

DESCRIZIONE DELLE VOCI DELLO SCHEMA TIPO DEL PIANO DEI CONTI PER LA CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE DEI CONSORZI DI RIPOPOLAMENTO ITTICO DELLA SICILIA

A. ATTIVITÀ

Le voci presenti in questo primo gruppo ricalcano le analoghe voci presenti nella sezione “dare” dello stato patrimoniale. Le articolazioni proposte per i conti elementari operano semplici distinzioni per natura delle singole attività o introducono fondi di rettifica per non perdere memoria del valore storico o nominale delle singole attività. Questi fondi di rettifica sono di due tipi: fondi di ammortamento per i costi pluriennali (immobilizzazioni immateriali e materiali) e fondi di svalutazione per crediti, titoli, rimanenze e per le stesse immobilizzazioni. Sono sconsigliate le rettifiche in conto, fuorché per i valori appartenenti alle disponibilità liquide (valori di cassa e banca).

1.CREDITI VERSO LO STATO ED ALTRI ENTI PUBBLICI PER LA PARTECIPAZIONE AL PATRIMONIO INIZIALE:

La voce ha un'importanza appena residuale, essendo di fatto assai difficile che si presentino crediti di questo tipo. Ciò potrebbe avvenire in ipotesi di costituzione o ampliamento o ricostituzione del fondo di dotazione dei Consorzi. L'elenco dei mastri inclusi nella rubrica vede al primo posto la Regione e non lo Stato per la maggior frequenza di rapporti fra Consorzi e Regione, mentre quelli con lo Stato sono ormai remoti. Anche se non richiesto dalla norma si suggerisce di articolare i mastri in conti elementari che prevedano tanto il valore nominale del credito quanto un eventuale fondo di rettifica per svalutazione, qualora vi siano situazioni di incaglio nella riscossione del credito stesso.

La voce pertanto si articola nelle seguenti:

1.1 Crediti verso la Regione.

1.2 Crediti verso lo Stato.

1.3 Crediti verso altri enti pubblici.

1.4 Crediti verso enti consorziati.

2.IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI:

Le immobilizzazioni immateriali sono costi pluriennali capitalizzati e soggetti a processo di ammortamento per i quali non si configuri la proprietà o comunque la piena disponibilità su di un bene fisico distintamente individuato. A parte alcune voci particolari (avviamento, immobilizzazioni in corso e acconti), essi sono suddivisibili in due grandi categorie: gli oneri pluriennali ed i beni immateriali. Ai primi non corrisponde la disponibilità giuridica di alcun bene, a differenza dei secondi.

I mastri all'interno della rubrica sono disposti in modo da rispettare le voci elementari dello schema di stato patrimoniale. I conti elementari all'interno di ciascun mastro saranno dati dal valore storico

del costo pluriennale e da due fondi di rettifica: il fondo di ammortamento, nel quale si cumulano progressivamente le quote d'ammortamento annuali fino al completo ammortamento del costo, e il fondo di svalutazione, per eventuali ulteriori rettifiche conseguenti a perdite durevoli di valore del bene immateriale o del beneficio (per gli oneri pluriennali), tali che il flusso di proventi che ne deriverà in futuro non sia in grado di coprire il valore contabile residuo.

Per i soli beni immateriali propriamente detti, sebbene del tutto infrequente, e in applicazione dei principi contabili, si considera tra le immobilizzazioni anche il valore di beni in leasing finanziario, magari creando opportuni conti elementari per tenerne separata indicazione.

2.1 Costi d'impianto e di ampliamento:

Voce di oneri pluriennali inserita per completezza ma di poco probabile utilizzo. Potrebbe essere di qualche utilità in caso di accorpamenti tra Consorzi per i costi amministrativi di ampliamento che ne potrebbero derivare.

2.2 Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità:

Voce di oneri pluriennali di rarissimo utilizzo. La "ricerca" dev'essere finalizzata allo sviluppo per essere capitalizzata; lo "sviluppo" deve condurre alla produzione di un bene o prodotto o progetto, ancorché non tradotto in un brevetto industriale vero e proprio e quindi non tutelato giuridicamente; la "pubblicità" deve essere davvero ad utilizzo pluriennale, altrimenti va spesa nell'esercizio.

2.3 Diritti di brevetto industriale:

Voce di bene immateriale propriamente detto.

2.4 Diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno:

Cfr. *supra*.

2.5 Diritti d'autore:

Cfr. *supra*; in realtà sarebbe una sottoclasse della precedente che si è voluta evidenziare separatamente.

2.6 Concessioni, licenze, marchi e diritti simili:

Cfr. *supra*; in questo mastro possono trovare allocazione le licenze d'uso del software utilizzato.

2.7 Avviamento:

Voce *sui generis* utilizzata per capitalizzare (eventualmente) la differenza tra il prezzo (o valore equivalente) di acquisto di imprese che venissero incorporate nel Consorzio e il valore contabile dei singoli beni che le componessero.

2.8 Immobilizzazioni in corso e acconti:

Voce *sui generis* in cui confluiscono le immobilizzazioni immateriali in corso di formazione, sia per produzione interna, sia per acquisto. Nei due casi si avranno poste contabili di natura diversa:

2.8.1) **Immobilizzazioni in corso**, cioè costi di produzione di immobilizzazioni immateriali sospesi ma non ancora completati e quindi per i quali non inizia ancora il processo di ammortamento;

2.8.2) **Acconti**, cioè crediti nei confronti di fornitori di immobilizzazioni immateriali non ancora consegnate.

Diversa è la funzione del conto elementare:

2.8.99) **Fondo di svalutazione acconti**, inserito perché gli acconti sono crediti e tutte le classi di credito possono essere indirettamente svalutate per mezzo di apposito fondo.

2.9 Manutenzioni straordinarie e migliorie su beni di terzi:

Oneri pluriennali che non sono cumulabili sui beni cui si riferiscono perché gli stessi non sono di proprietà del Consorzio. Di norma, infatti, le manutenzioni straordinarie vanno ad incremento del costo pluriennale dell'immobilizzazione materiale corrispondente.

2.10 Altre immobilizzazioni immateriali:

Voce a carattere residuale.

3.IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI:

Le immobilizzazioni materiali sono costi pluriennali capitalizzati e soggetti a processo di ammortamento per i quali si configura la proprietà o comunque la piena disponibilità su di un bene fisico distintamente individuato. A parte le immobilizzazioni in corso e acconti, essi sono sempre riferiti a beni strumentali ammortizzabili.

I mastri all'interno della rubrica sono disposti in modo da rispettare in primo luogo le voci elementari dello schema di stato patrimoniale, ma anche le classi di beni strumentali distintamente individuate dalla normativa fiscale ai fini della determinazione delle relative quote d'ammortamento, le quali, in assenza di altre e più specifiche indicazioni sulla durata dell'utilizzo dei beni ammortizzabili, possono essere adottate come aliquote ordinarie di riferimento. I conti elementari all'interno di ciascun mastro saranno dati dal valore storico del costo pluriennale e da due fondi di rettifica: il fondo di ammortamento, nel quale si cumulano progressivamente le quote d'ammortamento annuali fino al completo ammortamento del costo, e il fondo di svalutazione, per eventuali ulteriori rettifiche conseguenti a perdite durevoli di valore del bene materiale, tali che il flusso di proventi che ne deriverà in futuro non sia in grado di coprire il valore contabile residuo.

Se la legge lo richiede o lo impone il costo storico potrà/dovrà essere rivalutato con contropartita in apposita riserva di rivalutazione nel "Netto".

In applicazione dei principi contabili si considera tra le immobilizzazioni anche il valore di beni in leasing finanziario, magari creando opportuni conti elementari per tenerne separata indicazione.

L'elenco seguente dei mastri, distinti per natura, non necessita di particolari commenti.

3.1 Opere di strutture fisse e sommerse

3.2 Barriere artificiali

3.3 Opere di restauro ambientale e marino

3.4 Terreni

Si suggerisce di non procedere ad ammortamento di questa classe di costi pluriennali, da lasciare quindi sospesa a tempo indeterminato.

3.5 Fabbricati:

3.6 Impianti e macchinari.

3.7 Attrezzature d'ufficio.

3.8 Autovetture.

3.9 Altri mezzi di trasporto.

3.10 Immobilizzazioni in corso e acconti:

Voce *sui generis* in cui confluiscono le immobilizzazioni materiali in corso di formazione, sia per produzione interna, sia per acquisto. Nei due casi si avranno poste contabili di natura diversa:

3.10.1) **Immobilizzazioni in corso**, cioè costi di produzione di immobilizzazioni materiali sospesi ma non ancora completati e quindi per i quali non inizia ancora il processo di ammortamento;

3.10.2) **Acconti**, cioè crediti nei confronti di fornitori di immobilizzazioni materiali non ancora consegnate.

Diversa è la funzione del conto elementare:

3.10.99) **Fondo di svalutazione acconti**, inserito perché gli acconti sono crediti e tutte le classi di credito possono essere indirettamente svalutate per mezzo di apposito fondo.

3.11 Diritti reali di godimento

Per diritti reali diversi dalla proprietà: superficie, enfiteusi, usufrutto, uso, abitazione, servitù prediali

3.12 Mobili ed arredi

3.13 Altri beni:

Voce a carattere residuale.

4.IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE:

La rubrica, di raro utilizzo, contiene al suo interno valori eterogenei. Le partecipazioni e gli altri titoli immobilizzati sono valori mobiliari; i crediti immobilizzati sono valori numerario-finanziari. Gli uni e gli altri, affinché siano catalogati in questa rubrica, devono avere natura "strategica" e quindi collocazione stabile nel patrimonio aziendale.

I valori mobiliari saranno valutati di norma al costo, eventualmente ridotto per perdite durevoli di valore. È data facoltà, ove ne ricorrano le condizioni, adeguatamente motivate, di ricorrere ad una più realistica valutazione al valor equo o, per partecipazioni in controllate o collegate, con il metodo del patrimonio netto. La valutazione al valor equo è la più opportuna quando i valori mobiliari sono detenuti a scopo d'investimento.

I crediti immobilizzati sono sempre valutati al valore di presunto realizzo.

I mastri seguono di massima l'elenco delle voci dello stato patrimoniale, ma quelli relativi ai crediti si sdoppiano per consentire la "separata indicazione" della quota degli stessi scadente entro l'esercizio.

I fondi di svalutazione suggeriti tra i conti elementari hanno funzione diversa nelle due classi di conti. Nei mastri accesi ai "valori mobiliari" (partecipazioni e altri titoli) sono utilizzabili solo se si

valutano gli stessi al costo storico, al fine di registrarvi le “perdite durevoli di valore”, mentre negli altri due criteri indicati le svalutazioni (e le rivalutazioni) saranno effettuate direttamente in conto. Nei mastri accesi ai valori creditizi (gli altri) i fondi saranno utilizzati per l’ordinaria svalutazione crediti.

Per quanto detto sopra i mastri sono i seguenti:

4.1 Partecipazioni in imprese controllate:

Valore mobiliare immobilizzato.

4.2 Partecipazioni in imprese collegate:

Valore mobiliare immobilizzato.

4.3 Partecipazioni in imprese controllanti.

4.4 Partecipazioni in altre imprese:

Valore mobiliare immobilizzato.

4.5 Partecipazioni in altri enti:

Valore mobiliare immobilizzato.

4.6 Crediti verso imprese controllate scadenti oltre l’esercizio:

Credito immobilizzato.

4.7 Crediti verso imprese controllate scadenti entro l’esercizio:

Credito immobilizzato.

4.8 Crediti verso imprese collegate scadenti oltre l’esercizio:

Credito immobilizzato.

4.9 Crediti verso imprese collegate scadenti entro l’esercizio:

Credito immobilizzato.

