

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

## IL PATRIMONIO NETTO

### 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 al patrimonio netto delle aziende sanitarie e ospedaliere del Servizio Sanitario Regionale. Tali procedure dovranno essere redatte secondo il modello regionale definito dallo specifico Gruppo di lavoro.

La presente linea guida fornisce, 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/competenza:** tutti i conti di patrimonio netto esposti nello stato patrimoniale riflettono operazioni opportunamente autorizzate e propriamente contabilizzate fra i conti di patrimonio netto;
- **diritti/obblighi:** le voci di patrimonio derivano realmente da diritti e obbligazioni assunti dall'azienda;
- **completezza:** tutte le operazioni opportunamente autorizzate, riguardanti i conti di patrimonio netto alla data di bilancio, sono incluse nei conti di patrimonio netto;
- **valutazione/misurazione:** i conti di patrimonio netto sono esposti nello stato patrimoniale per l'importo appropriato;
- **presentazione e informativa:** i conti di patrimonio netto sono propriamente classificati, descritti ed esposti in bilancio secondo corretti principi contabili.

Tali asserzioni verranno garantite attraverso la corretta:

- autorizzazione, formale e preliminare, delle operazioni gestionali e contabili che hanno un impatto sul patrimonio netto;
- esecuzione e registrazione delle operazioni;
- determinazione dei valori alla chiusura dell'esercizio;
- 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, ritenute minimali nella organizzazione amministrativo contabile delle aziende del Servizio Sanitario Regionale:

1. assegnazione di contributi in conto capitale da regione e altri soggetti pubblici;
2. assegnazione di lasciti e donazioni da privati;
3. destinazione a investimento di contributi in conto esercizio indistinti;
4. destinazione a investimento di contributi in conto esercizio vincolati e finalizzati;
5. alienazione di cespiti la cui acquisizione sia stata interamente o parzialmente finanziata da contributi in conto capitale, lasciti e donazioni;
6. destinazione dell'utile d'esercizio;
7. contributi per ripiano di perdite.

La presenza delle suddette procedure può essere garantita anche attraverso una diversa organizzazione del manuale definito a livello aziendale.

## **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";
- 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";
- Codice civile, artt. 2423-2428;
- Principio Contabile Nazionale OIC 28 "Il patrimonio netto";
- 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);
- L. n. 67/88 art. 20 "Disposizioni in materia sanitaria";
- L.R. n. 38/2002 art. 36 "Programma regionale di investimenti in sanità";
- D.M., delibere dell'Assemblea Legislativa, delibere della Giunta Regionale, altri provvedimenti finalizzati alla realizzazione di interventi per beni durevoli;
- 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.

## **DEFINIZIONI E ABBREVIAZIONI**

### **Finanziamenti per investimenti**

I finanziamenti per investimenti identificano dei contributi in conto capitale assegnati alle Aziende sanitarie per finanziare l'acquisto, la costruzione, la riattivazione, l'ampliamento e la manutenzione incrementativa delle immobilizzazioni.

Tali finanziamenti sono iscritti in apposite voci del Patrimonio Netto sulla base del soggetto erogatore:

- Finanziamenti da Stato per investimenti - ex art. 20 Legge 67/88;
- Finanziamenti da Stato per investimenti - per ricerca;
- Finanziamenti da Stato per investimenti – altro;
- Finanziamenti da Regione per investimenti;
- Finanziamenti da altri soggetti pubblici per investimenti.

Successivamente, i finanziamenti per investimenti vengono progressivamente stornati a conto economico per sterilizzare gli ammortamenti (e le eventuali minusvalenze) delle immobilizzazioni acquisite con tali risorse.

### **Donazioni e lasciti in denaro vincolati ad investimenti**

Le donazioni e i lasciti in denaro vincolati a investimenti vengono trattati in analogia con i finanziamenti per investimenti.

Si considerano vincolati le donazioni e i lasciti il cui mancato utilizzo, secondo le modalità prestabilite, ne comporti la possibile revoca. Donazioni e lasciti in denaro vincolati sono iscritti in bilancio al momento dell'incasso ovvero al momento dell'esistenza di un atto formale di donazione o lascito (atto notarile, testamento ecc.) e della relativa accettazione formale da parte dell'Azienda.

Rientrano in questa fattispecie anche le donazioni e i lasciti in denaro non vincolati dal soggetto erogatore, ma destinati dall'Azienda all'effettuazione di investimenti al momento dell'accettazione.

### **Donazioni, lasciti e conferimenti di cespiti**

Questa fattispecie comporta direttamente la donazione o il conferimento all'Azienda di un cespite.

Le donazioni e i conferimenti di cespiti vengono trattati in analogia con i finanziamenti per investimenti. Il cespite viene valutato sulla base del presumibile valore di mercato alla data di acquisizione<sup>1</sup> e viene iscritto in bilancio tra le immobilizzazioni, con contropartita nel Patrimonio Netto.

---

<sup>1</sup> Casistica applicativa ministeriale per le Aziende - Documento 2 "Le immobilizzazioni materiali" (in corso di discussione in sede di Conferenza Stato-Regioni): date le specificità del contesto pubblico, il presumibile valore di mercato corrisponde al valore indicato nell'atto di donazione o lascito, nella documentazione avente valenza fiscale, se concomitante, oppure, in assenza, a quanto risultante da perizia. Per la valutazione dei cespiti ricevuti in conferimento si fa riferimento al valore indicato nell'atto di conferimento o, in assenza, determinato mediante perizia.

## **Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio**

I finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio sono contributi in conto esercizio destinati dall'Azienda al finanziamento degli investimenti. Al riguardo, è opportuno evidenziare che, nella logica del D.lgs. 118/2011, tutti gli investimenti privi di fonti di finanziamento dedicate si intendono finanziati con contributi in conto esercizio.

