È inoltre facoltà dell'azienda prevederne l'iscrizione in appositi conti d'ordine.

Cespiti modulari

Si tratta di "moduli aggiuntivi" o "integrazioni di cespiti" che hanno la particolarità di potersi aggiungere a una parte di cespiti già in funzione e già in ammortamento. Di conseguenza, il loro numero di inventario deve essere collegato a quello del cespite "padre". Quanto al periodo di ammortamento, si possono presentare due diverse fattispecie:

- moduli aggiuntivi o integrazioni di cespiti suscettibili di vita autonoma, ossia utilizzabili autonomamente. Per questi beni, l'ammortamento avviene con le aliquote previste dall'allegato 3 al D.lgs. 118/2011.
- moduli aggiuntivi o integrazioni di cespiti privi di vita autonoma, ossia utilizzabili non autonomamente, ma solo come parte integrante di altri moduli o del cespite "padre" preesistente. Per questi beni, l'ammortamento deve completarsi contestualmente a quello del cespite "padre".

Pezzi di ricambio

Si tratta di pezzi di ricambio necessari per il funzionamento dell'attrezzatura e dell'impianto, che costituiscono una dotazione indispensabile e che non possono avere una vita autonoma rispetto all'attrezzatura ed all'impianto stessi, rispetto ai quali, di norma, hanno una vita utile inferiore.

Il criterio di contabilizzazione dei pezzi di ricambio dipende da vari fattori quali il grado di utilizzo, la velocità di rotazione, l'ammontare:

- i pezzi di ricambio utilizzati per più anni e di rilevante valore³ sono capitalizzati nelle Immobilizzazioni materiali;
- i pezzi di ricambio il cui utilizzo è di durata limitata, di uso ricorrente oppure di scarso valore, di norma, sono invece rilevati quali acquisti d'esercizio.

Universalità

Nel caso di acquisti di più beni mobili (durevoli) della stessa specie e natura, le Aziende possono decidere di trattarli, anziché come singoli beni, come universalità.

Beni dell'Azienda presso terzi

³ Sono considerati di rilevante valore i beni di importo superiore a 516,46 euro, salvo diverse indicazioni regionali.

Si tratta di immobilizzazioni dell'Azienda cedute in uso a terzi. Un tipico esempio è costituito dai dispositivi protesici ricompresi nelle Attrezzature sanitarie e scientifiche.

Beni di terzi presso l'Azienda

Le principali casistiche sono:

- Comodato: è il contratto col quale una parte consegna all'altra un bene mobile o immobile, affinché se ne serva per un tempo o per un uso determinato, con l'obbligo di restituire lo stesso bene ricevuto (art. 1803 del codice civile);
- Beni mobili in prova ed in conto visione: sono cespiti (solitamente apparecchiature biomedicali) che vengono forniti dalle ditte produttrici alle Aziende sanitarie in prova oppure in visione;
- Beni in service: è un contratto "misto" in quanto prevede sia la locazione pura del bene che ulteriori prestazioni o servizi accessori, funzionali alla gestione del bene stesso, quali, per esempio, la manutenzione ordinaria, il materiale di consumo oppure la sostituzione in caso di guasto;
- Noleggio: è un contratto atipico, cioè non espressamente regolato dal Codice Civile, con cui una parte (noleggiatore) mette a disposizione e conferisce in godimento un bene mobile ad un'altra parte (noleggiante), la quale se ne serve per un periodo di tempo determinato, verso il pagamento di un corrispettivo;
- Locazione: è il contratto col quale una parte si obbliga a far godere all'altra un bene mobile o immobile per un dato tempo, verso un determinato corrispettivo (art. 1571 del Codice Civile);
- Leasing finanziario: "le operazioni di leasing finanziario sono rappresentate dai contratti di locazione di beni materiali (mobili e immobili) o immateriali (ad esempio, software), acquistati o fatti costruire dal locatore su scelta e indicazione del conduttore che ne assume tutti i rischi e con facoltà di quest'ultimo di divenire proprietario dei beni locati al termine della locazione, dietro versamento di un prezzo prestabilito (riscatto)" (Principio contabile OIC 12, Appendice D);
- Leasing operativo: è il contratto di locazione diverso da quello del leasing finanziario. L'Azienda (locatario) acquista il diritto di utilizzare beni strumentali di proprietà del locatore, verso un determinato corrispettivo costituito da canoni, fissi o variabili. Lo scopo del contratto è il godimento del bene.

Le Aziende sanitarie finanziano gli investimenti anche attraverso il ricorso a Public Private Partnership (PPP), nella forma ad esempio del Project Finance (PF), della Concessione-Costruzione oppure del Leasing immobiliare, che comportano il coinvolgimento di soggetti privati nella realizzazione/completamento di opere pubbliche e nella loro gestione.

Sotto il profilo contabile, la casistica applicativa ministeriale "Le immobilizzazioni materiali", in corso di approvazione, assimila tali forme contrattuali al godimento di beni di terzi, privilegiando quindi l'aspetto formale a quello sostanziale. In particolare, il bene deve essere iscritto nell'attivo patrimoniale solo nella misura dell'eventuale contributo in conto capitale iniziale a carico dell'azienda; tale valore verrà successivamente ammortizzato, a partire dall'esercizio in cui il bene è pronto per l'uso, secondo quanto stabilito dal D.lgs. 118/2011; gli ammortamenti saranno eventualmente sterilizzati secondo quanto stabilito dal D.lgs. 118/2011 e dalla casistica sulla «Sterilizzazione degli ammortamenti». Per la quota incorporata nei canoni, invece, il trattamento contabile è analogo ai canoni di leasing: il bene non è iscritto tra le attività, ma tra i conti d'ordine; i canoni sono imputati a costo d'esercizio; il maxi-canone è imputato per competenza e quindi scontato; al momento del riscatto, le immobilizzazioni sono iscritte nell'attivo patrimoniale

per un valore pari a quello di riscatto e da quel momento decorre la procedura d'ammortamento, in relazione alla residua vita utile.