4.10 Crediti verso lo Stato ed altri enti pubblici scadenti oltre l’esercizio:

Credito immobilizzato.

4.11 Crediti verso lo Stato ed altri enti pubblici scadenti entro l’esercizio:

Credito immobilizzato.

4.12 Crediti verso altri scadenti oltre l’esercizio:

Credito immobilizzato.

4.13 Crediti verso altri scadenti entro l'esercizio:

Credito immobilizzato.

4.14 Altri titoli:

Valore mobiliare immobilizzato.

4.15 Crediti finanziari diversi scadenti oltre l'esercizio:

Credito immobilizzato.

In questa voce andrebbero allocati quei crediti immobilizzati che abbiano la natura di finanziamento attivo ad altri enti e che non ricadano nelle operazioni "infragrupo" di cui sopra.

4.16 Crediti finanziari diversi scadenti entro l'esercizio:

Cfr. *supra*.

5.RIMANENZE:

In questa voce trovano allocazione tutti i costi sospesi per fattori della produzione in giacenza o beni destinati all'utenza, attraverso inventario di fine esercizio. Si rinvia per la classificazione a quanto detto più sotto con riferimento ai conti di conto economico per l'acquisto e per le variazioni rimanenze degli stessi fattori. Di fatto solo le materie di consumo meritano una distinzione accurata per natura, essendo le altre voci presenti per lo più per ragioni di completezza.

Fra i conti elementari si suggerisce di tenere distinto il costo dal fondo di svalutazione eventualmente necessario per rappresentare in bilancio il valore di realizzo diretto, se inferiore: in tal modo non si perderà memoria del costo di fine esercizio delle rimanenze, quando il principio di prudenza impone una valutazione di mercato inferiore.

Per quanto detto sopra, i mastri sono i seguenti:

5.1 Carta, cancelleria e stampati.

5.2 Materiale informatico.

5.3 Carburanti, Lubrificanti e Beni per esercizio automezzi.

5.4 Altre materie prime, sussidiarie e di consumo.

5.5 Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati.

5.6 Lavori in corso su ordinazione.

Per eventuali commesse realizzate dal Consorzio e poi "vendute" dallo stesso. Si può scegliere indifferentemente fra i due criteri consentiti dai principi contabili e, in funzione di questa scelta, si utilizzerà il conto elementare più opportuno (i quali sono, quindi, fra loro mutuamente esclusivi):

5.6.1) Ricavo maturato;

5.6.2) Costo sostenuto.

L'altro conto elementare:

5.6.99) **Fondo di svalutazione**, non è alternativo ai precedenti ma serve a rettificarli ove ne ricorrano le condizioni.

5.7 Prodotti finiti e merci

5.8 Acconti:

Voce *sui generis* in cui sono rappresentati i crediti verso i fornitori di materie di consumo (ed eccezionalmente di altre materie o di merci) per acconti già erogati.

6. RESIDUI ATTIVI:

La dizione di “residui” per tale classe di valori, sebbene largamente appropriata, non va presa alla lettera. Sono sempre possibili sfasature fra i crediti circolanti della contabilità economico-patrimoniale, qui rappresentati, e gli accertamenti non incassati/versati di quella finanziaria che, propriamente, costituiscono i residui attivi.

I crediti sono distinti per natura e secondo gli schemi di bilancio; essi sono valutati al valore di presunto realizzo e pertanto hanno invariabilmente indicato, fra i conti elementari, un opportuno fondo di svalutazione. I mastri sono “sdoppiati” rispetto alle corrispondenti voci dello stato patrimoniale per consentire la “separata indicazione” delle quote degli stessi eventualmente scadenti oltre l'esercizio.

6.1 Crediti verso utenti, clienti, etc. scadenti entro l'esercizio:

6.2 Crediti verso utenti, clienti, etc. scadenti oltre l'esercizio:

6.3 Crediti verso iscritti, soci e terzi scadenti entro l'esercizio:

6.4 Crediti verso iscritti, soci e terzi scadenti oltre l'esercizio:

6.5 Crediti verso imprese controllate e collegate scadenti entro l'esercizio.

6.6 Crediti verso imprese controllate e collegate scadenti oltre l'esercizio.

6.7 Crediti verso lo Stato ed altri soggetti pubblici scadenti entro l'esercizio.

6.8 Crediti verso lo Stato ed altri soggetti pubblici scadenti oltre l'esercizio.

6.9 Crediti tributari scadenti entro l'esercizio:

Fra i conti elementari si è suggerito di introdurre, almeno, ove necessario, le voci di maggior uso nel mondo delle imprese:

6.9.1) **erario c/acconto imposte**, qualora il Consorzio sia tenuto alla dichiarazione dei redditi ed al conseguente versamento delle due rate d'acconto d'imposta;

6.9.2) **erario c/ritenute subite**, qualora il Consorzio possa recuperare queste ritenute in sede di dichiarazione dei redditi, altrimenti le ritenute vanno a costo, *sub* Oneri tributari, in quanto imposte sostitutive sul reddito;

6.9.3) **IVA ns/credito**, nella sola ipotesi in cui quest'imposta sia detraibile da quella su operazioni attive. Altrimenti l'IVA sugli acquisti va integralmente inserita nel costo d'acquisto al pari di tutti gli altri oneri accessori all'acquisto del bene principale.

6.10 Crediti tributari scadenti oltre l'esercizio.

6.11 Crediti per imposte anticipate:

Qui non si è fatta la distinzione entro/oltre l'esercizio perché il conto ha natura *sui generis* di "fondo attivo" e non di vero e proprio credito. Ovviamente tale distinzione non è vietata, ma solo considerata asimmetrica rispetto al "fondo imposte" dove essa manca. I "crediti per imposte anticipate" (peraltro di rarissima eventualità, cfr. *infra* agli oneri tributari) sono appena un valore computato che troverà la sua compensazione in futuro in un'integrazione degli oneri tributari e non in un vero e proprio incasso. Per questa medesima ragione non esiste un fondo di svalutazione.

6.12 Crediti verso altri scadenti entro l'esercizio:

Voce a carattere residuale.

6.13 Crediti verso altri scadenti oltre l'esercizio:

Cfr. *supra*.

7. ATTIVITÀ FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZAZIONI:

Rubrica di non frequente utilizzo per la quale vanno ripetute in gran parte le considerazioni fatte per i valori mobiliari immobilizzati. Qui di norma, tuttavia, si utilizzerà il valore corrente (considerando tali titoli come *cash equivalents*), con l'eccezione per quei titoli che non abbiano un mercato efficiente di riferimento per la valutazione ovvero per le partecipazioni in s.r.l. o altre imprese non rappresentate da titoli, per le quali è preferibile il costo, eventualmente svalutato per il minor valore di realizzo diretto. Per questa sola eventualità è stato suggerito l'inserimento, fra i conti elementari, di un fondo di svalutazione per ciascuna voce.

Per quanto detto sopra i mastri saranno i seguenti:

7.1 Partecipazioni in imprese controllate.

7.2 Partecipazioni in imprese collegate.

7.3 Altre partecipazioni.

7.4 Altri titoli.

8. DISPONIBILITÀ LIQUIDE:

La rubrica contiene tutte le risorse monetarie dell'ente, sia sotto forma di moneta legale (monete, banconote o valori equivalenti), sia sotto forma di moneta bancaria (conti correnti). Le voci di mastro sono quelle dello stato patrimoniale.

8.1 Depositi bancari e postali:

Essenzialmente si tratterà delle giacenze presso l'istituto tesoriere o cassiere, ma non sono esclusi *a priori* altri tipi di depositi a vista.

8.2 Assegni:

Per analogia si suggerisce di inserire in questa voce anche le somme eventualmente disponibili su carte di credito ricaricabili le quali, a parte la diversa forma tecnologica, riproducono quasi del tutto le modalità di circolazione degli assegni circolari.

8.3 Denaro e valori in cassa:

Essenzialmente i valori di cassa economica. In presenza di più casse sarà possibile aprire altrettanti conti elementari di dettaglio.

9. RATEI E RISCONTI:

9.1 Ratei attivi:

Quote di credito maturate per competenza economica nell'esercizio in chiusura ma non ancora accertate da un punto di vista finanziario. Possono, se ciò è rilevante, distinguersi per natura attraverso un uso adeguato dei conti elementari.

9.2 Risconti attivi:

Quote di oneri sospesi in maniera distinta la cui uscita è già maturata da un punto di vista finanziario (giunta almeno alla fase dell'impegno) ma la cui competenza economica è dell'esercizio successivo. Sono possibili anche risconti pluriennali. Possono, se ciò è rilevante, distinguersi per natura attraverso un uso adeguato dei conti elementari.

B. NETTO

Il Netto risulta dalla somma algebrica di Attività e Passività ed ha quindi una determinazione residuale. Esso sarà per definizione composto dalle voci dell'anno precedente, eventualmente modificate per operazioni extragestionali effettuate nel corso dell'esercizio, nonché dal risultato economico derivante dal conto economico. L'articolazione dei conti segue come regola di principio quella di indicare distintamente nei mastri le singole riserve, mentre nei conti elementari si evidenzia l'anno di formazione delle stesse.

1.FONDO DI DOTAZIONE:

La voce rappresenta, se presente, il fondo di dotazione dei Consorzi. In ogni caso è considerato tale la differenza tra il Patrimonio Netto e ogni altra parte ideale eventualmente costituita sullo stesso. I conti elementari, alternativi l'uno all'altro, sono quindi essenzialmente due:

1.1.1) **dotazione attiva**, se il Patrimonio Netto dell'ente, detratte le altre parti ideali del Netto, è di segno positivo;

1.1.2) **deficit**, se invece il segno algebrico si inverte.

2.RISERVE OBBLIGATORIE E DERIVANTI DA LEGGE

3.RISERVE DA RIVALUTAZIONE:

A rigore anche queste sono riserve "derivanti da legge" ma la distinzione dalle precedenti è agevole. La riserva di rivalutazione, infatti, consente o impone la rivalutazione di beni ammortizzabili di cui costituisce la contropartita. Le precedenti invece costituiscono accantonamenti *ex lege* di risultati economici positivi, o di loro quote, ovvero di versamenti aggiuntivi extragestionali al patrimonio

netto che per qualunque ragione si dovessero tenere distinti dal fondo di dotazione.

4.CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO

5.CONTRIBUTI PER RIPIANO DISAVANZI

6.RISERVE STATUTARIE

7.ALTRE RISERVE DISTINTAMENTE INDICATE

8.AVANZI (DISAVANZI) ECONOMICI PORTATI A NUOVO:

La voce è “riserva” solo in senso improprio, giacché accoglie i risultati positivi o negativi di esercizi precedenti non ancora destinati o coperti. Tali risultati, ovviamente distinti nei conti elementari per anno di formazione, saranno raccolti in due conti di mastro funzionali:

8.1 Avanzi portati a nuovo.

8.2 Disavanzi portati a nuovo.

9.AVANZO (DISAVANZO) ECONOMICO D’ESERCIZIO:

La voce è quella che tecnicamente garantisce il raccordo tra il prospetto dei fondi (stato patrimoniale) ed il prospetto dei flussi (conto economico). Essa potrà avere due segni algebrici che saranno rappresentati, alternativamente, nei due seguenti mastri/conti elementari:

9.1 Avanzo d’esercizio.

9.2 Disavanzo d’esercizio.

C.PASSIVO

Le voci del Passivo ricalcano le analoghe voci dello stato patrimoniale (sezione “avere”) senza particolari complessità.

1.CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE:

La voce accoglie la classe piú rilevante di proventi pluriennali. Essi sono allocati nel passivo dello stato patrimoniale e progressivamente accolti, per quote di ripartizione, all’interno dei proventi d’esercizio.