Dal punto di vista contabile, l'apposita voce di patrimonio netto è alimentata tramite storno indiretto dal conto economico allo stato patrimoniale (attraverso la voce CE A.2) dei contributi in conto esercizio che vengono destinati all'acquisizione di immobilizzazioni.

Successivamente, tale voce di patrimonio netto è progressivamente ristornata a conto economico per sterilizzare gli ammortamenti delle immobilizzazioni acquistate con tali risorse.

I contributi in conto esercizio destinabili al finanziamento degli investimenti sono quelli derivanti:

- dal riparto del Fondo sanitario regionale indistinto (finanziamento a quota capitaria dei livelli di assistenza, di progetti e funzioni non tariffate);
- dal riparto del Fondo sanitario regionale vincolato (contributi vincolati dallo Stato al perseguimento di specifici obiettivi);
- dal riparto del Fondo sanitario regionale finalizzato (contributi finalizzati dalla Regione al perseguimento di specifici obiettivi);
- dal riparto di altri contributi (contributi da altri soggetti pubblici, da privati, per ricerca, ecc.).

La destinazione dei contributi in conto esercizio indistinti - quota capitaria al finanziamento degli investimenti è possibile soltanto in presenza di una situazione di pareggio di bilancio e comporta l'acquisizione dell'autorizzazione regionale, rilasciata previa verifica del contesto, della fattibilità e della sostenibilità economico-finanziaria dell'intervento. L'autorizzazione regionale si intende concessa al momento dell'approvazione del Piano pluriennale degli investimenti allegato al Bilancio Economico Preventivo; qualora, in corso d'anno, si rendano necessarie delle modifiche rispetto agli investimenti programmati e finanziati con contributi in conto esercizio, dovranno essere acquisite ulteriori e specifiche autorizzazioni regionali.

## **Destinazione dell'utile d'esercizio**

Il D.lgs. n. 118/2011 dispone che l'utile d'esercizio sia prioritariamente destinato al ripiano delle perdite pregresse aziendali. L'eventuale eccedenza può essere accantonata a riserva ovvero essere resa disponibile per il ripiano delle perdite del S.S.R.

La destinazione dell'utile viene proposta nella relazione sulla gestione che correda il bilancio d'esercizio ed è subordinata all'approvazione definitiva del bilancio stesso da parte della Regione.

## **Contributi per ripiano perdite**

I contributi per ripiano perdite sono contributi specificamente assegnati a tal fine dalla Regione.

Tali contributi sono rilevati in un'apposita voce del Patrimonio Netto sulla base del provvedimento regionale di assegnazione. Al momento dell'incasso, il contributo viene stornato dall'apposita voce del patrimonio netto e portato a diretta riduzione della perdita all'interno della voce "utili e perdite portati a nuovo".

## CARATTERISTICHE ED INDICAZIONI COMUNI DELLE PROCEDURE

I movimenti del patrimonio netto sono, generalmente, di numero limitato e di natura tale da richiedere l'intervento:

- da un punto di vista decisionale, dei massimi organi esecutivi e/o deliberanti dell'azienda;
- da un punto di vista procedurale, in prevalenza degli uffici contabili.

Al riguardo, le procedure dovranno caratterizzarsi per:

- Separazione dei compiti e delle responsabilità: le diverse fasi della procedura devono essere gestite 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, approvati prima della loro rilevazione contabile.
- 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 diverso da, e non subordinato a, quello addetto alla tenuta delle scritture stesse.
- Accuratezza: il sistema di controllo interno deve consentire una corretta determinazione e contabilizzazione dei valori, secondo processi di calcolo corretti.
- Competenza: il sistema di controllo interno deve consentire la corretta attribuzione dei valori rilevati al periodo di competenza, come definito dalle norme, dai principi contabili e dalla relativa casistica.

Per facilitare la redazione delle procedure amministrativo-contabili, si ritiene opportuno articolare le attività che devono essere assicurate secondo una sequenza logico-temporale, ossia per fasi progressive. Nel seguito:

1. Per ciascuna delle procedure indicate nella sezione "campo di applicazione", si individuano le fasi essenziali. Tali fasi sono rappresentate anche nella Tabella 1.
2. Per ogni fase, si richiede di specificare:
  - Soggetto responsabile e UO coinvolte, anche attraverso la predisposizione, per ogni procedura, di un'apposita Matrice delle responsabilità. A titolo puramente esemplificativo, la Tabella 2 propone una Matrice aziendale delle responsabilità riferita alla procedura "1. Assegnazione di contributi in conto capitale da Regione e altri Enti pubblici".
  - Tempi/scadenze.
  - Documentazione da acquisire o produrre; modalità di protocollazione, conservazione e archiviazione della documentazione stessa.
  - Flussi informativi tra le UO coinvolte (contenuti, modalità, tempistica), con particolare attenzione ai flussi indirizzati all'UO preposta alle registrazioni contabili.
  - Periodiche quadrature dei valori contabili sia tra loro sia con dati / prospetti extra-contabili.
  - Modalità e momenti di registrazione contabile (anche attraverso il rinvio al Regolamento aziendale di contabilità oppure ad istruzioni operative più specifiche).
3. Per alcune fasi, si indicano ulteriori requisiti più specifici.