L'attivazione di tali particolari forme contrattuali richiede l'acquisizione di una preventiva autorizzazione regionale al fine di valutare la tipologia di investimento in relazione alla programmazione degli investimenti regionale, di area vasta e aziendale, la fattibilità (convenienza rispetto a soluzioni alternative), il contesto (bisogno e offerta esistente), il rapporto costi-benefici, la sostenibilità economico-finanziaria e in particolare la compatibilità dell'investimento con l'obiettivo prioritario del pareggio di bilancio, il rispetto dei limiti di indebitamento aziendali.⁴

Inventario aziendale

In questa linea guida, per "inventario aziendale" si intende il sistema di una o più banche dati in cui sono individualmente censite le immobilizzazioni materiali e immateriali dell'azienda. Per ogni immobilizzazione, l'inventario aziendale raccoglie le informazioni contabili e tecnico specialistiche e traccia le modificazioni intervenute lungo tutto il ciclo di vita dell'immobilizzazione stessa.

Libro degli inventari

Il Libro degli inventari è uno dei libri obbligatori previsti dall'art. 18 della L.R. 50/94 e s.m.i.. Contiene l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività dell'Azienda sanitaria, secondo quanto prescritto dall'articolo 2217 del Codice Civile. Di conseguenza, viene compilato all'inizio dell'attività dell'Azienda sanitaria e successivamente a cadenza annuale, in coincidenza con l'approvazione del Bilancio d'esercizio, che viene trascritto integralmente nel libro stesso.

Libro cespiti

Il Libro cespiti, pur non rientrando tra i libri obbligatori previsti dall'art. 18 della L.R. 50/94 e s.m.i., riveste particolare importanza per la gestione amministrativo-contabile e tecnica del patrimonio aziendale in quanto contiene i dati e rileva tutte le movimentazioni dei beni a utilità pluriennale e quindi delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

Nel libro cespiti, i beni immobili e quelli mobili iscritti nei pubblici registri (es. autoveicoli) devono essere singolarmente identificati; tutti gli altri beni possono essere raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento.

Registro dei beni ammortizzabili

Il Registro dei beni ammortizzabili è il principale libro a supporto dei processi fiscali di ammortamento. E' regolato da numerose norme, in particolare dall'articolo 16 del D.P.R. n. 600/1973 che lo ha istituito.

Piano degli investimenti

Il Piano degli investimenti:

⁴ Per le operazioni di partenariato pubblico privato con almeno due dei tre rischi classificati da Eurostat (di costruzione, di domanda e di disponibilità) a carico del soggetto aggiudicatario privato, ci si attiene a quanto statuito dall'art.3 comma 15 ter del codice dei contratti pubblici, dalla determinazione dell'11 febbraio 2004 (meglio nota come Decisione Eurostat 2004), dalla Circolare del Presidente del Consiglio dei Ministri del 27 marzo 2009 e dal consolidato orientamento della Corte dei Conti.

- è predisposto con riferimento ad un arco temporale di tre esercizi e ridefinito in modo specifico all'inizio di ogni esercizio secondo il principio dello scorrimento;
- è formulato sulla base del budget degli investimenti⁵;
- è redatto unitamente al Bilancio Economico Preventivo aziendale sulla base delle indicazioni e delle schede di rilevazione degli investimenti adottate a livello regionale (c.d. "schede Rombini");
- è verificato nella sua effettiva attuazione in sede di predisposizione del bilancio d'esercizio.

Il Piano degli investimenti deve contenere l'indicazione:

- degli interventi per l'acquisizione, l'ampliamento, l'ammodernamento, la manutenzione incrementativa, la sostituzione delle strutture, delle tecnologie e degli altri beni ad utilità pluriennale;
- degli interventi per l'alienazione del patrimonio disponibile;
- delle fasi e della tempistica di realizzazione degli interventi;
- dei costi per gli interventi previsti;
- delle fonti di finanziamento da impiegare (contributi in conto capitale, mutui, alienazioni, donazioni e contributi da altri soggetti, contributi in conto esercizio, altri finanziamenti).

Piano operativo degli investimenti aziendali

Il Piano operativo degli investimenti aziendali, qualora utilizzato, specifica il Piano degli Investimenti, individuando le priorità degli interventi ed eventuali modifiche/integrazioni del Piano medesimo, anche alla luce di eventuali interventi non programmabili.

Collaudi

Il collaudo specialistico funzionale o tecnico funzionale è il certificato finale che riassume le risultanze delle operazioni effettuate (anche in corso d'opera ove necessario) per l'accertamento della rispondenza del bene e/o del servizio e/o dei lavori alle regole dell'arte ed alle prescrizioni tecniche prestabilite nel contratto e nelle normative specialistiche applicabili ratione temporis alla fattispecie.

Il collaudo tecnico amministrativo è il certificato finale che riassume le risultanze delle operazioni effettuate (anche in corso d'opera ove necessario) per la verifica della regolarità amministrativa contabile del contratto e dell'adempimento delle pattuizioni contrattualmente assunte nella loro interezza; le verifiche sono di natura amministrativa, giuridica, contabile, documentale e tecnica; per quest'ultime ci si avvale delle risultanze delle operazioni di natura specialistico funzionale o tecnico funzionale già espletate. Il collaudo tecnico amministrativo è il documento fondamentale per l'accettazione dell'opera, del bene e del servizio, il conseguimento e la giustificazione dell'interesse pubblico, il pagamento della rata di saldo, le responsabilità post operam, il tutto dopo il controllo della regolarità amministrativa e contabile del contratto eseguito.

CARATTERISTICHE ED INDICAZIONI COMUNI DELLE PROCEDURE

Le procedure di gestione delle immobilizzazioni immateriali e materiali utilizzate dall'Azienda di norma coinvolgono:

- da un punto di vista decisionale, gli organi dirigenti e/o deliberanti dell'Azienda;

⁵ La Linea Guida regionale al Regolamento di budget include il budget degli investimenti tra i budget trasversali.