La rubrica distingue i mastri per natura nelle piú importanti manifestazioni del fenomeno. I conti elementari serviranno tanto per distinguere, eventualmente, piú contributi all’interno dell’unica voce di mastro, quanto per accogliere un conto di rettifica (il fondo di ripartizione), a sezioni invertite rispetto al provento pluriennale, in cui andare cumulando i proventi man mano che sono imputati ai singoli esercizi.

1.1 Per contributi a destinazione vincolata:

Si tratta di contributi finanziari legati ad investimenti specifici, a differenza dei successivi.

1.2 Per contributi indistinti per la gestione:

Cfr. *supra*, per differenza.

1.3 Per contributi in natura:

In questo caso il contributo consiste nella dazione diretta di un bene pluriennale. In tal caso l'ammortamento del bene e la ripartizione del contributo, a partire da valori nominali di riferimento, devono essere identiche e speculari l'un l'altra.

2. FONDI PER RISCHI ED ONERI:

2.1 Per trattamento di quiescenza ed obblighi simili:

Voce prevista per trattamenti pensionistici o di fine rapporto distinti dal T.F.R. civilistico, eventualmente distinti ulteriormente nei conti elementari se di questi trattamenti ve ne fosse più d'un tipo.

2.2 Per imposte:

Il fondo contiene due valori eterogenei tra loro:

2.2.1) **valore computato per imposte differite**, valore computato quando la norma tributaria consente un rinvio di imponibilità di proventi o un anticipo di deducibilità dei costi non coerente con l'imputazione economica; esso sarà accantonato nel momento in cui maturano le imposte differite ad integrazione delle imposte correnti ed utilizzato negli esercizi in cui si riverseranno gli effetti fiscali a rettifica delle imposte correnti medesime (e quindi, come per le imposte anticipate, è appena un valore di computo, e in quanto tale non troverà compensazione in un vero e proprio pagamento futuro); data l'irrelevanza delle imposizioni sul reddito dei Consorzi, anche questo conto appare assai poco rilevante; non è vietata, ma neanche consigliata, una distinzione nei conti elementari per anno di "riversamento" degli effetti del fondo;

2.2.2.) **per imposte in contenzioso**, vero e proprio fondo rischi per imposte in contenzioso di ogni tipo, quindi non solo sul reddito come quelle precedenti.

2.3 Per oneri futuri:

Passività presunte, certe nel "se", incerte nel "quanto".

2.4 Per rischi:

Passività presunte, incerte nel "se" e nel "quanto".

2.5 Per ripristino investimenti:

Passività presunte in cui si anticipano futuri costi pluriennali quando si teme che l'autofinanziamento improprio dato dai fondi di ammortamento possa rivelarsi insufficiente al ripristino della capacità produttiva dei beni strumentali. Sulla problematicità e sul modo consigliato dell'uso di questi fondi si fa rinvio a quanto più sotto riportato fra gli oneri "per accantonamento" a tali fondi e sui proventi di ripresa da tali fondi per neutralizzare le quote d'ammortamento. È invece analogo in tutto e per tutto agli altri fondi oneri futuri quello per "ripristino investimenti a beni gratuitamente devolvibili", di beni cioè da restituire alla scadenza nelle stesse condizioni di capacità produttiva con cui sono stati ricevuti.

3.TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO:

Laddove ricorrano le condizioni per il trattamento di fine rapporto regolato dal codice civile va usata questa voce. Passività presunta *sui generis*, certa nel "se" e nel "quanto", ma non nel "quando"; sebbene non richiesto dalla struttura di stato patrimoniale, al fine di una corretta programmazione finanziaria dei fabbisogni dell'ente si suggerisce di usare i conti elementari per distinguere la quota di questo trattamento di presumibile scadenza entro l'esercizio, da quella di presumibile scadenza oltre l'esercizio.

4.RESIDUI PASSIVI:

La dizione di "residui" è impropria e puramente indicativa, includendo la rubrica anche i debiti patrimoniali (di finanziamento) che non passano dagli impegni e – se necessario – anche i debiti fuori bilancio che propriamente "residui" non sono. In pratica la voce accoglie ogni passività finanziaria dell'ente, con una struttura che ricalca quella di bilancio, ancora una volta "sdoppiata" per poter tenere "separata indicazione" della quota di detti debiti che scade oltre l'esercizio.

4.1 Obbligazioni scadenti entro l'esercizio:

Voce inserita per completezza di bilancio ma non consentita dall'attuale ordinamento.

4.2 Obbligazioni scadenti oltre l'esercizio:

Cfr. *supra*.

4.3 Debiti verso le banche scadenti entro l'esercizio.

4.4 Debiti verso le banche scadenti oltre l'esercizio

4.5 Debiti verso altri finanziatori scadenti entro l'esercizio.

4.6 Debiti verso altri finanziatori scadenti oltre l'esercizio.

4.7 Acconti scadenti entro l'esercizio:

Si tratta questa volta di acconti ricevuti da terzi per servizi da prestare (o, più raramente, per beni da cedere).

4.8 Acconti scadenti oltre l'esercizio:

Cfr. *supra*.

4.9 Debiti verso fornitori scadenti entro l'esercizio.

4.10 Debiti verso fornitori scadenti oltre l'esercizio.

4.11 Debiti rappresentati da titoli di credito scadenti entro l'esercizio.

4.12 Debiti rappresentati da titoli di credito scadenti oltre l'esercizio.

4.13 Debiti verso imprese controllate, collegate e controllanti scadenti entro l'esercizio.

4.14 Debiti verso imprese controllate, collegate e controllanti scadenti oltre l'esercizio.

4.15 Debiti tributari scadenti entro l'esercizio:

Fra i conti elementari si è suggerito di introdurre, almeno, ove necessario, le voci di maggior uso nel mondo delle imprese:

4.15.1) **erario c/imposte**, per gli Enti Parco eventualmente soggetti a imposizione sui redditi;

4.15.2) **erario c/ritenute da versare su lavoro dipendente**;

4.15.3) **erario c/ritenute da versare su lavoro autonomo**;

4.15.4) **erario c/altre ritenute da versare**;

4.15.5) **IVA ns/debito**, nella sola ipotesi in cui vi siano operazioni attive e dunque imponibili ai fini IVA.

4.16 Debiti tributari scadenti oltre l'esercizio.

4.17 Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale scadenti entro l'esercizio:

Fra i conti elementari si è suggerito di introdurre una distinzione per ente previdenziale. Sebbene il conto sia formalmente acceso ai "debiti", esso potrà accogliere indifferentemente in maniera bifase eventuali crediti verso gli stessi (di norma inferiori ai debiti) come una sorta di conto corrente di corrispondenza.

4.18 Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale scadenti oltre l'esercizio.

4.19 Debiti verso iscritti, soci e terzi per prestazioni dovute scadenti entro l'esercizio.

4.20 Debiti verso iscritti, soci e terzi per prestazioni dovute scadenti oltre l'esercizio.

4.21 Debiti verso lo Stato ed altri soggetti pubblici scadenti entro l'esercizio.

4.22 Debiti verso lo Stato ed altri soggetti pubblici scadenti oltre l'esercizio.

4.23 Debiti diversi scadenti entro l'esercizio.

4.24 Debiti diversi scadenti oltre l'esercizio.

5.RATEI E RISCOINTI:

5.1 Ratei passivi:

Quote di debito maturate per competenza economica nell'esercizio in chiusura ma non ancora accertate da un punto di vista finanziario. Possono, se ciò è rilevante, distinguersi per natura attraverso un uso adeguato dei conti elementari.

5.2 Risconti passivi:

Quote di proventi sospesi in maniera distinta la cui entrata è già maturata da un punto di vista finanziario (giunta almeno alla fase dell'accertamento) ma la cui competenza economica è dell'esercizio successivo. Sono possibili anche risconti pluriennali. Possono, se ciò è rilevante, distinguersi per natura attraverso un uso adeguato dei conti elementari.

5.3 Aggio su prestiti:

Provento pluriennale distintamente indicato rispetto agli altri risconti. Esso è pari al "guadagno" che l'ente consegue se emette un prestito in cui il valore di rimborso è inferiore al valore conferito dai prestatori di capitale.

D. CONTI TRANSITORI E D'ORDINE

In questa classe sono accolti alcuni conti tecnici che servono all'attivazione di una contabilità in partita doppia, nonché quei conti d'ordine che accolgono i valori da inserire in bilancio "sotto la linea", cioè non propriamente patrimoniali, ma registrati solo per memoria.

1.CONTI TRANSITORI:

1.1 Stato patrimoniale:

Contiene i due conti tecnici che servono per l'apertura e la chiusura generale dei conti patrimoniali:

1.1.1) di apertura;

1.1.2) di chiusura.

1.2 Conto economico:

Contiene unicamente il conto tecnico di epilogo dei conti afferenti al conto economico per la determinazione dell'avanzo o disavanzo economico d'esercizio.

1.3 Conti transitori vari:

La voce è prediposta per accogliere al suo interno valori di credito/debito in attesa di essere meglio definiti e girati quindi al conto da riportare in bilancio. Per enti che fanno operazioni IVA, ad esempio, tale potrebbe essere l'Erario c/IVA in attesa di determinare se girarlo ai crediti o ai debiti tributari, e così via.

2.CONTI D'ORDINE:

2.1 Beni di terzi:

In deposito, custodia, garanzia,... Per ogni bene e per ogni tipologia di beni di terzi dovranno costituirsi due conti elementari, uno al soggetto ed uno all'oggetto, da tenere aperti fintanto che il bene di terzi si trova presso l'ente.

2.2 Fideiussioni:

La fideiussione, o debito di firma, comporta un impegno e come tale va annotata nei conti d'ordine. Anche in questo caso avremo da istituire una coppia di conti, al soggetto ed all'oggetto, da tenere accesi fintanto che il "debito" di fideiussione è in essere.

2.3 Avalli:

Sostanzialmente come il precedente, ma con riferimento ad un istituto giuridico diverso.

2.4 Altre garanzie personali:

Cfr. *supra*.

2.5 Garanzie reali:

Cfr. *supra*, quando si ha costituzione di pegno o ipoteca su beni aziendali.

2.6 Altri "impegni" patrimoniali:

Potrebbero esserci altri impegni non rappresentati da vere e proprie garanzie. Ad esempio gli ordini emessi a fornitori quando non abbiano ancora dato luogo a "impegno" finanziario. Si parla di "impegni" patrimoniali perché è bene ribadire che in questo caso si tratta di impegni "per memoria" completamente distinti dalla fase specifica dell'impegno di spesa della contabilità finanziaria che ha ben altra valenza giuridica. Anche in questo caso bisogna istituire una coppia di conti al soggetto ed all'oggetto da tenere accesi per tutta la durata dell'impegno stesso.

2.7 Rischi:

Si tratta di rischi per i quali non possa costituirsi una vera e propria passività presunta, come ad esempio per la detenzione di prodotti finanziari derivati o per l'accredito salvo buon fine di taluni crediti. Anche questi conti d'ordine saranno funzionanti "a coppie" come i precedenti.

2.8 Altri conti d'ordine per memoria:

Il mastro è stato istituito per non precludere la possibilità di annotare in partita doppia altri eventi, non rientranti nei precedenti, di cui si voglia lasciare traccia. Ad esempio annotazioni di carattere fiscale non aventi rilievo di bilancio, valori nominali di beni demaniali in regime di concessione (che non possono a rigore essere qualificati come “beni di terzi”, perché non patrimoniali), e così via.