Tabella 1. Procedure minime e relative fasi essenziali

	1. Assegnazione di contributi in conto capitale da regione e altri soggetti pubblici	2. Assegnazione di lasciti e donazioni da privati	3. Destinazione a investimento di contributi in conto esercizio di contributi in conto esercizio indistinti	4. Destinazione a investimento di contributi in conto esercizio vincolati e finalizzati.	5. Alienazione di cespiti la cui acquisizione sia stata interamente o parzialmente finanziata da contributi in conto capitale, lasciti e donazioni	6. Destinazione dell'utile d'esercizio	7. Contributi per ripiano di perdite
Formulazione nei documenti di bilancio (relazione sulla gestione) della proposta di destinazione dell'eventuale utile, previo parere favorevole del Collegio Sindacale						6.1	
Verifica dell'approvazione regionale del bilancio						6.2	
Valutazione economica/funzionale del cespite oggetto del lascito o donazione		2.1					
Accettazione formale e preliminare del lascito o donazione		2.2					
Valutazione/analisi del bene da alienare					5.1		
Acquisizione dell'autorizzazione formale e preliminare per ogni alienazione					5.2		
Effettuazione dell'alienazione					5.3		
Identificazione formale, per ciascun bene alienato, della destinazione del corrispettivo					5.4		
Acquisizione preliminare dell'autorizzazione regionale all'effettuazione di investimenti			3.1			6.3	
Autorizzazione aziendale all'effettuazione di investimenti			3.2	4.2		6.4	
Richiesta dei contributi al soggetto finanziatore	1.1						
Assegnazione dei contributi all'azienda	1.2			4.1			7.1
Effettuazione degli investimenti finanziati	1.3	2.3	3.3	4.3	5.6	6.5	
Rendicontazione al soggetto finanziatore	1.4	2.4		4.4			
Incasso dei contributi	1.5	2.5		4.5	5.5		7.2
Acquisizione dell'attestazione del collegio sindacale					5.7		
Sterilizzazione degli ammortamenti	1.6	2.6	3.4	4.6	5.8		
Controlli contabili di fine anno	1.7	2.7	3.5	4.7	5.9	6.6	7.3

## **1. Assegnazione di contributi in conto capitale da regione e altri soggetti pubblici.**

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno nelle seguenti fasi:

- 1.1. Richiesta dei contributi al soggetto finanziatore.
- 1.2. Assegnazione dei contributi all'azienda.
- 1.3. Effettuazione degli investimenti finanziati.
- 1.4. Rendicontazione al soggetto finanziatore.
- 1.5. Incasso dei contributi.
- 1.6. Sterilizzazione degli ammortamenti.
- 1.7. Controlli contabili di fine anno.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi:

### 1.2. Assegnazione dei contributi all'azienda:

- Identificazione puntuale di ciascun contributo assegnato, in termini almeno di: soggetto erogatore; estremi dei provvedimenti formali di concessione del contributo; estremi dell'eventuale provvedimento aziendale di recepimento del contributo; oggetto del contributo; ammontare del contributo; eventuali vincoli all'impiego del contributo; eventuali obblighi di rendicontazione del contributo, con relativi tempi e modalità.
- Periodico controllo dell'avvenuta registrazione contabile dei contributi assegnati, con verifica della correttezza dei conti utilizzati.

### 1.3. Effettuazione degli investimenti finanziati:

- Identificazione puntuale, per ciascun contributo, del relativo utilizzo (anche attraverso opportuno collegamento con le procedure del ciclo immobilizzazioni e del ciclo tesoreria), in termini almeno di: fornitore; estremi del contratto con il fornitore; documenti di acquisto; identificativo e caratteristiche fisico-tecniche e contabili del cespite acquisito; valore di iscrizione in bilancio del cespite acquisito; collaudi; pagamenti effettuati.
- Identificazione puntuale del momento in cui può iniziare l'ammortamento del cespite e quindi la relativa sterilizzazione, coerentemente con quanto indicato nella Linea Guida regionale "Le Immobilizzazioni immateriali e materiali" in corso di completamento.
- Periodico controllo dell'avvenuta registrazione contabile degli investimenti effettuati, con verifica della correttezza dei conti utilizzati.

### 1.4. Rendicontazione al soggetto finanziatore:

- Identificazione puntuale, per ciascun contributo assegnato, delle eventuali rendicontazioni effettuate per ottenere l'erogazione monetaria del contributo o successive all'erogazione stessa, a completamento dell'intervento finanziato.
- Quadratura contabile tra i dati oggetto di ogni rendicontazione e i dati contabili.

### 1.5. Incasso dei contributi:

- Particolare attenzione all'invio della documentazione alle UO responsabili dell'impiego e della rendicontazione del finanziamento.
- Identificazione puntuale degli incassi effettuati per ogni contributo, anche attraverso opportuno collegamento con le procedure del ciclo tesoreria.
- Acquisizione e conservazione delle eventuali comunicazioni ufficiali di erogazione del contributo da parte del soggetto finanziatore.
- Quadratura almeno annuale tra le assegnazioni ricevute, i relativi incassi e i dati contabili presenti nel sistema, anche attraverso una circolarizzazione con i soggetti finanziatori.

#### 1.6. Sterilizzazione degli ammortamenti:

- Individuazione puntuale, per ogni cespite, delle fonti di finanziamento e, di conseguenza, dell'assoggettamento totale o parziale alla sterilizzazione degli ammortamenti. In prospettiva, l'associazione di ciascun cespite con le relative fonti di finanziamento dovrà essere assicurata con soluzioni informatiche.
- Specificazione, anche mediante collegamenti con le procedure inventariali dell'azienda, (i) per ciascun cespite presente al 31/12, della parte sterilizzabile dell'ammortamento e (ii) per ciascun cespite alienato o dismesso nel corso dell'esercizio, della parte sterilizzabile dell'eventuale ammortamento e dell'eventuale minusvalenza o insussistenza.
- Determinazione degli ammortamenti da sterilizzare.
- Determinazione delle minusvalenze e insussistenze da sterilizzare.