- da un punto di vista procedurale, i Servizi/Uffici responsabili o coinvolti nelle fasi gestionali. L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:
 - Ufficio Tecnico;
 - Patrimonio;
 - Ingegneria clinica;
 - Fisica sanitaria;
 - Sistemi informatici;
 - Economico-Finanziario;
 - Economato;
 - Provveditorato;
 - Inventario;
 - Protesica;
 - Consegnetari dei beni immobili e mobili;
 -

Le procedure devono caratterizzarsi per la presenza dei seguenti requisiti:

- separazione dei compiti e delle responsabilità: le Aziende, nell'ambito della propria autonomia organizzativa, dovranno articolare e dettagliare le procedure e dovranno definire i livelli di coinvolgimento e di responsabilità; le diverse fasi della procedura devono comunque essere gestite e controllate assicurando una separazione dei compiti e delle responsabilità;
- uso e controllo di documenti idonei e approvati: ogni operazione deve essere accompagnata e comprovata da appositi documenti, definiti ed approvati prima del loro utilizzo e della loro rilevazione contabile;
- esistenza di appropriate registrazioni contabili: le registrazioni della contabilità generale, in particolare, vanno integrate da registrazioni analitiche relative ai singoli cespiti;
- analisi periodica delle risultanze contabili ed inventariali da parte di personale indipendente da quello addetto alla loro tenuta: la correttezza e l'attendibilità delle scritture contabili e inventariali devono essere periodicamente controllate da personale diverso da, e non subordinato a, quello addetto alla tenuta delle scritture stesse;
- verifica dell'esistenza fisica delle immobilizzazioni tramite l'inventario fisico periodico, nonché della coerenza tra rilevazioni fisiche e contabili.

Ogni procedura amministrativo-contabile aziendale deve individuare:

- soggetto responsabile e articolazioni organizzative coinvolte, anche attraverso la predisposizione, per ogni procedura, di un'apposita Matrice delle responsabilità;
- tempistica e scadenza di ogni attività;
- documentazione da acquisire o produrre; modalità di protocollazione, conservazione e archiviazione della documentazione stessa;
- flussi informativi tra le articolazioni organizzative coinvolte (contenuti, modalità, tempistica), con particolare attenzione ai flussi indirizzati all'articolazione organizzativa preposta alle registrazioni contabili;
- periodiche quadrature dei valori contabili sia tra loro che con dati e prospetti extracontabili, incluso l'inventario fisico;
- modalità e momenti di registrazione contabile (anche attraverso il rinvio al Regolamento aziendale di contabilità oppure ad istruzioni operative più specifiche).

Per ciascuna delle procedure indicate nella sezione "campo di applicazione", nella tabella 1 si individuano le tipologie di immobilizzazioni interessate e, a titolo puramente esemplificativo, le unità organizzative coinvolte. Di seguito, per ciascuna procedura, si indicano ulteriori requisiti più specifici.

Tabella 1. Procedure, classi di immobilizzazioni interessate, unità organizzative comunemente coinvolte.

PROCEDURE MINIME	BENI IMMOBILI								BENI MOBILI							IMM IMMAT
	"Caso base"	Commesse di lavori pubblici	Manutenzioni incrementative su beni di proprietà	Manutenzioni incrementative su beni di terzi	Beni in leasing finanziario	Beni in comodato, service, altri beni di terzi presso l'azienda	Terreni	Fabbricati di elevato valore artistico	"Caso base"	Manutenzioni incrementative su beni di proprietà	Manutenzioni incrementative su beni di terzi	Beni in leasing finanziario	Beni in comodato, service, altri beni di terzi presso l'azienda	Universalità di beni	Beni dell'azienda presso terzi	Beni di elevato valore artistico
Predisposizione del piano degli investimenti	Direzione Generale/Ufficio tecnico				Non rientrano nel piano investimenti	Direzione Generale/Ufficio tecnico/Ufficio patrimonio	Direzione Generale/Ingegneria clinica/Economato/Ufficio tecnico/Fisica Sanitaria/Sistemi informatici			Non rientrano nel piano investimenti	non applicabile	Direzione Generale/Ingegneria clinica/Economato/Ufficio tecnico/Fisica Sanitaria/Sistemi informatici/Protesica		non applicabile	Sistemi informatici/Ingegneria Clinica	
Presa in carico	Ufficio tecnico / Ufficio patrimonio								Ingegneria clinica/Economato/Ufficio tecnico/Fisica Sanitaria/Sistemi informatici/Protesica						Ufficio tecnico/Ufficio patrimonio	Sistemi informatici/Ingegneria Clinica
Valorizzazione	Ufficio tecnico/Ufficio patrimonio								Ingegneria clinica/Economato/Ufficio tecnico/Fisica Sanitaria/Sistemi informatici/Protesica						Sistemi informatici/Ingegneria Clinica	
Inventariazione	Ufficio inventario / Ufficio patrimonio								Ufficio inventario / Ufficio patrimonio							
Consegna al consegnatario o subconsegnatario	non applicabile								Ingegneria clinica/Economato/Ufficio tecnico/Fisica Sanitaria/Sistemi informatici/Protesica/altre articolazioni							
Ammortamento e sterilizzazione	Bilancio/ Ufficio inventario			non applicabile					Bilancio/ Ufficio inventario		non applicabile		Bilancio/ Ufficio inventario		non applicabile	Bilancio/ Ufficio inventario
Inventario fisico periodico	non applicabile								consegnatario del bene							consegnatario del bene per il software dispositivo medico/non applicabile per il resto
Riconciliazione tra libro cespiti e CoGe	Servizio Bilancio/Ufficio Inventario			non applicabile		Servizio Bilancio/Ufficio Inventario			Servizio Bilancio/Ufficio Inventario		non applicabile		Servizio Bilancio/Ufficio Inventario			Servizio Bilancio/Ufficio Inventario
Decrementi (alienazioni / fuori uso / non utilizzo / eventi fortuiti)	Ufficio tecnico/Patrimonio/ Inventario								Ingegneria clinica/Economato/Ufficio tecnico/Fisica Sanitaria/Sistemi informatici/Inventario						Ufficio tecnico/Ufficio Patrimonio	Sistemi informatici

1. Piano degli investimenti

L'Azienda deve definire regole e modalità per disciplinare la predisposizione del Piano degli Investimenti e, qualora utilizzato, del relativo Piano Operativo. A livello aziendale sono pertanto definite le responsabilità, le modalità ed i percorsi autorizzativi per addivenire:

- alla redazione del Piano degli investimenti e dell'eventuale Piano operativo degli investimenti (budget degli investimenti, individuazione delle priorità, ...);
- all'acquisizione dell'approvazione regionale del Piano degli investimenti;
- all'acquisizione dell'autorizzazione regionale preventiva per gli interventi finanziati con contributi in conto esercizio e con altre forme di finanziamento diverse dai contributi in conto capitale (leasing finanziari, concessione-costruzione, finanza di progetto, alienazioni patrimoniali,...)⁶;
- alla gestione degli interventi non programmabili;
- all'eventuale revisione del Piano in corso d'anno.