E. ONERI DI COMPETENZA ECONOMICA D'ESERCIZIO:

1. BENI DI CONSUMO:

Rientrano in questa voce i costi relativi all'acquisto di beni materiali la cui competenza non sia ritenuta di tipo pluriennale (a fecondità semplice).

La rubrica si articola nei seguenti mastri, ciascuno dei quali articolato in conti elementari a seconda della natura del bene acquisito; si suggerisce di rilevare i costi d'acquisto in modo lordo e di indicare le eventuali rettifiche (abbuoni, ribassi, sconti, arrotondamenti attivi, etc.) in un apposito conto elementare:

1.1 Libri, riviste, giornali ed altre pubblicazioni:

Si tratta dei costi sostenuti per l'acquisto di libri in materia giuridica e contabile, riviste attinenti a materie giuridico-contabile, quotidiani ed altre pubblicazioni distribuite ai dipendenti quali strumenti necessari per svolgere il proprio lavoro. Di questi acquisti non si tiene inventario né si effettuano sospensioni a fine d'anno in quanto il loro consumo si ritiene compiuto nel momento stesso dell'acquisto.

1.2 Materiale di consumo amministrativo:

Si tratta dei costi sostenuti per l'acquisto di carta per fotocopiatrici e stampanti, materiale di facile consumo per l'uso quotidiano d'ufficio (penne, matite, gomme, tagliacarte, punti metallici, buste, spillatrici, levaspilli, nastro adesivo, etc.), modulistica interna ed esterna, materiale informatico necessario per il funzionamento di stampanti e personal computer (toner, inchiostro, floppy, cd, schede per pc, etc). Di questi acquisti si tiene invece inventario in modo da imputare per competenza il relativo consumo annuale attraverso le opportune voci di “variazione rimanenze” (cfr. *infra*) nel conto economico e di “rimanenze” (cfr. *supra*) nello stato patrimoniale.

1.3 Materiale di consumo tecnico:

Comprende tutti i costi sostenuti per l'acquisto di beni e materiali necessari per il funzionamento quotidiano degli impianti idrici, per l'acquisto di carburante e lubrificanti per il funzionamento di mezzi di trasporto, nonché per l'acquisto di altri beni per l'esercizio di automezzi, etc. Per l'inventariazione dei relativi beni vale quanto detto al punto precedente; l'unica distinzione è pertanto la funzione assoluta dai relativi consumi, in questo caso di natura tecnica (impiantistica, da esercizio automezzi,...), in via amministrativa.

1.4 Materiale divulgativo su beni ambientali:

Comprende i costi sostenuti per l'acquisto di materiale divulgativo su beni ambientali (brochure,

volumi e cd).

1.5 Altre materie prime, sussidiarie, di consumo e merci:

Il mastro ha natura residuale per eventuali materie di consumo non ricadenti nelle categorie precedenti. Non essendo tipici dei Consorzi, si è ritenuto di far affluire a questo mastro anche eventuali (rarissimi) costi d'acquisto di materie prime e sussidiarie, in presenza di processi industriali di trasformazione di beni, ovvero di merci, in presenza di intermediazioni di carattere mercantile diverse da quelle citate. Nel caso tale voce residuale dovesse acquisire significatività sarà opportuno distinguere la natura degli acquisti attraverso opportuni inserimenti di conti elementari.

2.SERVIZI:

Rientrano in questa voce i costi relativi all'acquisto di beni immateriali la cui competenza non sia ritenuta di tipo pluriennale (a fecondità semplice). Gli acquisti possono riferirsi tanto ad acquisizioni da vere e proprie imprese di servizi, quanto da lavoratori autonomi, relativi ad arti e professioni intellettuali o no. L'inclusione di tali acquisti nella presente rubrica non pregiudica una loro eventuale capitalizzazione nei costi pluriennali, alle immobilizzazioni immateriali (all'opportuna voce: costi di ampliamento, di ricerca e sviluppo,...) qualora ne ricorrano le condizioni.

La rubrica si articola nei seguenti mastri, ciascuno dei quali articolato in conti elementari a seconda della natura del bene acquisito; anche qui si suggerisce di rilevare i costi d'acquisto in modo lordo e di indicare le eventuali rettifiche (abbuoni, ribassi, sconti, arrotondamenti attivi, etc.) in un apposito conto elementare:

2.1 Consulenza:

Tale mastro si riferisce alle prestazioni fornite da terzi finalizzate a svolgere un'attività a supporto dei compiti assegnati istituzionalmente al Consorzio. Tali prestazioni si caratterizzano per la particolare rilevanza attribuita alla realizzazione, da parte del prestatore, di valutazioni di ordine soggettivo, su materie inerenti alla competenza professionale dello stesso, con una attività che si estrinseca in consigli, pareri, giudizi, precisazioni o chiarimenti, studi di fattibilità, studi sullo sviluppo economico, etc. Si tratta dunque delle prestazioni di servizi ad alto contenuto professionale. Detta mastro comprende fra i conti elementari, almeno:

2.1.1) **giuridico ed amministrativo:** in pratica la consulenza legale di ogni tipo;

2.1.2) **tecnico-scientifica** ad integrazione dei Compiti istituzionali del Consorzio: da biologi, geologi e simili professioni tecniche regolamentate;

2.1.3) **informatica** (progetti di realizzazione CED, assistenza tecnica, conduzione e gestione sistemi, acquisizione dati, assistenza on-site ecc); non rientrano in tale voce, le attività prestate da terzi per interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria sul software di proprietà e le attività di realizzazione di software di proprietà, in quanto rilevate in altre voci;

2.2 Prestazioni professionali e specialistiche non consulenziali:

Tale mastro si riferisce a servizi, anche di relativa specializzazione tecnico-professionale, erogati da soggetti terzi al Consorzio, finalizzati a svolgere un'attività circoscritta allo specifico servizio. Sono servizi professionali che si distinguono dai precedenti perché non erogati, in linea di principio, da consulenti appartenenti alle cosiddette professioni liberali né da consulenti in settori liberi ma pur sempre con la necessità di un apporto professionale personale di alta specializzazione. Questi

servizi, dunque, saranno erogabili tanto da professionisti, quanto da tecnici ovvero ancora da imprese di servizi specializzate. E tuttavia, in omaggio all'analogia con il piano dei conti dello Stato, il Mastro contiene anche alcuni costi d'acquisto per prestazioni consulenziali, tassativamente indicati, il cui impatto sull'attività istituzionale sia relativamente circoscritto, come le spese per accertamenti sanitari o per specifiche perizie.

Per quanto detto il mastro comprende fra i conti elementari, almeno:

2.2.1.) **assistenza tecnico-informatica**, ovvero le attività prestate da soggetti terzi per interventi ordinari sul software e pacchetti applicativi;

2.2.2) **spese per studi, indagini e rilevazioni**, ovvero le attività prestate da soggetti terzi per studi di fattibilità e rilevazioni statistiche;

2.2.3) **spese per accertamenti sanitari**, ossia prestazioni specialistiche riferite ai servizi resi da medici anche con riferimento alla legge 626/94 e s.m.i.;

2.2.4) **spese per perizie**, ovvero i costi per attività concernenti l'esame fisico o l'analisi dell'autenticità di un bene al fine di procedere ad una stima del suo valore o ad una valutazione dei lavori da compiere o della gravità del danno subito;

2.2.5) **compensi indennità e rimborsi ai componenti il nucleo di valutazione**;

2.2.6) **legale e notarile**;

2.2.88) **altre prestazioni professionali e specialistiche**;

2.2.99) **rettifiche di costo**.

2.3 Promozione:

Tale mastro si riferisce alle prestazioni fornite da terzi per l'organizzazione di manifestazioni a carattere ufficiale e per la promozione e la divulgazione di informazioni d'interesse dei cittadini.

Detto mastro comprende fra i conti elementari:

2.3.1) **pubblicità e propaganda**, ovvero i costi derivanti dall'attività finalizzata a far conoscere l'esistenza e/o ad incrementare l'uso e la convenienza di un servizio attraverso i mezzi di comunicazione di massa;

2.3.2) **spese di rappresentanza**, ovvero i costi derivanti da attività tese a promuovere l'immagine del Consorzio, soprattutto presso i partner istituzionali, compresi i beni di rappresentanza (cerimoniale, relazioni pubbliche, ospitalità, servizi di ristorazione, etc.);

2.3.3.) **spese per manifestazioni e convegni**, ovvero costi per mostre, convegni, congressi, inaugurazioni, seminari, conferenze stampa, colazioni di lavoro, fiere e stand, manifestazioni culturali, promozione, etc.;

2.3.4) **spese per l'informazione pubblica e la comunicazione**, ovvero i costi derivanti dall'attività finalizzata a far conoscere l'intera attività svolta dal Consorzio;

2.3.99) **rettifiche di costo**.

2.4 Formazione:

Tale voce si riferisce alle prestazioni fornite da terzi e finalizzate all'acquisizione di interventi formativi.

Tale voce comprende:

2.4.1) **corsi di formazione del personale**, ovvero seminari, corsi di formazione per personale amministrativo, tecnico, contabile, etc.;

2.4.88) **altre spese di formazione**;

2.4.99) **rettifiche di costo**.

2.5 Manutenzione ordinaria:

La voce si riferisce alle prestazioni fornite da terzi finalizzate al mantenimento in efficienza ed in buono stato dei beni impiegati per lo svolgimento dell'attività del Consorzio. Essa non comprende, ovviamente, ogni intervento mirante ad ampliare la capacità produttiva degli impianti e degli altri beni, in quanto questi sarebbero classificati come "manutenzione straordinaria" e direttamente capitalizzati nell'apposita voce delle immobilizzazioni materiali o immateriali (come ad esempio il software o altro bene immateriale ad utilizzo pluriennale). Come si è visto, invece, gli interventi straordinari su beni di terzi vanno capitalizzati in apposita voce delle immobilizzazioni immateriali. Questo mastro comprende:

2.5.1) **manutenzione ordinaria immobili**, ovvero servizi finalizzati al mantenimento in efficienza di immobili (fabbricati, strade, etc.);

2.5.2) **manutenzione ordinaria mobili ed arredi**, ovvero servizi finalizzati al mantenimento in efficienza di mobili ed arredi;

2.5.3) **manutenzione ordinaria impianti**, ovvero servizi finalizzati al mantenimento in efficienza di impianti;

2.5.4) **manutenzione ordinaria attrezzature e macchine di ufficio**, ovvero servizi finalizzati al mantenimento in efficienza delle attrezzature e macchine di ufficio, compresi gli acquisti di pezzi di ricambio;

2.5.5) **manutenzione ordinaria automezzi**, ovvero servizi finalizzati al mantenimento in efficienza degli automezzi, compresi gli acquisti di pezzi di ricambio;

2.5.6) **manutenzione ordinaria hardware**, ovvero servizi finalizzati al mantenimento in efficienza dei sistemi automatizzati, inclusi gli apparati per le reti ed i lavori di cablaggio;

2.5.7) **manutenzione ordinaria software**, ovvero gli interventi di manutenzione migliorativa, adeguativa e correttiva che non incrementano il valore del software di proprietà;

2.5.8) **manutenzione ordinaria immobili ex D. Lgs. 626/94 e s.m.i.**, comprende le spese per adeguare gli immobili di cui al D. Lgs. 626/94;

2.5.9) **manutenzione ordinaria impianti ex D. Lgs. 626/94 e s.m.i.**, comprende le spese per adeguare gli impianti di cui al D. Lgs. 626/94

2.5.88) **altre manutenzioni ordinarie**;

2.5.99) **altre rettifiche di costo**.

2.6 Utenze e canoni:

La voce utenze e canoni si riferisce ai costi che si sostengono per la fruizione di un servizio erogato da terzi, regolati contrattualmente da pagamenti periodici, a volte composti da una parte fissa e da una parte variabile correlata al consumo effettivo.