#### 1.7. Controlli contabili di fine anno:

Attività da effettuarsi in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, da parte dell'UO Bilancio:

- Confrontare il valore dei finanziamenti per investimenti con quello esposto nel bilancio dell'esercizio precedente.
- Motivare e documentare la variazione in termini di finanziamenti ricevuti nell'esercizio, sterilizzazioni d'esercizio, alienazioni di cespiti avvenute nell'esercizio e altre eventuali cause.
- Con riferimento ai finanziamenti ricevuti nell'esercizio, verificare la corrispondenza tra i provvedimenti di assegnazione e le somme iscritte in bilancio.
- Verificare la corrispondenza tra finanziamenti ricevuti da un lato, correlati crediti, cespiti ed eventuali altre attività dall'altro.
- Circolarizzare i principali crediti.
- Riconciliare il valore dei finanziamenti per investimenti iscritti nel patrimonio netto con il valore netto dei cespiti così finanziati iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.



## Tabella 2. Esempio di matrice delle responsabilità

A titolo puramente esemplificativo, si propone uno schema di matrice delle responsabilità relativa alla procedura "1. Assegnazione di contributi in conto capitale da Regione ed altri soggetti pubblici".

	DIREZIONE AZIENDALE	UO BILANCIO			U.O. AREA TECNICA (PATRIMONIO-PROVVEDITORATO-DIP.TO TECNOLOGIE SAN.-SERV.INFORMATICO)			
		DIRETTORE	UFFICIO CONTABILITA'		DIRETTORE	UFF.ACQUISTI/GARE	UFF.CONTABILITA' E LIQUIDAZIONE FATTURE	UFFICIO INVENTARIAZIONE
CICLO ATTIVO	CICLO PASSIVO							
Richiesta dei contributi all'ente finanziatore.	R				C			
Assegnazione dei contributi all'azienda.		C	C		R		C	
Impiego dei contributi.		C		C	R	C	C	C
Rendicontazione all'ente finanziatore.					R	-	C	
Incasso dei contributi.		R	C		C			
Sterilizzazioni ammortamenti.		C		C	R			C
Controlli contabili di fine anno		R	C	C	C	C	C	C

R = responsabile C = coinvolto

## 2. Assegnazione di lasciti e donazioni da soggetti privati

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno nelle seguenti fasi:

- 2.1. Valutazione economica/funzionale del cespite oggetto del lascito o donazione (nel caso di lasciti e donazioni in natura).
- 2.2. Accettazione formale e preliminare del lascito o donazione.
- 2.3. Effettuazione degli investimenti finanziati<sup>2</sup> (nel caso di lasciti e donazioni in denaro vincolati a investimenti) o acquisizione fisica del bene (nel caso di lasciti e donazioni in natura).
- 2.4. Rendicontazione al soggetto finanziatore (se prevista).
- 2.5. Incasso del lascito o donazione (nel caso di lasciti e donazioni in denaro vincolati a investimenti).
- 2.6. Sterilizzazione degli ammortamenti.
- 2.7. Controlli contabili di fine anno.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi:

### 2.1. Valutazione economica/funzionale del cespite oggetto del lascito o donazione:

- Effettuazione di una valutazione economica/funzionale del cespite oggetto del lascito o donazione, in termini di valore, utilità, rispondenza a tecniche recenti, compatibilità con i beni già posseduti dall'azienda, presumibili costi di installazione, presumibili costi di funzionamento, centro di costo di destinazione, coerenza del lascito o della donazione con l'eventuale Codice etico aziendale.

### 2.2. Accettazione formale e preliminare del lascito o donazione:

- Necessità di un'accettazione formale e preliminare del lascito o donazione.
- Con modalità opportunamente differenziate tra lasciti e donazioni in denaro destinati a investimenti e lasciti e donazioni di cespiti, identificazione puntuale di ciascun lascito o donazione assegnato, in termini almeno di soggetto erogatore, estremi dell'atto formale di assegnazione, oggetto, ammontare, vincoli all'impiego o eventuali obblighi di rendicontazione del lascito o donazione con relativi tempi e modalità, decisione aziendale di accettazione o rinuncia.
- Periodico controllo dell'avvenuta registrazione contabile di lasciti e donazioni, con verifica della correttezza dei conti utilizzati.

### 2.3. Effettuazione degli investimenti finanziati (nel caso di lasciti e donazioni in denaro vincolati a investimenti) o acquisizione fisica del bene (nel caso di lasciti e donazioni in natura):

- Per lasciti e donazioni in denaro vincolati a investimenti, requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.3).
- Per lasciti e donazioni di cespiti, le informazioni da identificare sono parzialmente diverse (non vi sono, per esempio, documenti di acquisto né pagamenti). È d'altra parte necessario determinare il valore a cui iscrivere in bilancio il cespite.

### 2.4. Rendicontazione al soggetto finanziatore (se prevista):

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.4).

### 2.5. Incasso del lascito o donazione (nel caso di lasciti e donazioni in denaro vincolati a inve-

---

<sup>2</sup> Fase ipotizzata antecedente l'incasso e svincolata dallo stesso.

stimenti):

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.5).

#### 2.6. Sterilizzazione degli ammortamenti:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.6).

#### 2.7. Controlli contabili di fine anno:

Attività da effettuarsi in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, da parte dell'UO Bilancio:

- Confrontare il valore delle riserve da donazioni e lasciti vincolati a investimenti con quello esposto nel bilancio dell'esercizio precedente.
- Motivare e documentare la variazione in termini di donazioni e lasciti ricevuti nell'esercizio, sterilizzazioni d'esercizio, alienazioni di cespiti avvenute nell'esercizio e altre eventuali cause.
- Con riferimento a donazioni e lasciti ricevuti nell'esercizio, verificarne la formale accettazione, nonché la corrispondenza degli atti formali di assegnazione e accettazione con le somme iscritte in bilancio.
- Verificare la corrispondenza tra donazioni e lasciti ricevuti da un lato, correlati crediti, cespiti ed eventuali altre attività dall'altro.
- Circolarizzare i principali crediti.
- Riconciliare il valore delle riserve da donazioni e lasciti vincolati a investimenti iscritte nel patrimonio netto con il valore netto dei cespiti così finanziati iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.