2. Presa in carico

Ai fini della corretta identificazione dei beni ad utilità pluriennale e del controllo quantitativo e qualitativo, la ricezione del bene patrimoniale comporta:

- il riscontro e la verifica di conformità rispetto al contratto e all'ordinativo d'acquisto formalmente emesso;
- il riscontro rispetto al documento di trasporto;
- la verifica del confezionamento, dell'etichettatura del produttore e dello stato di conservazione/integrità.

L'esito della verifica di accettazione deve essere formalizzato attraverso la redazione di un verbale o mediante apposizione di specifiche annotazioni sul documento di trasporto.

La presa in carico comporta l'individuazione e lo svolgimento di ulteriori verifiche di carattere amministrativo (cd "collaudo amministrativo") e l'eventuale esecuzione di un collaudo tecnico allo scopo di accertare il regolare funzionamento del bene, nonché la rispondenza alle norme di sicurezza e qualità. E' pertanto opportuno distinguere proceduralmente:

- i beni che sono oggetto esclusivamente delle verifiche di carattere amministrativo;
- i beni che sono anche soggetti al collaudo tecnico per poi essere consegnati al consegnatario;
- i beni che sono anche soggetti al collaudo tecnico per poi essere consegnati al magazzino.

L'Azienda deve inoltre disciplinare le modalità di presa in carico dell'immobilizzazione (es. inventariazione e inizio dell'ammortamento) nell'eventualità di impiego nell'attività produttiva di un ce-spide consegnato e che presenta caratteristiche di sicurezza idonee per l'immediato utilizzo, ma per il quale non sia ancora stato completato il collaudo tecnico.

Con specifico riferimento ai lavori per la realizzazione di opere pubbliche (immobili), in base alle tempistiche previste dal contratto ed alla progressiva realizzazione dei lavori, la procedura aziendale definisce le modalità con cui: il Direttore dei lavori incaricato dalla stazione appaltante emette gli Stati Avanzamento Lavori (SAL); il Responsabile Unico del Procedimento conferma i SAL con l'emissione del Certificato di pagamento; il Direttore dei lavori, a lavori ultimati, emette lo Stato

⁶ Con riferimento all'autorizzazione regionale si richiama quanto indicato nella Linea Guida regionale "Il Patrimonio Netto". La Regione definirà le modalità per richiedere e comunicare l'autorizzazione, tenuto conto delle esigenze regionali di controllo sugli investimenti e delle esigenze aziendali di tempestività nell'esecuzione degli interventi urgenti.

finale dei lavori; la Commissione di collaudo emette il certificato di collaudo oppure, nei casi normativamente previsti, la Direzione Lavori emette il Certificato di regolare esecuzione. Di norma questo adempimento costituisce il momento di presa in carico del bene immobile.

Con specifico riferimento alle donazioni, la presa in carico è subordinata all'accettazione del cespite ricevuto in donazione. In merito si rinvia alla linea guida regionale sul Patrimonio netto.

3. Valorizzazione

La fase di valorizzazione del bene comporta la definizione e l'inserimento nel sistema informativo aziendale dei dati di natura economico-patrimoniale ed amministrativa.

Le procedure amministrativo-contabili, il sistema di controllo interno ed il sistema informativo aziendale devono assicurare la corretta valutazione delle immobilizzazioni sulla base della normativa di riferimento e consentire la verificabilità dei criteri e dei principi applicati, nonché la possibilità di ricostruire il valore iscritto con il supporto dei relativi documenti.

A tal fine, le procedure aziendali devono disciplinare le attività, le responsabilità e i controlli necessari per assicurare la corretta valorizzazione delle immobilizzazioni attraverso l'individuazione e la rilevazione, con combinazioni differenziate a seconda della tipologia di cespiti e delle relative modalità di acquisizione:

- del costo di acquisto comprensivo di IVA indetraibile, nonché degli eventuali oneri accessori, anche se non fatturati unitamente al cespite⁷;
- degli stati di avanzamento dei lavori per le immobilizzazioni in costruzione;
- degli interventi manutentivi capitalizzabili (manutenzione incrementativa) su beni di proprietà e di terzi;
- del costo di produzione interna⁸ per le immobilizzazioni e le manutenzioni incrementative realizzate dall'Azienda stessa;
- dei componenti accessori, ossia dei pezzi di ricambio, dei cespiti modulari, o di eventuali aggiornamenti tecnologici, non dotati di vita autonoma e di autonomo utilizzo produttivo, acquistati successivamente al cespite principale;
- del valore da attribuire ai beni ricevuti in donazione;
- del valore da attribuire ai beni di terzi presso l'Azienda, tenuto conto di quanto previsto dal principio contabile nazionale OIC 22.

Le procedure aziendali devono inoltre fornire indicazioni:

- per la corretta valorizzazione dei terreni e dei fabbricati, in quanto il terreno su cui sorge un fabbricato non può più essere considerato pertinenza dello stesso. Pertanto, se il valore dei

⁷ I costi accessori di acquisto sono individuabili con riferimento al principio OIC 16. Nei fabbricati possono essere capitalizzati: spese notarili per la redazione dell'atto di acquisto, imposte e tasse connesse alla registrazione dell'atto, costi dell'eventuale preliminare di acquisto, onorari per la progettazione dell'immobile, la direzione lavori ed il collaudo, spese per l'aggiudicazione della gara, costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario, eventuali compensi di mediazione, oneri per il finanziamento maturati durante il periodo di costruzione. Negli impianti e macchinari possono essere capitalizzati: spese di progettazione, di trasporto, di installazione, di perizia e collaudo, di montaggio, di posa in opera e messa a punto, dazi su importazione. Nei mobili possono essere capitalizzati il trasporto ed i dazi su importazione (vedi anche Manuale REBISAN Ciclo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali).

⁸ Con riferimento all'incremento delle immobilizzazioni per lavori interni si rimanda al Principio Contabile regionale n. 6 approvato con la DGR n.416/2005.

fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali tali fabbricati insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per essere ammortizzato. Il valore del terreno è quindi determinato come differenza residua dopo aver scorporato il valore del fabbricato. L'obbligo di scorporo, comunque, si applica solamente ai beni acquisiti dopo l'1/1/2012 e la stima può essere affidata a uffici interni;⁹

- per la puntuale individuazione dei cespiti obsoleti o da alienare, dato che per tali beni l'ammortamento viene sospeso e il valore netto contabile non può eccedere il valore netto di realizzo;¹⁰
- per l'acquisizione del consenso del Collegio Sindacale all'iscrizione in bilancio di una immobilizzazione nei casi previsti dalla normativa vigente.