Detta voce comprende:

2.6.1) **telefonia fissa**, ovvero il costo derivante dall'utilizzo del servizio telefonico fisso nelle sedi principali e periferiche e presso gli impianti idrici;

2.6.2) **telefonia mobile**, ovvero il costo derivante dall'utilizzo del servizio telefonico mobile;

2.6.3) **energia elettrica**, ovvero il costo derivante dall'utilizzo di forniture di energia elettrica installate rispettivamente nella sede principale, in quelle periferiche e negli impianti;

2.6.4) **gas**, ovvero il costo derivante dall'utilizzo di forniture di gas;

2.6.5) **canoni d'acqua**, ovvero il costo derivante dall'utilizzo di forniture di acqua;

2.6.88) **altre utenze e canoni**;

2.6.99) **rettifiche di costo**.

2.7 Servizi ausiliari:

In questa voce confluiscono tutte le prestazioni di servizi resi da terzi non classificabili nelle voci precedenti e che sono spesso finalizzate al mantenimento ed al funzionamento della struttura.

In essa confluiscono le seguenti voci:

- 2.7.1) **vigilanza**, ovvero i costi per la sorveglianza di beni immobili ed impianti idrici;
- 2.7.2) **collegamento radio-telefonico**, ovvero le spese per il collegamento radio-telefonico con il personale addetto alla manutenzione ed alla sorveglianza;
- 2.7.3) **trasporti e facchinaggi**, ovvero i costi sostenuti dall'Ente Parco sia per i servizi di trasporto, trasloco e facchinaggio, relativi a beni e persone, svolti nell'ambito lavorativo sia per il trasporto di beni del personale trasferito d'ufficio;
- 2.7.4) **spese per indennità di mensa e buono pasto**;
- 2.7.5) **indennità e rimborso spese per missioni**;
- 2.7.6) **pulizia locali**, ovvero i costi per la pulizia delle sedi del Consorzio;
- 2.7.88) **altri servizi ausiliari**;
- 2.7.99) **altre rettifiche di costo**.

2.8 Assicurazioni:

In questa voce si trovano i costi derivanti dalla stipula di contratti di assicurazione, obbligatoria o facoltativa, per persone e cose. Il "servizio" di assicurazioni è tale, in realtà, solo in senso *sui generis* ed è inserito solo per convenzione tra i "costi per servizi" in quanto esso sarebbe più correttamente inerente ad una sorta di distinta area gestionale, quella del "rischio", in uno con gli accantonamenti per rischi; per questa ragione sono inseriti in coda all'elenco dei servizi acquisiti, fin dopo la voce residuale dei "servizi ausiliari".

In essa confluiscono le seguenti voci:

- 2.8.1) **assicurazione su beni immobili**, ovvero i costi di assicurazione su fabbricati, impianti, etc;
- 2.8.2) **assicurazione su beni mobili**, ovvero i costi di assicurazione per autovetture, autocarri, autoveicoli, etc.;
- 2.8.3) **assicurazione per responsabilità civile personale dipendente**, ovvero i costi di assicurazione a carico del Consorzio, quale soggetto civilmente responsabile ai sensi di legge, per risarcire danni involontariamente cagionati a terzi dall'attività lavorativa dei propri dipendenti;
- 2.8.88) **altre assicurazioni**, ovvero i costi sostenuti per assicurare personale estraneo al Consorzio e per altre tipologie di assicurazione;
- 2.8.99) **rettifiche di costo**.

2.9 Servizi finanziari:

In questa voce confluiscono tutti i compensi per prestazioni di servizi di tipo finanziario resi da banche od organismi finanziari per l'espletamento di compiti istituzionali.

In essa confluiscono le seguenti voci:

- 2.9.1) **servizi di tesoreria**, ovvero i compensi riconosciuti per lo svolgimento dei servizi di tesoreria;
- 2.9.2) **servizio di cassa**;
- 2.9.3) **spese d'incasso**;
- 2.9.4) **commissioni passive ed altre spese bancarie**, ovvero le commissioni per tenuta conto, le spese per rilascio carnet assegni, etc.;
- 2.9.88) **altri servizi finanziari**, includono costi relativi a compensi riconosciuti a banche ed istituti finanziari per servizi quali noleggio di cassette di sicurezza, pagamento utenze tramite domiciliazione, valutazioni di immobili per la concessione di mutui, istruttoria di mutui e finanziamenti, e così via;
- 2.9.99) **rettifiche di costo**.

3. GODIMENTO BENI DI TERZI:

Rientrano in questa voce i costi derivanti da contratti stipulati con terzi per noleggi, affitti, leasing e locazione di beni di proprietà di terzi. Per quanto riguarda i canoni di leasing essi, comprensivi di IVA in quanto non detraibile come per gli altri costi derivanti da transazioni finanziarie con l'esterno, andranno inseriti in questa categoria solo se si tratta di leasing operativo. Se il leasing è finanziario i beni sostanzialmente acquisiti mediante l'operazione di leasing, ovvero smobilizzati mediante operazioni di *lease back*, andranno capitalizzati fra le immobilizzazioni (e progressivamente ammortizzati economicamente) mentre il debito attualizzato andrà allocato fra i debiti (e progressivamente ammortizzato finanziariamente) secondo il metodo patrimoniale. In tal caso la rata di canone di leasing finanziario non andrà allocata in questo mastro bensì scorporando in essa la quota capitale da quella interessi, e queste due quote allocate, rispettivamente, a riduzione del debito e tra gli oneri finanziari.

Anche per questa classe di costi, misurati nella loro entità da un'uscita numeraria, valgono le considerazioni sulla competenza già esposte alle due precedenti rubriche. Anche qui si suggerisce la rilevazione lorda dei costi elementari, con un conto elementare per le eventuali rettifiche che conducono al netto. Rispetto alle due rubriche precedenti, tuttavia, la competenza può essere correlata in questo caso allo scorrere del tempo, con la più probabile insorgenza, pertanto, di ratei e risconti per anticipazioni e posticipazioni di competenze economiche rispetto al momento della manifestazione finanziaria. Queste integrazioni e rettifiche, relative alle scritture d'assestamento, saranno da effettuare direttamente in conto in quanto "calcolate" e non derivanti da autonomi documenti (come le note di credito e simili).

Detta rubrica si articola in due mastri, a seconda che i beni di terzi siano immobili ovvero mobili:

3.1 Locazioni:

In questa voce si troveranno essenzialmente:

3.1.1) **fitti passivi**, ovvero i canoni d'affitto pagati per la locazione di beni immobili

3.1.99) **rettifiche di costo**.

3.2 Noleggi e Leasing:

In essa confluiscono, tipicamente, le seguenti voci:

3.2.1.) **canoni per impianti**, ovvero i costi sostenuti per acquisizione, tramite contratti di leasing operativo, ovvero altre forme di noleggio di impianti;

3.2.2) **canoni per materiale tecnico**, ovvero i costi sostenuti come sopra per i noli di materiale tecnico;

3.2.3) **canoni per hardware**, ovvero i costi relativi alle macchine connesse al trattamento automatizzato di dati, inclusi gli apparati per le reti ed i lavori di cablaggio come personal computer, monitor, stampanti, plotter, etc.;

3.2.4) **canoni per licenze software**;

3.2.5) **canoni per automezzi**, ovvero i costi sostenuti per l'acquisto, di norma tramite contratti di leasing, di tutti i veicoli usati per trasportare persone e cose;

3.2.6) **canone per attrezzature e macchine d'ufficio**;

3.2.88) **altri canoni**;

3.2.99) **rettifiche di costo**.

4.PERSONALE:

Tale voce rappresenta in modo unitario tutti i costi relativi all'utilizzo di risorse umane con le quali si è instaurato un rapporto di lavoro dipendente, sia esso a tempo indeterminato o determinato. Anche in questo caso, pur se forse meno utile o ricorrente, si è preferito lasciare in ogni mastro un conto elementare per le eventuali rettifiche.

Detta rubrica si articola nei seguenti mastri:

4.1 Retribuzioni:

In questa voce confluiscono tutti i compensi lordi, fissi e variabili, per rapporti di lavoro dipendente:

4.1.1) **competenze fisse personale di ruolo**, ovvero, con riferimento al personale di ruolo, le voci retributive relative a: stipendio tabellare, retribuzione individuale di anzianità, indennità integrativa speciale, tredicesima e quattordicesima mensilità, assegni nucleo familiare in quanto non ripetibili dall'INPS;

4.1.2) **competenze fisse personale a tempo determinato**, ovvero le medesime voci con riferimento al personale a tempo determinato;

4.1.3) **competenze fisse personale comandato**, ovvero le medesime voci con riferimento al personale, in servizio presso i Consorzi, a carico degli stessi, ma comandato presso altre amministrazioni;

4.1.4) **competenze fisse personale contrattista**;

4.1.5) **competenze fisse altro personale**;

4.1.6) **piano lavoro**;

4.1.7) **straordinario**, cioè il trattamento economico che viene riconosciuto al dipendente di ogni categoria per lo svolgimento delle proprie mansioni oltre l'orario di lavoro previsto contrattualmente;

4.1.8) **accessorio al personale del comparto**;

4.1.9) **compenso posizione parte variabile**;

4.1.10) **compenso per indennità di risultato**;

4.1.88) **altre retribuzioni accessorie al personale del comparto** in genere legate al raggiungimento di obiettivi di produttività e di miglioramento della qualità della prestazione individuale o collettiva e connesse all'apporto partecipativo del singolo dipendente; esse comprendono ogni retribuzione diversa dalle precedenti;

4.1.99) **rettifiche di costo**.

4.2 Contributi pensionistici ed altri oneri sociali:

In questo mastro confluiscono tutti gli oneri previdenziali ed assistenziali a carico del Consorzio rientranti nel regime previdenziale di base, pubblico ed obbligatorio, articolati in maniera analoga alle retribuzioni.

4.3 Accantonamento per T.F.R.:

In questa voce sono computati gli accantonamenti e le rivalutazioni per debiti T.F.R. verso dipendenti. Non trovano allocazione nel mastro invece tutte le altre eventuali forme di accantonamento a trattamenti di buonuscita, quiescenza o previdenza integrativa diverse da quanto stabilito dal codice civile, le quali saranno allocate rispettivamente:

- negli accantonamenti a fondi oneri per i trattamenti di quiescenza con ammontare determinabile solo alla cessazione del rapporto di lavoro;
- al successivo mastro per le quote imputabili con precisione all'esercizio ma diverse dal

trattamento civilistico;

- agli oneri sociali per i versamenti a fondi pensione e simili.

Per questo mastro le distinzioni saranno più elementari delle precedenti, distinguendosi solo:

4.3.1) **accantonamento per T.F.R. a personale a tempo indeterminato**, ovvero la quota annualmente accantonata per il T.F.R., compreso il personale comandato;

4.3.2) **accantonamento per T.F.R. a personale a tempo determinato**, ovvero la quota annualmente accantonata per il T.F.R.;

4.3.3) **accantonamento per T.F.R. ad altro personale**;

4.3.4) **T.F.R. maturato nell'esercizio per personale a tempo indeterminato cessato nell'esercizio**, ovvero la quota di TFR calcolata in base al periodo di servizio nel corso dell'esercizio finanziario, riguardante il personale a tempo indeterminato transitato in pensione o comunque cessato nel corso dell'esercizio;

4.3.5) **T.F.R. maturato nell'esercizio per personale a tempo determinato cessato nell'esercizio**;

4.3.6) **T.F.R. maturato nell'esercizio per altro personale cessato nell'esercizio**, ovvero la quota di TFR calcolata in base al periodo di servizio nel corso dell'esercizio finanziario, riguardante il personale a tempo determinato e per esigenze funzionali il cui rapporto sia cessato nel corso dell'esercizio.