### **3. Destinazione a investimento di contributi in conto esercizio indistinti**

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno nelle seguenti fasi:

- 3.1. Acquisizione preliminare dell'autorizzazione regionale all'impiego di contributi in c/esercizio indistinti - quota capitaria per il finanziamento di investimenti.<sup>3</sup>
- 3.2. Autorizzazione aziendale all'impiego di contributi in c/esercizio indistinti per il finanziamento di investimenti.
- 3.3. Effettuazione degli investimenti finanziati.
- 3.4. Sterilizzazione degli ammortamenti.
- 3.5. Controlli contabili di fine anno.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi:

#### 3.3. Effettuazione degli investimenti finanziati.

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.3).
- Il periodico controllo delle registrazioni contabili deve verificare anche che siano state effettuate le scritture richieste dalla casistica ministeriale sulla sterilizzazione degli ammortamenti (storno a patrimonio netto dei contributi in conto esercizio utilizzati per finanziare gli investimenti).

#### 3.4. Sterilizzazione degli ammortamenti.

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.6).

---

<sup>3</sup> Vedere paragrafo Aspetti rilevativi e contabili.

### 3.5. Controlli contabili di fine anno:

Attività da effettuarsi in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, da parte dell'UO Bilancio:

- Confrontare il valore dei "Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio" con quello esposto nel bilancio dell'esercizio precedente.
- Motivare e documentare la variazione in termini di contributi in conto esercizio stornati a patrimonio netto nel corso dell'esercizio, sterilizzazioni d'esercizio, alienazioni di cespiti avvenute nell'esercizio e altre eventuali cause.
- Con riferimento ai contributi stornati a patrimonio netto nell'esercizio, verificare la corrispondenza dei relativi provvedimenti di autorizzazione regionale e aziendale con le somme iscritte in bilancio.
- Riconciliare il valore dei finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio iscritti nel patrimonio netto con il valore netto dei cespiti così finanziati iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.

### **4. Destinazione a investimento di contributi in conto esercizio vincolati o finalizzati**

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno nelle seguenti fasi:

- 4.1. Assegnazione dei contributi all'azienda.
- 4.2. Formalizzazione della destinazione a investimento dei contributi in c/esercizio vincolati o finalizzati.
- 4.3. Effettuazione degli investimenti finanziati.
- 4.4. Rendicontazione al soggetto finanziatore (se prevista).
- 4.5. Incasso dei contributi.
- 4.6. Sterilizzazione degli ammortamenti.
- 4.7. Controlli contabili di fine anno.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi:

#### 4.1. Assegnazione dei contributi all'azienda:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.2).

#### 4.2. Formalizzazione della destinazione a investimento dei contributi in c/esercizio vincolati o finalizzati:

- Laddove l'atto formale di assegnazione, pur specificando i vincoli all'impiego del contributo o la relativa finalizzazione, non stabilisca se il contributo stesso debba essere destinato a investimenti, l'eventuale destinazione totale o parziale del contributo a investimenti deve essere autorizzata dagli organi aziendali preposti.

#### 4.3. Effettuazione degli investimenti finanziati:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.3).
- Il periodico controllo delle registrazioni contabili deve verificare anche che siano state effettuate le scritture richieste dalla casistica ministeriale sulla sterilizzazione degli ammortamenti (storno a patrimonio netto dei contributi in conto esercizio utilizzati per finanziare gli investimenti).

#### 4.4. Rendicontazione al soggetto finanziatore (se prevista):

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.4).

#### 4.5. Incasso dei contributi:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.5).

#### 4.6. Sterilizzazione degli ammortamenti:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.6).

#### 4.7. Controlli contabili di fine anno.

Attività da effettuarsi in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, da parte dell'UO Bilancio:

- Confrontare il valore dei "Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio" con quello esposto nel bilancio dell'esercizio precedente.
- Motivare e documentare la variazione in termini di contributi in conto esercizio stornati a patrimonio netto nel corso dell'esercizio, sterilizzazioni d'esercizio, alienazioni di cespiti avvenute nell'esercizio e altre eventuali cause.
- Con riferimento ai contributi stornati a patrimonio netto nell'esercizio, verificare la corrispondenza dei relativi provvedimenti di assegnazione ed eventualmente di autorizzazione aziendale all'impiego per investimenti con le somme iscritte in bilancio.
- Circolarizzare i principali crediti.
- Riconciliare il valore dei finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio iscritti nel patrimonio netto con il valore netto dei cespiti così finanziati iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.

### **5. Alienazione di cespiti la cui acquisizione sia stata interamente o parzialmente finanziata da contributi in conto capitale, lasciti o donazioni.**

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno nelle seguenti fasi:

- 5.1. Valutazione/analisi del bene da alienare.
- 5.2. Acquisizione dell'autorizzazione formale e preliminare per ogni alienazione.
- 5.3. Effettuazione dell'alienazione.
- 5.4. Identificazione formale, per ciascun bene alienato, della destinazione del corrispettivo.
- 5.5. Incasso del corrispettivo.
- 5.6. Effettuazione dell'investimento finanziato.
- 5.7. Acquisizione dell'attestazione del Collegio Sindacale.
- 5.8. Sterilizzazione degli ammortamenti.
- 5.9. Controlli contabili di fine anno.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi:

#### 5.1. Valutazione/analisi del bene da alienare:

- Necessità di una valutazione/analisi del bene da alienare, in termini almeno di corrispettivo atteso (da determinarsi tramite perizia laddove previsto dalla normativa, da indicazioni regionali o da scelte aziendali) e di eventuali riflessi dell'alienazione sui processi aziendali.