4. Inventariazione

Sono soggette ad inventariazione tutte le immobilizzazioni immateriali e materiali, ivi compresi i beni di terzi utilizzati dall'Azienda a titolo di godimento (leasing, comodato, noleggi, ecc.).

L'inventariazione avviene immediatamente dopo la fase di presa in carico dell'immobilizzazione.

Con riferimento alla fase di inventariazione delle Immobilizzazioni materiali ed immateriali, le Aziende sanitarie devono dotarsi di un sistema informatico unico oppure di più sistemi informativi fortemente integrati, in grado di rilevare e di gestire le informazioni necessarie a supportare adeguatamente tutte le fasi procedurali precedentemente individuate. La finalità è quella di disporre di un complessivo "inventario aziendale", che contenga tutti i dati obbligatori/necessari per le diverse fasi gestionali, alimentato dalle informazioni immesse direttamente dalle articolazioni organizzative interessate/coinvolute, ciascuna per la parte di propria competenza.

Le procedure aziendali di inventariazione, corredate da eventuali istruzioni operative, devono definire i ruoli e le responsabilità nello svolgimento delle seguenti attività, che si effettuano a seguito dell'esito positivo del collaudo amministrativo, dell'eventuale collaudo tecnico e delle verifiche di accettazione:

- affissione al bene, ove possibile, di un'apposita etichetta identificativa indelebile contenente il numero di inventario;
- accertamento della completa e corretta compilazione del verbale di presa in carico e dei documenti dell'eventuale collaudo;
- inserimento nel Sistema informativo dei dati tecnici, anagrafici ed organizzativi del bene, come rilevati da ordine (importante per individuare tempestivamente l'acquisto di una immobilizzazione ed avviare corrette procedure di inventariazione e contabilizzazione), bolla, verbale di presa in carico, attestazione di funzionalità, conformità o collaudo;
- inserimento nel Sistema informativo delle informazioni relative alle fonti di finanziamento.

In particolare, per ogni cespite (con gli adattamenti imposti dalle diverse tipologie di beni) vanno rilevati i seguenti dati, necessari per la gestione economica ed amministrativa ed a supporto del controllo interno:

- numero progressivo di inventario;

⁹Quest'ultima frase, che circoscrive l'applicazione dell'obbligo di scorporo, rispetto a quanto indicato nel principio OIC 16, è stata prevista dalla Casistica applicativa ministeriale per le Aziende - Documento 2 "Le immobilizzazioni materiali" in corso di approvazione.

¹⁰ L'OIC 16, come rivisto nel 2014, ha eliminato "la previsione secondo cui l'ammortamento andava sospeso per i cespiti non utilizzati per lungo tempo".

- classificazione e codifica;
- data di carico;
- date dei collaudi;
- data scadenza della garanzia;
- numero e data fattura di acquisto (le fatture possono anche essere più d'una, per esempio nel caso di costruzione e manutenzione di immobili);
- modalità di acquisizione (a titolo oneroso, donazione, ...);
- descrizione conto patrimoniale;
- dati catastali delle singole unità immobiliari;
- caratteristiche tecniche del bene (produttore, modello, ...);
- valore originario;
- criterio di valorizzazione originaria (costo d'acquisto o di produzione oppure altro criterio in caso di acquisizioni a diverso titolo);
- valore e data delle manutenzioni incrementative;
- tipologia ed ammontare delle fonti di finanziamento;
- aliquota di ammortamento;
- fondo di ammortamento, con evidenza dell'ammortamento e della sterilizzazione effettuata in ogni esercizio;
- valore netto residuo;
- centro di responsabilità/costo;
- consegnatario e subconsegnatario del bene;
- ubicazione fisica del bene;
- identificazione beni dell'Azienda presso terzi;
- identificazione beni di terzi in godimento.

I beni di terzi, anche se non concorrono alla determinazione del valore delle Immobilizzazioni iscritte nell'Attivo patrimoniale, essendo rilevati soltanto nei Conti d'ordine, sono soggetti alla procedura di inventariazione, con separata evidenza rispetto alle immobilizzazioni di proprietà dell'Azienda; in caso di acquisizione al termine del contratto oppure tramite riscatto, saranno inventariati come immobilizzazioni di proprietà con valore pari al prezzo di riscatto. Sono esclusi dall'obbligo di inventariazione i beni in prova e in conto visione, rispetto ai quali è comunque necessario attivare adeguate procedure, anche informatiche, di carico e scarico.

I beni dell'Azienda presso terzi sono rilevati nelle Immobilizzazioni iscritte nell'Attivo patrimoniale e sono soggetti alla procedura di inventariazione, con separata evidenza rispetto alle immobilizzazioni utilizzate direttamente. E' necessario che tali beni siano gestiti attraverso adeguate procedure, anche informatiche, che permettano di tenere traccia di tutte le informazioni utili per assicurare la protezione e la salvaguardia.

Le universalità devono essere inventariate, con attribuzione di un unico numero di inventario e di un'unica etichetta identificativa a tutti i beni che le compongono (eventualmente con la possibilità di un secondo livello di codifica).

Per poter effettuare l'inventariazione, nonché per poter gestire adeguatamente le altre fasi relative alla gestione delle immobilizzazioni, l'Azienda deve definire un regolamento che disciplini:

- il sistema di classificazione e codifica dei beni, cui siano associate anche le aliquote di ammortamento;
- gli aspetti decisionali, autorizzativi e amministrativo-contabili per la gestione come universalità dei beni durevoli della stessa specie e natura (per esempio, come, quando, chi qualifica