4.4 Trattamento di quiescenza e simili:

Le pensioni o quote di pensione direttamente a carico del Consorzio, ovvero i costi per trattamenti di quiescenza (buonuscite, indennità supplementari di fine servizio, etc.) eventualmente presenti, per legge o contrattualmente definiti, e distinti dal trattamento di fine rapporto propriamente detto.

4.5 Altri costi del personale:

In questa voce sono riconducibili tutti gli altri costi che il Consorzio sostiene a favore del personale. Detta voce si articola in:

4.5.1) **Irap su lavoro subordinato**, ovvero IRAP che il Consorzio versa per il personale dipendente considerata onere aggiuntivo sul lavoro e non imposta sul reddito;

4.5.2) **indennità previste dal C.C.R.L. dei dirigenti**, ovvero i costi che il Consorzio sostiene per ulteriori compensi previsti dal contratto dei dirigenti;

4.5.3) **indennità previste dal C.C.R.L. non dirigenti**, ovvero i costi che il Consorzio sostiene per ulteriori compensi distinti dalla retribuzione fissa e variabile e corrisposti al personale non dirigente e previsti dal contratto collettivo;

4.5.4) **polizze assicurative a favore del personale**, ovvero i costi sostenuti dal Consorzio per coperture assicurative stipulate a diretto beneficio del personale, finalizzate a fronteggiare rischi o spese specifici e connessi all'esercizio dell'attività lavorativa;

4.5.5) **indennità e rimborso spese di trasporto per trasferimenti**, ovvero l'indennità corrisposta ai dipendenti a titolo di risarcimento del disagio conseguente al trasferimento d'ufficio da una sede di lavoro ad un'altra

4.5.88) **costi vari del personale**;

4.5.99) **rettifiche di costo**.

5.AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI:

Detta voce comprende, in genere, tutte le rettifiche di attività dello stato patrimoniale quando non

altrimenti e specificamente allocate (come ad esempio le svalutazioni di magazzino, inserite nelle variazioni di magazzino o quelle finanziarie, inserite nell'apposita rubrica); fra queste:

5.1 Ammortamento immobilizzazioni immateriali:

Comprende le quote di costi pluriennali attribuite alla competenza dell'esercizio di costi relativi a beni durevoli ed a costi pluriennali che, pur non avendo consistenza fisica, sono oggetto di capitalizzazione.

I conti elementari di questo mastro dovranno essere in corrispondenza biunivoca con le corrispondenti voci dell'attivo immobilizzato (costi d'impianto e di ampliamento, di ricerca, sviluppo e pubblicità, etc.) e dei relativi fondi di ammortamento.

5.2 Ammortamento immobilizzazioni materiali-beni immobili:

Comprende le quote di costi pluriennali attribuite alla competenza dell'esercizio di costi relativi a beni durevoli giuridicamente configurati come "immobili". Anche in questo caso i conti elementari del mastro dovranno essere in corrispondenza biunivoca con le corrispondenti voci dell'attivo immobilizzato (opere infrastrutturali, opere viarie, opere portuali ed aeroportuali, terreni, fabbricati, etc.) e dei relativi fondi di ammortamento. Si rammenta che non si procede ad ammortamento dei terreni.

5.3 Ammortamento immobilizzazioni materiali-beni mobili:

Cfr. *supra*, con riferimento ai beni mobili immobilizzati.

5.4 Svalutazione immobilizzazioni immateriali:

Quando sussistano elementi che facciano prevedere difficoltà per il recupero del valore netto contabile delle immobilizzazioni (dato dalla differenza tra il costo d'acquisto delle immobilizzazioni e il fondo ammortamento accumulato) tramite l'uso, la perdita durevole di valore accertata va rilevata tramite una svalutazione.

La svalutazione è espressione del costo per ammortamento di un'immobilizzazione che si prevede non verrà recuperato negli esercizi successivi attraverso il flusso dei proventi. In tal caso la svalutazione opera una rettifica ulteriore rispetto a quella del fondo ammortamento, che si cumula in un apposito fondo di svalutazione.

In detto mastro possono confluire i seguenti conti elementari:

- 5.4.1) **svalutazione costi di impianto e di ampliamento;**
- 5.4.2) **svalutazione costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità;**
- 5.4.3) **svalutazione concessioni, licenze, marchi e diritti simili;**
- 5.4.4) **svalutazione manutenzioni straordinarie e migliorie sui beni di terzi;**
- 5.4.88) **svalutazione altre immobilizzazioni immateriali.**

5.5 Svalutazione immobilizzazioni materiali - beni immobili:

- 5.5.1) **svalutazione opere di restauro ambientale e marino;**
- 5.5.2) **svalutazione terreni;**
- 5.5.3) **svalutazione fabbricati;**
- 5.5.4) **svalutazione diritti reali di godimento.**

5.6 Svalutazione immobilizzazioni materiali - beni mobili:

- 5.6.1) **svalutazione impianti e macchinari;**
- 5.6.2) **svalutazione attrezzature d'ufficio;**
- 5.6.3) **svalutazione autovetture;**
- 5.6.4) **svalutazione altri mezzi di trasporto;**
- 5.6.5) **svalutazione mobili ed arredi;**
- 5.6.88) **svalutazione altri beni.**

5.7 Svalutazione crediti circolanti e disponibilità liquide:

Devono essere contabilizzati in questa voce gli accantonamenti per svalutazione del valore nominale dei crediti a breve termine a fronte di rischi di inesigibilità degli stessi. Pertanto in detta voce vanno indicati gli accantonamenti a fondo svalutazione di tutti i crediti indicati nell'attivo circolante (crediti verso clienti, ...), ivi compresi i crediti verso Stato o Regione o altri enti pubblici per la partecipazione al patrimonio iniziale che risultassero di difficile esigibilità. Si suggerisce di includere in queste svalutazioni anche quelle eventuali degli acconti verso fornitori, ancorché si tratti di fornitori di immobilizzazioni, in quanto l'allocazione di tali acconti tra le immobilizzazioni è legata non al credito (che difficilmente sarà a medio/lungo termine) ma alla natura del bene in corso di acquisizione.

Non vanno svalutati, ma definitivamente inseriti tra le perdite (cfr. infra), i crediti di impossibile esigibilità. Non vanno indicate neanche in questa voce le svalutazioni di crediti immobilizzati (allocate tra le "svalutazioni di attività finanziarie"). Il mastro, infine, deve contenere, per pure esigenze di completezza, anche un conto elementare per una eventuale svalutazione diretta di poste delle disponibilità liquide (remote possibilità di insolvenza degli istituti cassieri o tesorieri, o di detenzioni di valute straniere in contanti o in c/c il cui cambio di chiusura sia diverso e peggiore da quello storico di contabilizzazione).

6.VARIAZIONE RIMANENZE:

Vanno indicate le differenze tra il valore delle rimanenze iniziali e finali di quei beni i cui costi di acquisto sono stati indicati alla corrispondente voce del conto economico: essenzialmente le summenzionate materie di consumo e, teoricamente, anche eventuali merci, materie prime e sussidiarie. Le diminuzioni di rimanenze, espressione di consumo di giacenze di inizio d'anno, andranno così sommate al costo, mentre gli aumenti andranno sottratti in quanto rettifica indiretta dei costi d'acquisto di materie non consumate nell'esercizio.

Detta rubrica comprende un unico mastro:

6.1 Variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci:

In detta voce confluiscono:

- 6.1.1) **esistenze iniziali**, ovvero il valore delle rimanenze finali dell'anno precedente riportate al nuovo esercizio, considerate un "costo ripreso" dall'esercizio precedente;
- 6.1.2) **svalutazione magazzino**, ovvero le svalutazioni delle rimanenze quando il valore corrente o di mercato delle stesse sia inferiore al valore di costo di fine esercizio;
- 6.1.3) **rimanenze finali**, ovvero il valore finale delle rimanenze di fine esercizio corrente, considerato come una rettifica o rinvio di costi al futuro esercizio (da contabilizzare quindi a sezioni invertite, come fosse un ricavo).

7.ACCANTONAMENTI:

Gli accantonamenti sono destinati a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati l'ammontare esatto e/o la data di manifestazione. Secondo lo schema di bilancio essi sono suddivisi in tre mastri. Questi dovranno necessariamente far coincidere ciascun accantonamento del conto economico con un corrispondente conto di fondo accantonamento a rischi e oneri futuri del passivo dello stato patrimoniale (cfr. *supra*).

7.1 Accantonamenti per rischi:

Corrispondenti a spese future incerte sia nel "se" sia nel "quanto".

In detta voce confluiscono i seguenti conti elementari:

7.1.1.) **accantonamento a fondo imposte in contenzioso**, per contenziosi in essere di qualsiasi tipo con l'amministrazione finanziaria;

7.1.2) **accantonamento a fondo per responsabilità civile**, per eventuali danni futuri causati dall'attività dell'Ente Parco per i quali non si sia stipulato un apposito contratto di assicurazione.

7.2 Accantonamento per spese future:

Corrispondenti a spese future, certe nel "se" ma incerte nel "quanto".

In detta voce confluiscono i seguenti conti elementari:

7.2.1) **accantonamento per fondi di quiescenza e simili**, per trattamenti pensionistici da erogare a carico dell'ente e di cui non è ancora maturato il diritto in capo al lavoratore ovvero per trattamenti di fine rapporto distinti da quello regolamentato dal codice civile, in ogni caso non determinabili con esattezza per competenza economica annuale a termini di legge o contrattuali (poiché in tal caso il costo sarebbe collocato tra gli "altri costi del lavoro" di cui sopra);

7.2.2) **accantonamento per rinnovi contrattuali**;

7.2.3) **accantonamento per oneri futuri**.

7.3 Accantonamento per ripristino investimenti:

I conti di questo mastro vengono utilizzati solo per gli accantonamenti *preventivi* al fondo e non anche per gli utilizzi successivi, che saranno evidenziati più avanti fra i proventi (cfr. *infra*).

8.ONERI DIVERSI DI GESTIONE:

Si tratta di tutte le spese che il Consorzio sostiene per il funzionamento degli organi istituzionali, per il pagamento di imposte e tasse diverse da quelle sul reddito, nonché, in genere, per spese diverse di gestione non riconducibili nelle rubriche precedenti quali spese per concorsi, spese postali, minusvalenze da alienazioni non straordinarie, funzionamento di commissioni e comitati, etc. Quando necessario in ciascun mastro sarà inserito anche qui un conto elementare di rettifica degli oneri lordi.

Detta voce comprende:

8.1 Oneri Organi dell'Ente:

Comprende gli oneri relativi all'indennità ed al rimborso spese degli organi istituzionali del Consorzio previsti dalla legge istitutiva.(Presidenza, Consiglio di Amm.ne Assemblea e Collegio dei Revisori)

8.2 Imposte e tasse diverse:

Riguarda i costi sostenuti per il pagamento di imposte varie e non altrimenti allocabili quali l'Irap su reddito di lavoro autonomo, sull'indennità organi dell'ente, tasse comunali, imposta di registro, tasse circolazione automezzi, e così via.

8.3 Altre spese ex D. lgs. 626/94 e s.m.i.:

Questa voce comprende tutte le spese da sostenere ai sensi del D. lgs. 626/94 e s.m.i. per la sicurezza sul lavoro (ripristino igiene e sicurezza su immobilizzazioni, sorveglianza sanitaria, segnaletica di sicurezza, adeguamento posizioni di lavoro, ...) sempre che le stesse, in ragione del loro contenuto professionale, non siano già state inserite fra i costi per servizi ovvero che, in ragione della loro straordinarietà (ad esempio urgenza o indifferibilità), non siano da inserire fra gli oneri straordinari.