#### 5.2. Acquisizione dell'autorizzazione preliminare per ogni alienazione

- Necessità di un'autorizzazione formale da parte degli organi aziendali preposti.

- Per i beni immobili, di valore ricompreso nei limiti previsti dalla normativa regionale, è necessaria un'autorizzazione regionale che, tra l'altro, indichi l'utilizzo cui destinare il corrispettivo dell'alienazione.
- Per i beni con vincolo storico artistico, è necessaria l'acquisizione formale e preliminare delle specifiche autorizzazioni (es. Direzione Regionale Ministero Beni Artistici e Culturali).

#### 5.3. Effettuazione dell'alienazione:

- Identificazione puntuale di ciascun cespite alienato, in termini di acquirente, estremi del contratto con l'acquirente, documenti di cessione, identificativo e caratteristiche fisico-tecniche e contabili del cespite alienato, valore lordo e netto di iscrizione in bilancio del cespite alienato, corrispettivo pattuito.
- Identificazione puntuale del contributo che aveva finanziato l'acquisizione del cespite.
- Periodico controllo dell'avvenuta registrazione contabile delle alienazioni effettuate, ivi comprese le scritture richieste dalla casistica ministeriale sulla sterilizzazione degli ammortamenti (sterilizzazione dell'eventuale minusvalenza; iscrizione dell'eventuale plusvalenza in apposita riserva per "plusvalenze da reinvestire"; storno dell'eventuale residuo contributo in conto capitale nell'apposita riserva per "contributi da reinvestire").

#### 5.4. Identificazione formale, per ciascun bene alienato, della destinazione del corrispettivo:

- Necessità di identificazione formale della destinazione del corrispettivo (che, secondo quanto stabilito dalla casistica ministeriale sulla sterilizzazione degli ammortamenti, deve essere "stabilita contestualmente all'alienazione e indicata nella nota integrativa del primo bilancio successivo alla vendita").

#### 5.5 Incasso del corrispettivo:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.5).
- A differenza delle altre procedure, tuttavia, l'incasso è preconditione per l'effettuazione dell'investimento.

#### 5.6. Effettuazione dell'investimento finanziato:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.3).
- Il periodico controllo delle registrazioni contabili deve verificare anche che siano state effettuate le scritture richieste dalla casistica ministeriale sulla sterilizzazione degli ammortamenti (storno a "finanziamenti per investimenti" delle eventuali riserve per "plusvalenze da reinvestire" e "contributi da reinvestire").

#### 5.7. Acquisizione dell'attestazione del Collegio Sindacale:

- La casistica ministeriale sulla sterilizzazione degli ammortamenti stabilisce che "Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale, il corrispettivo dell'alienazione deve essere destinato a nuovi investimenti. La destinazione deve essere stabilita contestualmente all'alienazione e indicata nella nota integrativa del primo bilancio successivo alla vendita. Il corrispettivo dell'alienazione non può essere utilizzato per il nuovo acquisto finché l'azienda non l'abbia riscosso. Il Collegio Sindacale verifica e attesta l'effettivo rispetto di queste disposizioni".

#### 5.8. Sterilizzazione degli ammortamenti:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.6).

#### 5.9. Controlli contabili di fine anno:

Attività da effettuarsi in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, da parte dell'UO Bilancio:

- Confrontare il valore delle riserve per "plusvalenze da reinvestire" e "contributi da reinvestire" con quello esposto nel bilancio del periodo precedente.
- Motivare e documentare eventuali variazioni in termini di alienazioni, reinvestimenti e altre eventuali cause.
- Verificare che alienazioni e reinvestimenti siano stati debitamente autorizzati.
- Circolarizzare i principali crediti derivanti dalle alienazioni.
- Verificare l'esistenza dell'attestazione del Collegio sindacale.

## 6. Destinazione dell'utile d'esercizio

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno nelle seguenti fasi:

- 6.1. Formulazione nei documenti di bilancio (relazione sulla gestione) della proposta di destinazione dell'eventuale utile, previo parere favorevole del Collegio Sindacale.
- 6.2. Verifica dell'approvazione regionale del bilancio.
- 6.3. Nel caso di destinazione totale o parziale dell'utile a investimento, acquisizione formale e preliminare dell'autorizzazione regionale all'effettuazione dell'investimento.
- 6.4. Nel caso di destinazione totale o parziale dell'utile a investimento, autorizzazione aziendale all'effettuazione dell'investimento.
- 6.5. Nel caso di destinazione totale o parziale dell'utile a investimento, effettuazione dell'investimento finanziato.
- 6.6. Controlli contabili di fine anno.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi:

6.3. Nel caso di destinazione totale o parziale dell'utile a investimento, acquisizione formale e preliminare dell'autorizzazione regionale all'effettuazione dell'investimento:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto esercizio indistinti (fase 3.1).

6.5. Nel caso di destinazione totale o parziale dell'utile a investimento, effettuazione dell'investimento finanziato:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.3).
- Il periodico controllo delle registrazioni contabili deve verificare anche che siano state effettuate le scritture richieste dalla casistica ministeriale (in corso di approvazione) sul patrimonio netto (storno da "Riserve da utili di esercizio destinati a investimenti" a "Fondo di dotazione").

6.6. Controlli contabili di fine anno:

Attività da effettuarsi in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, da parte dell'UO Bilancio:

- Confrontare il valore delle "Riserve da utili di esercizio destinati ad investimenti" con quello esposto nel bilancio del periodo precedente.
- Motivare e documentare eventuali variazioni in termini di destinazione degli utili a investimenti, investimenti effettuati e altre eventuali cause.
- Verificare che destinazioni e investimenti siano stati debitamente autorizzati.