- l'universalità; come deve essere gestita una dismissione parziale di un'universalità);
- la distinzione, con riferimento ai beni durevoli di valore inferiore a 516,46 euro, tra: (i) beni da trattare quali acquisti d'esercizio: è il caso dei beni a rapida obsolescenza e/o di valore unitario particolarmente contenuto. Tali beni non sono soggetti né ad inventariazione né ad ammortamento. La loro protezione e salvaguardia dovrà essere assicurata tramite adeguate procedure, anche informatiche; (ii) beni da trattare quali immobilizzazioni: in questo caso il bene è soggetto ad inventariazione e ad ammortamento (eventualmente integrale nell'esercizio di acquisizione);
 - i criteri per il ricorso all'ammortamento integrale nell'esercizio di entrata in uso delle immobilizzazioni di valore non superiore a 516,46 euro che non facciano parte di universalità;
 - le modalità di calcolo dell'ammortamento per le immobilizzazioni entrate in funzione in corso d'anno (pro quota in relazione al tempo oppure con dimezzamento dell'aliquota ordinaria) oppure dismesse o alienate in corso d'anno (pro quota in relazione al tempo oppure non effettuato);
 - le modalità di individuazione del momento di inizio dell'ammortamento, ossia il momento in cui il bene è disponibile e pronto per l'uso che, per le immobilizzazioni soggette a collaudo, corrisponde alla data di effettuazione del collaudo o, se antecedente, alla data di entrata in funzione (solo se si verificano le adeguate condizioni di sicurezza per l'immediato utilizzo nell'attività produttiva aziendale), mentre per le immobilizzazioni non soggette a collaudo corrisponde alla data di presa in carico (consegna);
 - le modalità di acquisizione dell'autorizzazione regionale per l'utilizzo di aliquote di ammortamento superiori a quelle dell'allegato 3 al D.lgs. n. 118/2011.
 - le modalità di autorizzazione, identificazione e capitalizzazione degli interventi manutentivi incrementativi, sia su beni propri che su beni di terzi, affinché siano rilevati insieme al cespite principale ed identificati in maniera univoca ma separata, con riferimento al numero di inventario di quest'ultimo; ad ogni intervento manutentivo deve essere associato il numero di inventario del cespite "padre";
 - le modalità di capitalizzazione dei componenti accessori, ossia dei pezzi di ricambio, dei cespiti modulari, ecc., affinché siano identificati in maniera univoca, eventualmente separata dal cespite "padre", ma sempre associabile al numero di inventario di quest'ultimo;
 - le modalità e le articolazioni organizzative preposte alla cancellazione delle immobilizzazioni dall'inventario;
 - la gestione degli upgrade (aggiornamenti tecnologici).

5. Consegnatari dei beni

Le schede inventariali sono trasmesse all'Unità/Ufficio consegnatario del bene stesso contestualmente alla consegna del bene.

Le procedure ed i regolamenti aziendali devono:

- disciplinare la modalità di formale presa in carico del bene da parte del consegnatario;
- prevedere l'eventuale possibilità di individuare uno o più sub consegnatari dei beni;
- definire i criteri per l'identificazione del consegnatario;
- definire i compiti e le responsabilità del consegnatario, con particolare riferimento alla custodia, vigilanza, conservazione e corretto uso dei beni affidati;
- definire le modalità con cui vengono fornite al consegnatario le informazioni circa le misure necessarie per custodire in modo appropriato le immobilizzazioni, per assicurarne un'adeguata

protezione fisica, idonea a salvaguardarle da incendi, fenomeni atmosferici, incuria, danneggiamenti colposi e dolosi e sottrazioni;

- indicare le verifiche fisiche periodiche che il consegnatario dei beni deve svolgere al fine di riscontrare la corrispondenza con quanto risulta dall'inventario aziendale;
- definire la modalità di comunicazione dei beni divenuti inutili, inservibili o che abbiano perso la loro efficienza funzionale, nonché dei beni che necessitano di manutenzione, riparazione oppure ripristino;
- definire le modalità di decisione, comunicazione e rilevazione del passaggio ad un altro consegnatario o comunque dello spostamento fisico dei beni;
- stabilire le modalità di utilizzo della c.d. "scheda di dislocazione" che documenta la distribuzione dei beni mobili nei vari locali e che è esposta nel locale ove il bene mobile è assegnato;
- definire le modalità con cui le informazioni circa il consegnatario dei beni e la localizzazione fisica dei beni stessi alimentano la contabilità analitica, consentendo in particolare l'attribuzione dei beni e dei correlati valori economici ai centri di costo oppure di responsabilità.

Con specifico riferimento ai beni pluriennali dell'Azienda temporaneamente presso terzi, le procedure devono prevedere l'emissione di appositi documenti predefiniti in grado di identificare il bene presso terzi e di tracciarne l'uscita ed il rientro, anche al fine di disporre delle informazioni da inserire in Nota Integrativa.

6. Ammortamento e sterilizzazione

Le quote di ammortamento dell'esercizio dovranno essere calcolate applicando le aliquote determinate sulla base della vita utile, definita a livello nazionale, per ciascuna categoria di beni, dalla tabella che costituisce l'allegato 3 al Decreto Legislativo 118/2011.

Le procedure, anche attraverso opportune soluzioni informatiche, devono prevedere le modalità e le responsabilità di:

- modifica delle aliquote di ammortamento rispetto a quanto attribuito in automatico al cespite al momento della classificazione (per esempio, nel caso dei componenti accessori la cui vita utile vada allineata al cespite "padre");
- verifica del corretto abbinamento tra il cespite inventariato e la relativa fonte di finanziamento ai fini del calcolo e della verificabilità della quota di ammortamento da sterilizzare;
- complessiva valutazione del calcolo degli ammortamenti e della relativa sterilizzazione (di norma, da parte del Servizio Economico-Finanziario).

7. Inventario fisico periodico

L'inventario fisico rappresenta l'occasione per:

- riscontrare l'esistenza fisica dei beni e la loro localizzazione;
- comparare quantità contabili e quantità inventariali al fine di individuare errori ed ammanchi;
- rilevare l'effettivo stato dei cespiti, la presenza di cespiti obsoleti, danneggiati, non più utilizzati oppure che necessitano di interventi manutentivi.

Le procedure aziendali devono:

- prevedere l'effettuazione dell'inventario fisico delle immobilizzazioni;
- definire la periodicità di effettuazione (ossia il tempo che intercorre tra due conte fisiche del medesimo bene), che, di norma, non può comunque essere superiore a 3 anni;

- definire la modalità di svolgimento (conta fisica di tutti i beni esistenti in Azienda ad una specifica data oppure conta fisica a rotazione, ossia suddivisa in più date, per centro di costo oppure per categorie omogenee di beni);
- definire la modalità di inventariazione fisica periodica dei beni dell'Azienda presso terzi;
- definire le modalità di aggiornamento dell'inventario aziendale e della contabilità generale sulla base delle risultanze dell'inventario fisico, stabilendo in particolare le attività da porre in essere (comunicazioni, rilevazioni, verbali, ...) in presenza di beni esistenti ma non inventariati, beni inventariati ma mancanti oppure non utilizzabili;
- garantire l'analisi delle cause che hanno generato i disallineamenti e la conseguente revisione delle procedure organizzative adottate oppure le modalità della loro applicazione;
- individuare le responsabilità circa le differenze inventariali.