8.4 Spese diverse:

Questa voce comprende tutte quelle spese sostenute a vario titolo per la gestione del Consorzio ed ha carattere esplicitamente residuale. In questo mastro, infatti, si potranno trovare non soltanto oneri e consumi per la gestione istituzionale, ma anche oneri accessori non altrimenti allocabili nel piano dei conti.

In detta voce confluiscono:

8.4.1) **minusvalenze da alienazioni non straordinarie**, ovvero differenze negative tra prezzi di vendita e valore contabile di attività (quasi sempre immobilizzazioni) la cui manifestazione non presenti alcun carattere di imprevedibilità o eccezionalità;

8.4.2) **perdite su crediti**, qualora la perdita sia definitiva (altrimenti si adopereranno le svalutazioni) e, anche qui, senza alcun carattere di straordinarietà (che qualificherebbe un'insussistenza a carattere straordinario);

8.4.3) **quote associative**;

8.4.4) **spese per concorsi**;

8.4.5) **spese postali**;

8.4.6) **spese per il funzionamento di commissioni, comitati, gruppi di studio e simili**;

8.4.7) **abbuoni e sconti passivi non attribuibili a provento definito**, giacché di norma le rettifiche sono sottoconti dei relativi proventi;

8.4.8) **arrotondamenti passivi**, come sopra, non inseribili direttamente ad integrazione di uno specifico onere o a rettifica di uno specifico ricavo, ma con riferimento agli arrotondamenti di modesto importo;

8.4.88) **altre spese**;

8.4.99) **rettifiche di costo**.

9.ONERI FINANZIARI:

Questa voce comprende tutti gli oneri per servizi bancari e finanziari derivanti propriamente dalle operazioni di interesse e sconto di capitale legate al trascorrere del tempo. A differenza degli oneri

tipici ed accessori sopra trattati, le eventuali rettifiche possono in questo caso essere realizzate direttamente in conto.

9.1 Interessi passivi:

In questo mastro principale si trovano gli oneri finanziari più tipici: gli interessi passivi da pagare in relazione a capitali acquisiti a breve o a medio/lungo termine. In detta voce confluiscono i seguenti conti elementari, oltre ai costi residuali:

9.1.1) **su servizio di tesoreria o di cassiere;**

9.1.2) **su anticipazioni bancarie;**

9.1.3) **su conti correnti**, per conti correnti, anche postali, diversi da quelli legati al servizio di tesoreria;

9.1.4.) **su mutui passivi;**

9.1.5) **su altri debiti v/ banche;**

9.1.6) **su altri debiti v/altri finanziatori;**

9.1.88) **su altri debiti.**

9.2 Sconti ed altri oneri finanziari:

In questo mastro trovano allocazione gli oneri derivanti da sconto di somme oltre a tutto ciò che, in ambito finanziario, non è altrimenti classificabile. Tra i conti elementari si troveranno:

9.2.1) **sconti per pagamenti per pronto cassa;**

9.2.2) **commissioni su fidejussioni;**

9.2.3) **abbuoni passivi finanziari**, non detraibili direttamente o indirettamente dal corrispondente provento;

9.2.88) **altri oneri finanziari.**

9.3 Perdite su cambi:

Mastro introdotto per completezza in quanto previsto dallo schema di bilancio ma di raro utilizzo. Esso dovrebbe accogliere tutte le svalutazioni di crediti e divise estere attive espresse nominalmente in valuta estera e tutte le rivalutazioni di debiti e divise estere passive espresse nominalmente in valuta estera quando il cambio a pronti in chiusura differisca in negativo dal cambio storico di rilevazione. Si è già detto, invece, che le perdite di cambio derivanti dalla detenzione di contanti o di c/c espressi in valuta estera sono inseribili nelle svalutazioni di disponibilità liquide di cui agli oneri caratteristici del “costo della produzione”.

10.SVALUTAZIONI DI ATTIVITÀ FINANZIARIE:

Tale rubrica, inserita per completezza, sarà di raro utilizzo. Essa accoglierà tutte le perdite in conto capitale per la detenzione di attività finanziarie.

Per le attività immobilizzate si procederà a tale svalutazione:

- per quelle valutate al costo quando si è di fronte a perdite durevoli di valore;
- per quelle valutate col metodo del patrimonio netto, quando vi saranno perdite in conto capitale rilevate dall'ultimo bilancio approvato delle controllate e/o collegate;
- per quelle valutate con il valor equo quando il valore di mercato di fine anno sia inferiore a quello contabile.

Per le attività circolanti:

- se sono rappresentate da titoli e non hanno particolari difficoltà di determinazione del valore corrente, quando questo sia inferiore al valore contabile nominale;
- per le altre (quote di società a responsabilità limitata e altre partecipazioni non rappresentate da titoli nonché titoli privi di un mercato di riferimento) quando il valore di realizzo sia inferiore al valore contabile storico.

I mastri all'interno di questa rubrica saranno quelli corrispondenti alle omonime voci di bilancio.

10.1 Svalutazioni di partecipazioni:

In detta voce confluiscono:

- 10.1.1) **svalutazioni di partecipazioni immobilizzate;**
- 10.1.2) **svalutazioni di partecipazioni iscritte nell'attivo circolante.**

10.2 Svalutazioni di immobilizzazioni finanziarie:

In detta voce confluiscono:

- 10.2.1) **svalutazioni di altri titoli immobilizzati**, cioè titoli diversi dalle partecipazioni;
- 10.2.2) **svalutazioni di crediti immobilizzati.**

10.3 Svalutazioni di titoli iscritti nell'attivo circolante:

In detta voce confluiscono tutte le svalutazioni di titoli inseriti nell'attivo circolante diversi dalle partecipazioni.

11.ONERI STRAORDINARI:

Questa rubrica comprende tutti gli oneri non riferiti alla gestione ordinaria.

Fra questi, nei corrispondenti mastri, si trovano le seguenti voci:

11.1 Minusvalenze straordinarie:

In detta voce confluiscono tutte le minusvalenze da alienazioni di carattere straordinario mentre quelle ordinarie saranno allocate di norma tra gli oneri diversi di gestione:

- 11.1.1) **minusvalenze straordinarie da alienazioni di beni immateriali;**
- 11.1.2) **minusvalenze straordinarie da alienazioni di beni materiali;**
- 11.1.3) **minusvalenze straordinarie su titoli e partecipazioni.**

11.2 Oneri da contenzioso:

In detta voce confluiscono le seguenti voci elementari:

- 11.2.1) **oneri da contenzioso v/personale;**
- 11.2.2) **oneri da contenzioso da limitazioni di leggi o danni da fauna selvatica;**
- 11.2.88) **altri oneri da contenzioso;**
- 11.2.99) **rettifiche di oneri.**

Tali perdite sono iscritte in questa voce, e non genericamente tra le spese diverse degli oneri diversi di gestione, solo quando si tratta realmente di contenziosi in cui l'ente è risultato soccombente e ciò non era prevedibile.

11.3 Oneri da gestione di residui:

In detta voce confluiscono:

11.3.1) **sopravvenienze passive**, relative a residui passivi di importo superiore al previsto;

11.3.2) **insussistenze di attivo**, relative a residui attivi di importo inferiore al previsto o cancellati.

11.4 Altri oneri straordinari:

In detta voce confluiscono tutti gli oneri straordinari non altrimenti allocabili come, ad esempio, le generiche sopravvenienze passive ed insussistenze di attivo:

11.4.1) **perdite straordinarie su crediti**, trovandosi quelle ordinarie tra gli oneri diversi di gestione;

11.4.2) **ammende e multe**;

11.4.3) **interessi passivi per pagamenti ritardati**;

11.4.4) **spese di carattere straordinario ex D.Lgs 626/94 e s.m.i.**, essendo quelle ordinarie allocate nell'apposito mastro degli oneri diversi di gestione;

11.4.88) **altre sopravvenienze passive**;

11.4.89) **altre insussistenze di attivo**;

11.4.90) **altre spese e perdite diverse straordinarie**;

11.4.99) **rettifiche di oneri**.

12.ONERI TRIBUTARI:

12.1 Imposte sul reddito correnti:

In questa voce si rileveranno le imposte sul reddito risultanti dalla dichiarazione dei redditi dell'esercizio.

12.2 Imposte sul reddito imputate per competenza:

In detta voce confluiscono le imposte "calcolate" che determinano il carico tributario di competenza per tener conto del differimento nel tempo (anticipazione o posticipazione) della naturale imponibilità o detraibilità di proventi e oneri, effettuata in dichiarazione dei redditi in esclusiva applicazione di norme tributarie. Le voci saranno, dunque:

12.2.1) **imposte differite**, che vanno ad integrazione di quelle correnti, per differimento fiscale di ricavi (ad esempio rateizzazioni fiscali di plusvalenze) o anticipazione fiscale di costi (ad esempio ammortamenti fiscali anticipati);

12.2.2) **imposte anticipate**, che vanno a rettifica di quelle correnti, per anticipazione fiscale di ricavi o posticipazione fiscale di costi in maniera esattamente speculare al caso precedente.

F.PROVENTI DI COMPETENZA ECONOMICA D'ESERCIZIO

In parallelo a quanto fatto per gli oneri, anche per i proventi si suggerisce di rilevarli al lordo, e di allocare ogni eventuale rettifica in un apposito conto elementare della relativa rubrica, con la sola eccezione dei proventi finanziari e, generalmente, di quei proventi le cui rettifiche non siano di norma supportate da autonomo documento, per le quali si potrà procedere ad una rettifica direttamente in conto.

1. PROVENTI E CORRISPETTIVI PER LA PRODUZIONE DI BENI E DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI:

Questa voce comprende intanto tutti i proventi derivanti dalla vendita di beni e dalla prestazioni di servizi e quindi proventi derivanti dalla realizzazione di opere per conto dello Stato, della Regione o di altri enti pubblici, nonché i proventi derivanti dalla gestione istituzionale del Consorzio i quali, sebbene non assumano la forma propria del ricavo ma del trasferimento attivo o del prelievo tributario, sono nella sostanza la contropartita che i Consorzi ricevono dalle imprese insediate a fronte dell'erogazione dei servizi istituzionali.

1.1 Contributi continuativi da Regione per l'attività istituzionale:

In questa voce sono compresi i contributi che per legge vengono erogati i Consorzi per coprire le spese di funzionamento degli enti stessi.

In questa voce confluiscono:

1.1.1) **contributi per prestazioni di servizi e per produzione di beni;**

1.1.99) **rettifiche di proventi.**

1.2 Ricavi e altri proventi:

In questa voce sono compresi i ricavi ed i proventi derivanti da prestazioni di servizi e realizzazioni di opere.

In questa voce confluiscono:

1.2.1) **ricavi per vendita di beni;**

1.2.2) **ricavi per affitto di beni immobili;**

1.2.3) **ricavi da prestazione servizi;**

1.2.88) **ricavi vari;**

1.2.99) **rettifiche ricavi e proventi.**

2.CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO:

Questa voce comprende gli altri contributi che a vario titolo vengono erogati i Consorzi da istituzioni e privati e che ne integrano l'economicità corrente. Nella rubrica i mastri sono distinti per fonte di provenienza dei contributi. I conti di questa rubrica, a differenza dei precedenti, affluiscono fra gli "altri ricavi e proventi" del conto economico, seppure con separata indicazione.