## **7. Contributi per ripiano perdite**

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno nelle seguenti fasi:

- 7.1. Assegnazione dei contributi all'azienda.
- 7.2. Incasso dei contributi.
- 7.3. Controlli contabili di fine anno.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi:

### 7.1. Assegnazione dei contributi all'azienda:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.2).

### 7.2. Incasso dei contributi:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.5).
- Il periodico controllo delle registrazioni contabili deve verificare anche che siano state effettuate le scritture richieste dal D.lgs. 118/2011 (storno da "contributi per ripiano perdite" a "utili e perdite portati a nuovo").

### 7.3. Controlli contabili di fine anno.

Attività da effettuarsi in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, da parte dell'UO Bilancio:

- Confrontare il valore dei contributi per ripiano perdite con quello esposto nel bilancio del periodo precedente.
- Motivare e documentare eventuali variazioni in termini di assegnazioni e incassi avvenuti nell'esercizio, nonché di altre eventuali cause.
- Verificare la corrispondenza tra i provvedimenti di assegnazione e le somme iscritte in bilancio.
- Circolarizzare i principali crediti.
- Quadrare il valore dei contributi per ripiano perdite iscritti nel patrimonio netto con il valore dei corrispondenti crediti iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.

## **Ulteriori controlli contabili di fine anno sul Patrimonio Netto**

Oltre ai controlli contabili di fine anno precedentemente elencati, l'UO Bilancio, in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, effettua almeno i seguenti ulteriori controlli:

- Fondo di dotazione: confrontare il valore con quello esposto nel bilancio del periodo precedente; motivare e documentare eventuali variazioni.
- Finanziamenti per beni di prima dotazione: confrontare il valore con quello esposto nel bilancio del periodo precedente; motivare e documentare la variazione in termini di sterilizzazioni d'esercizio e altre eventuali cause; riconciliare il valore con il valore netto dei cespiti di prima dotazione iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.
- Riserve da rivalutazioni: confrontare il valore con quello esposto nel bilancio del periodo precedente; motivare e documentare eventuali variazioni.
- Riserve diverse: confrontare il valore con quello esposto nel bilancio del periodo precedente; motivare e documentare eventuali variazioni.
- Utili (perdite) portati a nuovo: confrontare il valore con quello esposto nel bilancio del periodo precedente; motivare e documentare eventuali variazioni in termini di risultato dell'esercizio precedente, destinazione o copertura di tale risultato, eventuale copertura di perdite di precedenti esercizi, altre eventuali cause.



- Utile (perdita) d'esercizio: verificare la coincidenza con quanto iscritto nel conto economico.
- Verificare la corretta classificazione dei conti di patrimonio netto nelle voci del modello SP e dello schema di stato patrimoniale.
- Verificare la puntuale corrispondenza tra valori iscritti nel modello SP e nello schema di stato patrimoniale, parte sanitaria.
- Verificare la completa e corretta compilazione della nota integrativa, nonché la puntuale corrispondenza tra valori di patrimonio netto iscritti nello stato patrimoniale, nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione.
- Verificare la presenza, nella relazione sulla gestione, della proposta di destinazione dell'eventuale utile d'esercizio.
- Esaminare le operazioni relative ai conti di patrimonio netto successive alla data di bilancio per individuare eventi che dovrebbero essere riflessi nel bilancio stesso o per adeguare la relativa informativa.
- Acquisire/produrre e conservare la documentazione attestante lo svolgimento e l'esito dei controlli sopra descritti.

## **CONTROLLI INFRAGRUPPO E CONSOLIDAMENTO DEI DATI**

Le procedure e le modalità di rilevazione e di contabilizzazione degli scambi e dei trasferimenti infragruppo, funzionali ad assicurare un'equivalente rappresentazione economica e patrimoniale di tali scambi nei bilanci delle diverse aziende e della GSA e quindi a consentire il corretto consolidamento dei dati contabili a livello regionale, saranno definite e schematizzate nell'ambito del Gruppo di lavoro per la redazione del bilancio consolidato.

## **ASPETTI RILEVATIVI E CONTABILI**

### **Alienazione di cespiti la cui acquisizione sia stata interamente o parzialmente finanziata da contributi in conto esercizio.**

La Casistica applicativa del D.Lgs n. 118/2011 stabilisce che, in caso di alienazione di cespiti acquisiti con contributi in conto esercizio, il residuo contributo iscritto a patrimonio netto e l'eventuale plusvalenza siano imputati a conto economico. Nella Casistica applicativa, in altri termini, non esiste un obbligo di reinvestimento di queste somme.

La Regione, al contrario, ha stabilito che la destinazione a investimenti di contributi in conto esercizio sia permanente e non temporanea e che quindi, come nel caso di immobilizzazioni acquisite con contributi in conto capitale, il corrispettivo dell'alienazione vada destinato ad investimenti.

Al momento si conferma l'impostazione regionale.

### **Contributi in conto capitale da regione e altri soggetti pubblici.**

La rilevazione in contabilità generale dei contributi in conto capitale di cui alla procedura 1 del presente documento avviene nei seguenti momenti (nota regionale prot. n. 91967/2013, punto 3):

- I contributi in c/capitale per finanziamenti ex art. 20 L. 67/1988 ed ex art. 36 L.R. 38/2002 devono essere rilevati nel patrimonio netto, per l'intero importo del finanziamento, nel momento dell'assegnazione, che coincide con la notifica regionale del Decreto dirigenziale del Ministero della Salute di ammissione al finanziamento.
- I contributi in c/capitale per finanziamenti disposti esclusivamente dalla Regione devono essere contabilizzati a patrimonio netto sulla base della notifica della Determina regionale di ammissione al finanziamento.
- I contributi in c/capitale per finanziamenti provenienti da altri soggetti pubblici vengono trattati in analogia con i contributi in conto capitale da Regione.