La procedura deve assicurare l'evidenza della documentazione utilizzata e dei controlli e dei riscontri eseguiti.

L'azienda deve inoltre redigere le istruzioni operative a cui attenersi per l'inventariazione (rilevazione dei dati, loro successivo controllo e riconciliazione).

L'inventario fisico delle immobilizzazioni può essere affidato ad un soggetto terzo, dipendente o meno dall'Azienda, oppure ai consegnatari dei beni. In quest'ultimo caso, il responsabile dell'inventario trasmette a ciascuna struttura aziendale/consegnatario dei beni un report inventariale dei cespiti immatricolati in carico alla stessa. I consegnatari dei beni, dopo aver effettuato gli opportuni controlli, devono restituire il report firmato con annotazione della coerenza dell'inventario oppure delle eventuali differenze riscontrate e delle relative motivazioni (acquisizioni, dismissioni, alienazioni, trasferimenti di beni). L'affidamento dell'incarico al consegnatario non deve essere ripetuto sistematicamente e deve essere alternato con verifiche da parte di altri soggetti.

8. Riconciliazione tra inventario aziendale e contabilità generale

Almeno in sede di predisposizione del bilancio dell'esercizio è necessario effettuare una serie di controlli di corrispondenza dei dati e delle "quadrature" al fine di individuare, motivare e, se necessario, correggere eventuali differenze tra:

- le risultanze dell'inventario aziendale ed i valori risultanti dalla contabilità generale, per conto patrimoniale aziendale;
- gli incrementi (nuove acquisizioni, manutenzioni incrementative) ed i decrementi (dismissioni, alienazioni) risultanti dall'inventario aziendale e i rispettivi valori risultanti dalla contabilità generale;
- i fondi ammortamento, le quote di ammortamento e le sterilizzazioni risultanti dall'inventario aziendale e i rispettivi valori risultanti dalla contabilità generale;
- l'ammontare delle immobilizzazioni in corso risultanti dalla contabilità generale e quanto risulta dalle rilevazioni extracontabili tenute dagli Uffici preposti, con particolare attenzione alla necessità che le opere disponibili e pronte per l'uso siano trasferite dalle immobilizzazioni in corso alle specifiche classi di immobilizzazioni cui appartengono;
- le fonti di finanziamento indicate nell'inventario aziendale ed i rispettivi conti di bilancio accesi nel Patrimonio Netto e nei debiti a medio-lungo termine.

9. Decrementi per alienazioni, dismissioni, mancato utilizzo

Le alienazioni programmate del patrimonio immobiliare disponibile sono evidenziate nella specifica scheda del Piano degli Investimenti aziendali.

La procedura aziendale per le alienazioni e le dismissioni patrimoniali deve:

- indicare la modalità di individuazione dei cespiti da alienare o dismettere;
- definire gli aspetti connessi all'autorizzazione formale e preliminarmente ad ogni alienazione o dismissione patrimoniale;
- prevedere la contestuale indicazione dell'utilizzo del corrispettivo di ciascun cespite alienato, assicurandone la destinazione alla realizzazione di nuovi investimenti, subordinatamente all'avvenuto incasso (si ricorda che il vincolo riguarda sia le plusvalenze patrimoniali sia il residuo finanziamento iscritto nel Patrimonio Netto e che, per disposizione regionale, il vincolo stesso si estende ai beni acquisiti con contributi in conto esercizio¹¹);
- prevedere le modalità di individuazione ed evidenziazione dei cespiti temporaneamente non utilizzati (per i quali l'ammortamento prosegue) e dei cespiti obsoleti o da alienare (per i quali l'ammortamento viene sospeso ed il valore contabile deve essere ridotto qualora ecceda il presumibile valore netto di realizzo);
- assicurare il corretto aggiornamento dell'inventario aziendale e della contabilità generale tramite l'impostazione di adeguate comunicazioni formali tra il consegnatario del bene, il Servizio preposto alla gestione dell'inventario aziendale, il Servizio programmazione economico-finanziaria;
- nel caso di permuta/cessione/rottamazione del bene, assicurare l'emissione e la registrazione del documento contabile idoneo al perfezionamento della stessa (nota di addebito o fattura);
- nel caso di dismissioni di beni "fiscalmente rilevanti", assicurare il rispetto degli adempimenti dettati anche dalla normativa tributaria (nel caso di passaggio di bene dall'attività commerciale a quella istituzionale sarà necessario adottare specifico atto amministrativo interno).

CONTROLLI INFRAGRUPPO E CONSOLIDAMENTO DEI DATI

Il trasferimento di immobilizzazioni infragruppo, per quanto residuale, seguirà la procedura e la modalità di rilevazione e di contabilizzazione che sarà definita e schematizzata nell'ambito del Gruppo di lavoro per la redazione del bilancio consolidato.

ASPETTI RILEVATIVI E CONTABILI

L'art. 29, comma 1, lettera b) del D.lgs. 118/2011 è stato modificato dall'articolo 1, comma 36 della Legge n. 228/2012, che ha eliminato alcune norme riportate nella versione originaria del Decreto, poi parzialmente riconfermate dalla circolare del Ministero della Salute e del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 28 gennaio 2013 e dalla Casistica applicativa per le Aziende - Documento 2 "Le immobilizzazioni materiali", che non è ancora stata definitivamente approvata. L'impostazione regionale, dettagliatamente trattata nel Manuale REBISAN Ciclo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali, disciplina alcune specifiche fattispecie.

¹¹ Vedi Linea Guida regionale "Il patrimonio netto" - Aspetti rilevativi e contabili.

Per le immobilizzazioni entrate in funzione durante l'anno, l'ammortamento dovrà essere calcolato pro quota. La regola di utilizzare la metà dell'aliquota normale d'ammortamento per i cespiti acquistati nell'anno è accettabile se la quota d'ammortamento ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso.

Ferma restando la possibilità di scegliere tra le due alternative (pro quota in relazione al tempo oppure con dimezzamento dell'aliquota ordinaria), la regione ha espresso e continua a esprimere una preferenza per la prima soluzione, peraltro la stessa preferenza si ritrova nel principio contabile OIC n.16.