2.1 Contributi da Regione:

In questa voce confluiscono, i seguenti conti elementari:

2.1.1.) **contributi per la gestione;**

2.1.2) **contributi per la gestione del personale;**

2.1.3) **contributi relativi ai rinnovi contrattuali;**

2.1.88) **altri contributi correnti;**

2.1.99) **rettifiche di proventi.**

2.2 Contributi da altre istituzioni pubbliche:

In questa voce confluiscono i seguenti conti elementari, oltre ai conti residuali:

2.2.1) **dallo Stato**, tipicamente per progetti di formazione al lavoro ma anche per altro fine;

2.2.2) **da parte della U.E. e da altre istituzioni comunitarie**, per progetti vari;

- 2.2.88) **da altri enti pubblici;**
- 2.2.99) **rettifiche di proventi.**

2.3 Contributi da privati:

- 2.3.1) **contributi vari;**
- 2.3.99) **rettifiche di proventi.**

3.PROVENTI DA GESTIONI ACCESSORIE:

In questa voce confluiscono tutti i ricavi e i proventi correnti od ordinari non derivanti né dall'attività istituzionale né da quella finanziaria. Le gestioni accessorie, in linea di principio, possono essere "civili" o "commerciali". Entrambe affluiscono, senza separata indicazione alla voce del conto economico. Da qui i corrispondenti mastri:

3.1 Proventi da locazioni, canoni e fitti attivi.

3.2 Ricavi da gestioni commerciali accessorie.

4.ALTRI PROVENTI:

Questa voce comprende tutti i proventi del valore della produzione di modesta importanza per i Consorzi ovvero quelli non altrimenti allocabili. La rubrica si articola pertanto nelle seguenti voci di mastro:

4.1 Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti:

Di norma i Consorzi non hanno produzioni industriali e, quindi, non avranno questi tipi di rimanenze. Nel caso remoto in cui li avessero gli aumenti di rimanenze da un esercizio all'altro sarebbero considerati ricavi in natura mentre le diminuzioni andrebbero idealmente a rettificare i relativi ricavi di vendita dei suddetti prodotti. Il mastro, di scarsa utilità nei Consorzi, è destinato a rilevare la differenza tra le rimanenze finali e le esistenze iniziali di questa classe di rimanenze.

In questa voce confluiranno le seguenti voci logiche:

- 4.1.1.) **rimanenze finali**, ovvero il valore corrente delle rimanenze di fine esercizio quale costo da sospendere, considerato qui come componente positivo del valore della produzione;
- 4.1.2) **svalutazioni rimanenze**, da utilizzare qualora il valore di realizzo (corrente o di mercato) delle suddette rimanenze sia inferiore al loro valore di costo di fine esercizio;
- 4.1.3) **esistenze iniziali**, ovvero il valore delle rimanenze finali dell'anno precedente riportate al nuovo esercizio, cioè relativo al costo "ripreso" dalla fine dell'esercizio precedente, che sarà detratto, insieme alle precedenti eventuali svalutazioni, dalle rimanenze finali, per la determinazione del risultato economico del nuovo esercizio.

4.2 Variazione dei lavori in corso su ordinazione:

Questa voce si attiva quando i Consorzi realizzino opere per le quali maturi un provento tipicamente pluriennale, che va progressivamente imputato in funzione dello stato di avanzamento dei lavori; ciò avviene alternativamente: con il metodo dei costi sostenuti o con quello dei ricavi maturati con contropartita nell'apposita voce tra le rimanenze dello stato patrimoniale. A seconda del criterio di

valutazione scelto, si attiverà il relativo conto elementare:

4.2.1) **costo sospeso**;

4.2.2) **ricavo maturato**.

Se ne ricorrono le condizioni (ad esempio dissesto finanziario del committente), anche qui dovrà aversi un conto di costo per rettificare il valore della rimanenza in parola quando il flusso di proventi futuro non dovesse essere più in grado di coprire il costo sospeso o di far realizzare il ricavo maturato;

4.2.3) **svalutazione lavori in corso su ordinazione**.

4.3 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni:

Questa voce si attiverà quando i Consorzi realizzerà immobilizzazioni in economia anziché acquistarle o quando deciderà di capitalizzare costi, anche relativi a servizi, di utilità pluriennale. In ogni caso essa conterrà i costi sospesi e capitalizzati.

4.4 Quota di ripartizione su ricavi pluriennali:

Questa voce è destinata ad accogliere gli “ammortamenti” dei ricavi pluriennali, cioè le quote degli stessi da imputare per competenza all’esercizio in quanto “esauriti”. Fra essi si troveranno tipicamente:

4.4.1) **quota di ripartizione di contributi in c/capitale**, per la esecuzione ed il ripristino di opere pubbliche, per studi di progettazione e ricerche, per assunzione di mutui a breve termine, per assunzione di mutui a medio e lungo termine.

Non si troveranno invece in questo mastro ma fra i proventi finanziari le quote di ripartizione degli aggi su prestiti in quanto, sebbene anch’essi proventi pluriennali, sono relativi alla gestione finanziaria e non a quella operativa;

4.4.88) **altre quote di ripartizione su ricavi pluriennali**.

4.5 Proventi diversi:

In questa voce confluiscono tutti gli altri proventi. Fra questi si ricordino oltre alle consuete voci residuali o di rettifica:

4.5.1) **plusvalenze su alienazioni non straordinarie**, tipicamente di immobilizzazioni, quando la differenza tra il prezzo di vendita e il valore contabile (costo non ancora ammortizzato o svalutato) sia positiva e non sia considerabile un provento straordinario in quanto imprevedibile o eccezionale;

4.5.2) **utilizzi fondo ripristino investimenti per neutralizzazione relativi ammortamenti**, per consentire la permanenza in bilancio degli ammortamenti di costi pluriennali anche in presenza di pregressi accantonamenti a fondo ripristino investimenti (cfr. *supra*, agli accantonamenti a fondi rischi e oneri) senza che il risultato economico d’esercizio ne venga influenzato. Acquisita l’immobilizzazione, il relativo fondo accantonamento sarà ripartito per la durata dell’ammortamento del bene stesso in modo che venga coperta, in tutto o in parte, la relativa quota di costo pluriennale;

4.5.3) **rimborsi e recuperi vari**, ovvero poste correttive e compensative di spese correnti, come rimborsi da enti previdenziali ed assistenziali, rimborsi di spese condominiali ed altre spese diverse da terzi, rimborsi di imposte, rimborsi da altre amministrazioni, e così via;

4.5.4) **abbuoni e sconti attivi non attribuibili a costo definito**, giacché di norma le rettifiche sono sottoconti dei relativi costi;

4.5.5) **arrotondamenti attivi**, come sopra ma con riferimento agli arrotondamenti di modesto importo;

4.5.88) **proventi vari**;

4.5.99) **rettifiche di proventi.**

5. PROVENTI FINANZIARI:

Questa rubrica comprende ogni provento derivante dalla gestione finanziaria in senso stretto (escluse cioè le rivalutazioni in conto capitale di attività finanziarie). Le voci di mastro sono:

5.1 Proventi da partecipazioni:

In questa voce, essenzialmente costituita da dividendi, confluiscono:

5.1.1) **proventi da partecipazioni immobilizzate;**

5.1.2) **proventi da partecipazioni circolanti.**

5.2 Proventi da crediti immobilizzati:

In questa voce confluiscono essenzialmente gli interessi attivi sui crediti immobilizzati.

5.3 Proventi da altri titoli immobilizzati:

In questa voce confluiscono tutti i proventi da titoli immobilizzati diversi dalle partecipazioni.

5.4 Proventi da altri titoli circolanti:

In questa voce confluiscono tutti i proventi da titoli circolanti diversi dalle partecipazioni.

5.5. Altri proventi finanziari:

In questa voce confluiscono:

5.5.1) **interessi su crediti verso banche;**

5.5.2) **interessi su depositi bancari e postali;**

5.5.88) **proventi finanziari vari**, da interessi attivi su mutui e da altri investimenti bancari.

5.6 Utili su cambi:

Mastro introdotto per completezza in quanto previsto dallo schema di bilancio ma di raro utilizzo. Esso dovrebbe accogliere tutte le rivalutazioni di crediti e divise estere attive espresse nominalmente in valuta estera e tutte le svalutazioni di debiti e divise estere passive espresse nominalmente in valuta estera quando il cambio a pronti in chiusura differisca in positivo dal cambio storico di rilevazione. I profitti di cambio derivanti dalla detenzione di contanti o di c/c espressi in valuta estera sono inseribili invece direttamente fra gli “altri proventi” del valore della produzione, nella misura in cui fosse eventualmente incapiante un fondo di svalutazione allo scopo precedentemente istituito.

6. RIVALUTAZIONI DI ATTIVITÀ FINANZIARIE:

Anche questa rubrica, inserita per completezza, sarà di raro utilizzo. Essa accoglierà tutti i profitti in

conto capitale per la detenzione di attività finanziarie. Per le attività immobilizzate valutate al costo si procederà a tale rivalutazione solo come riprese di valore nei limiti del costo quando sono cessate le ragioni che in passato avevano portato a corrispondenti svalutazioni;

- per quelle (molto eventuali) valutate col metodo del patrimonio netto si procederà alla rivalutazione quando vi saranno utili in conto capitale rilevati dall'ultimo bilancio approvato delle controllate e/o collegate;
- per quelle (anch'esse molto eventuali) valutate con il valore equo si procederà alla rivalutazione quando il valore di mercato di fine anno sia superiore a quello contabile.

Per le attività circolanti che siano rappresentate da titoli e che non abbiano particolari difficoltà di determinazione del valore corrente, quando questo a fine esercizio sia superiore al valore contabile nominale precedente; per le altre (quote di società a responsabilità limitata ed altre partecipazioni non rappresentate da titoli nonché titoli privi di un mercato di riferimento) solo come riprese di valore quando il valore di realizzo sia salito nuovamente a fronte di precedenti svalutazioni e pur sempre nei limiti del costo originario.

I mastri all'interno di questa rubrica saranno quelli corrispondenti alle omonime voci di bilancio.

6.1 Rivalutazioni di partecipazioni:

In detta voce confluiscono:

- 6.1.1) **rivalutazioni di partecipazioni immobilizzate;**
- 6.1.2) **rivalutazioni di partecipazioni iscritte nell'attivo circolante.**

6.2 Rivalutazioni di immobilizzazioni finanziarie:

In detta voce confluiscono:

- 6.2.1) **rivalutazioni di altri titoli immobilizzati**, sottintendendo di titoli diversi dalle partecipazioni;
- 6.2.2.) **rivalutazioni di crediti immobilizzati.**

6.3 Rivalutazioni di titoli iscritti nell'attivo circolante:

In detta voce confluiscono tutte le rivalutazioni di titoli inseriti nell'attivo circolante diversi dalle partecipazioni.

7.PROVENTI STRAORDINARI:

Questa rubrica comprende tutti i proventi non riferiti alla gestione ordinaria. Fra questi, nei corrispondenti mastri, si trovano le seguenti voci.

7.1 Plusvalenze straordinarie:

In detta voce confluiscono tutte le plusvalenze da alienazioni di carattere straordinario mentre quelle ordinarie saranno allocate di norma tra gli altri proventi del valore della produzione:

- 7.1.1) **plusvalenze straordinarie da alienazioni di beni immateriali;**
- 7.1.2) **plusvalenze straordinarie da alienazioni di beni materiali;**
- 7.1.3) **plusvalenze straordinarie su titoli e partecipazioni.**

7.2 Proventi da gestione di residui:

In detta voce confluiscono:

7.2.1) **sopravvenienze attive**, relative a residui attivi di importo superiore al previsto;

7.2.2) **insussistenze di passivo**, relative a residui passivi di importo inferiore al previsto o cancellati.

7.3 Altri proventi straordinari:

In detta voce confluiscono tutti i proventi straordinari non altrimenti allocabili come, ad esempio, le generiche sopravvenienze attive ed insussistenze di passivo.