### **Destinazione a investimento di contributi in conto esercizio indistinti.**

La possibilità di destinare quota parte dei contributi in conto esercizio indistinti – quota capitaria al finanziamento dell'acquisizione di immobilizzazioni ha come pre-requisito il mantenimento di una situazione di pareggio di bilancio e comporta l'acquisizione preventiva di una doppia autorizzazione regionale:

- da parte del Servizio regionale Strutture sanitarie e socio-sanitarie, al fine di valutare la tipologia di investimento in relazione alla programmazione degli investimenti regionale, di area vasta e aziendale, alla fattibilità (convenienza rispetto a soluzioni alternative), al contesto (bisogno e offerta esistente). Questa valutazione è necessaria qualora l'investimento abbia le caratteristiche per essere ricompreso nelle schede investimenti (c.d. "schede Rombini", che costituiscono parte integrante degli strumenti di programmazione);
- da parte del Servizio regionale Programmazione economico-finanziaria, al fine di valutare, sulla base delle informazioni disponibili al momento della richiesta di autorizzazione, la sostenibilità economico-finanziaria dell'investimento e in particolare la compatibilità dello stesso con l'obiettivo prioritario di assicurare una situazione di pareggio di bilancio.

L'autorizzazione regionale si intende concessa al momento dell'approvazione del Piano pluriennale degli investimenti allegato al Bilancio Economico Preventivo; qualora, in corso d'anno, si rendano necessarie delle modifiche rispetto agli investimenti programmati e finanziati con contributi in conto esercizio, dovranno essere acquisite ulteriori e specifiche autorizzazioni regionali.

Come indicato nella Casistica applicativa ministeriale per le Aziende - Documento 1 e nella nota regionale prot. n. 91967/2013 punto 1, in presenza di investimenti finanziati con contributi in conto esercizio indistinti, a fine esercizio nel Conto economico è necessario procedere alla rettifica dei contributi c/esercizio da FSR, con contestuale costituzione nel Patrimonio netto dei "Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio", per l'importo risultante dall'applicazione delle percentuali previste dall'art. 29 comma 1 lettera b) del D.lgs. 118/2011 e s.m.i.

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.

## **Destinazione a investimento di contributi in conto esercizio vincolati, finalizzati e di altri contributi.**

Come indicato nella nota regionale prot. n. 91967/2013 - punto 1, in presenza di investimenti finanziati da contributi in conto esercizio vincolati, finalizzati e da altri contributi, nel rispetto delle disposizioni eventualmente contenute nel provvedimento di assegnazione dei contributi stessi, 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. Quest'ultima 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. Tuttavia, non ne modifica in alcun caso l'impatto economico sul bilancio, in quanto si tratta di ammortamenti completamente sterilizzati.

Al momento si conferma l'impostazione regionale.

## **Assegnazione di lasciti e donazioni.**

Le donazioni e i lasciti in denaro vincolati ad investimenti (direttamente dal soggetto erogatore oppure dall'Azienda al momento dell'accettazione), così come le donazioni e i conferimenti di cespiti, sono rilevati nel Patrimonio Netto, distinti in base al soggetto erogatore.

Le donazioni e i lasciti in denaro senza alcun vincolo di destinazione costituiscono proventi straordinari dell'esercizio in cui avviene la riscossione ovvero in cui si perfeziona l'obbligazione giuridica. Tali proventi non sono rinviabili agli esercizi successivi.

Le donazioni e i lasciti in denaro con vincolo di destinazione (progetto, attività, Unità Operativa) costituiscono proventi straordinari dell'esercizio in cui avviene la riscossione ovvero in cui si perfeziona l'obbligazione giuridica. Tali proventi sono rinviabili agli esercizi successivi mediante la rilevazione di un Risconto passivo.

Qualora le donazioni e i lasciti in denaro vengano utilizzati per finanziare investimenti, è necessario procedere allo 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 dalla Casistica applicativa "Il patrimonio netto" (in corso di discussione in sede di Conferenza Stato-Regioni), secondo la quale donazioni e lasciti non vincolati ad investimenti, qualora vengano utilizzati per finanziare investimenti, sono soggetti alle regole previste per gli investimenti finanziati con contributi in conto esercizio. Peraltro, l'impostazione regionale fornisce una rappresentazione chiara, veritiera e corretta dell'utilizzo dei lasciti e donazioni non vincolati ad investimenti, nel rispetto del principio di competenza. In più, la sospensione del ricavo, attraverso la registrazione dei risconti a fine esercizio e la riapertura degli stessi nell'esercizio successivo, oltre a garantire la correlazione tra i costi e i ricavi nella redazione del bilancio di esercizio, consente di procedere corretta-

mente qualora l'operazione di investimento avvenga negli esercizi successivi a quelli in cui i lasciti e la donazioni sono stati contabilizzati.

Al momento si conferma l'impostazione regionale.

## ALLEGATI

La presente Linea Guida è stata predisposta dal seguente Gruppo di lavoro:

- Antonella Antonioni      Azienda USL di Piacenza
- Renata Cavicchi          Azienda USL di Imola
- Catia Morgagni          Azienda USL della Romagna (ex Azienda USL di Forlì)
- Rosanna D'Amore        Collegio sindacale dell'ex Azienda USL di Forlì
- Eugenio Anessi Pessina   Esperto contabile e di procedure
- Andrea Davalli          Servizio Programmazione Economico-Finanziaria DGSPS