L'indicazione regionale, riportata al punto "4. Inventariazione" tra le due alternative (pro quota in relazione al tempo oppure con dimezzamento dell'aliquota ordinaria), è fornita nelle more dell'approvazione della Casistica applicativa ministeriale per le Aziende - Documento 2 "Le immobilizzazioni materiali.

In presenza di donazioni e lasciti in denaro con vincolo di destinazione a progetti, attività, Unità Operative, laddove l'azienda ne decida l'impiego per il finanziamento degli investimenti, le indicazioni regionali prevedono lo storno diretto dal Conto Economico (Erogazioni Liberali) al Patrimonio Netto (Riserve da donazioni e lasciti vincolati ad investimenti), in misura pari all'intero valore dell'immobilizzazione acquistata. A decorrere dall'esercizio in cui è pronta per l'uso, l'immobilizzazione sarà progressivamente ammortizzata (con conseguente sterilizzazione) nel rispetto del principio di competenza economica e secondo le aliquote di ammortamento previste dall'allegato 3 del D.lgs. 118/2011.

L'impostazione regionale si discosta dalle indicazioni contenute nella Casistica applicativa ministeriale per le Aziende – Documento 3 "Il patrimonio netto" in corso di approvazione, che assimila le donazioni ed i lasciti non vincolati ad investimenti, ma destinati al finanziamento degli stessi, agli investimenti finanziati con contributi in conto esercizio; questo comporta la rilevazione della donazione tra i proventi straordinari e la successiva rettifica dei contributi c/esercizio, con contestuale costituzione nel Patrimonio netto dei "Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio", per l'importo corrispondente alle percentuali previste dall'art. 29 comma 1 lettera b) del D.lgs. n. 118/2011 e s.m.i.

Al momento si conferma l'impostazione regionale.

In presenza di investimenti finanziati con contributi in conto esercizio vincolati, finalizzati e da altri contributi, le indicazioni regionali prevedono che a fine esercizio nel Conto economico è necessario procedere alla rettifica dei contributi c/esercizio, con contestuale costituzione nel Patrimonio netto dei "Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio", per l'importo corrispondente al valore dell'immobilizzazione acquisita, che sarà poi completamente ammortizzata e sterilizzata nell'esercizio di acquisizione.

L'impostazione regionale si discosta dall'applicazione letterale del dettato normativo previsto dall'art. 29 comma 1 lettera b) del D.lgs. 118/2011 e s.m.i. e dalla Casistica applicativa, che assimila il trattamento di questi contributi a quello dei contributi indistinti e comporta pertanto il calcolo dell'ammortamento e della correlata sterilizzazione secondo le aliquote previste dall'allegato 3 del D.lgs. n. 118/2011.

Al momento si conferma l'impostazione regionale.

ASPETTI FISCALI

Relativamente ai beni del patrimonio immobiliare (fabbricati e terreni), le Aziende sanitarie sono soggette a tassazione IRES sulle relative rendite catastali, adeguatamente rettificata secondo la norma fiscale in vigore essendo produttivi di reddito fondiario.

I fabbricati/terreni facenti parte del patrimonio disponibile, e quelli del patrimonio indisponibile utilizzati in maniera promiscua sono inoltre soggetti alla tassazione prevista dalla specifica normativa vigente in materia di IMU.

Nel caso l'Azienda sanitaria utilizzi delle immobilizzazioni immateriali e materiali per l'attività commerciale, il relativo ammortamento è fiscalmente detraibile ai fini della determinazione delle imposte sul reddito e si dovrà attivare il Registro dei beni ammortizzabili¹². Tali immobilizzazioni impiegate per l'attività commerciale devono essere chiaramente identificate, sia che siano utilizzate in via esclusiva, sia che siano utilizzate in modo promiscuo: in questo caso è necessario che siano preventivamente esplicitati i criteri di attribuzione tra attività istituzionale ed attività commerciale (sia per quanto riguarda la determinazione dell'IRES e, per quanto attiene i beni immobili, per la determinazione dell'IMU).

Si precisa infine che in sede di cessione/permuta di beni pluriennali acquisiti nell'ambito dell'attività istituzionale, gli stessi dovranno essere ceduti/permutati secondo il medesimo regime di acquisizione, ovvero Fuori dal campo di applicazione dell'IVA. Detti introiti non origineranno alcun imponibile fiscale.

La cessione di terreni edificabili e simili (diritti edificatori, ecc..) o di immobili dismessi entro 5 anni dall'acquisizione sono le uniche casistiche oggetto di tassazione ai fini IRES della relativa plusvalenza.

Si evidenzia la necessità di mantenere aggiornati i dati delle immobilizzazioni utilizzati per ottemperare agli adempimenti di legge in materia di IMU ed IRES, attraverso la definizione di adeguate e tempestive comunicazioni tra i servizi aziendali interessati.

CONSERVAZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE

Si ritiene che, dalle norme di ordinata contabilità, discenda l'obbligo civilistico di conservazione della documentazione relativa all'acquisizione, inventariazione, presa in carico, presa in consegna, alienazione e dismissione delle immobilizzazioni, tenuto anche conto dell'evoluzione nella normativa in materia di de-materializzazione.

ALLEGATI

.....

¹² L'ammortamento dovrà pertanto essere rilevato nell'ambito del sistema di contabilità separata (ai fini IRES) dell'attività commerciale, sulla base dei coefficienti fiscali di ammortamento (D.M. 31/12/1988). L'Azienda deve alimentare correttamente il Registro dei beni ammortizzabili, secondo quanto previsto dall'articolo 16 del D.P.R. n. 600/1973

La Linea Guida regionale dell'Area Immobilizzazioni è stata predisposta dal seguente Gruppo di lavoro:

- Antonella Crugliano Azienda USL di Bologna
- Paola Petocchi Azienda Ospedaliero-Universitaria di Bologna
- Stefano Sanniti Azienda USL della Romagna
- Roberto Labanti Azienda USL di Modena
- Stefania Pierigè Azienda USL della Romagna
- Roberto Berardi Collegio sindacale Azienda USL della Romagna
- Elena Cantù Esperto contabile e di procedure
- Eugenio Anessi Pessina Esperto contabile e di procedure
- Andrea Davalli Servizio Amministrazione del Servizio Sanitario Regionale, Sociale e Socio-Sanitario