

MANUALE DELLE PROCEDURE AMMINISTRATIVO-CONTABILI

CICLO PATRIMONIO NETTO

Rev. 1 – Maggio 2026

Emesso in ottemperanza alle previsioni della DGR n. 938 del 15/11/2024 e della DGR n. 6 del 22/01/2026

Indice

1.	Premessa	3
2.	Riferimenti normativi	6
3.	Asserzioni di bilancio coinvolte nel ciclo	8
4.	Ciclo patrimonio netto	8
4.1	Fondo di dotazione	9
4.2	Finanziamenti	9
4.3	Riserve	12
4.4	Contributi per ripiano perdite	13
4.5	Utili (perdite) portati a nuovo	14

1. Premessa

Gli Enti del Servizio Sanitario Nazionale di cui all'articolo 19, comma 2, lettere b) e c) del **Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118**, in ottemperanza a quanto stabilito all'articolo 1, comma 291, della **Legge 23 dicembre 2005, n. 266** e dall'articolo 11 del Patto per la Salute 2010-2012, devono garantire, sotto la propria responsabilità ed il coordinamento delle Regioni di appartenenza, la certificabilità dei propri dati e dei propri bilanci, di cui all'art. 2 del **Decreto Ministeriale 17 settembre 2012**. Al fine di consentire alle Regioni di dare attuazione a quanto stabilito nel DM 17 settembre 2012, pertanto, vengono definiti con **Decreto Ministeriale 1 marzo 2013 "I Percorsi Attuativi della Certificabilità. Requisiti comuni a tutte le Regioni"**, nonché i "Contenuti della Relazione periodica di accompagnamento al Percorso Attuativo della Certificabilità da predisporli da parte della Regione" rispettivamente allegati A e B del decreto stesso. Per **certificabilità** si intende l'applicazione di una regolamentazione della materia contabile e di un sistema di procedure amministrativo-contabili che ponga gli Enti nella condizione di essere sottoposti, in ogni momento, con esito positivo alle verifiche ed alle revisioni contabili stabilite nel DM 17 settembre 2012.

In tale contesto, la Regione Lazio con **Decreto n. 292 del 02 luglio 2013** avente ad oggetto: "Piano Attuativo di Certificabilità (PAC) e Relazione di accompagnamento al Piano Attuativo di Certificabilità: definizione ed adozione. Individuazione del responsabile del coordinamento per assicurare la corretta e completa attuazione del PAC" e con successivo **Decreto 59 del 12 febbraio 2015** ha provveduto ad avviare il Percorso Attuativo della Certificabilità, finalizzato al raggiungimento degli standard organizzativi, contabili e procedurali, necessari a garantire la certificabilità dei dati e dei bilanci delle Aziende del Servizio Sanitario Regionale del Lazio, della Gestione Sanitaria Accentrata e del consolidato regionale.

Successivamente, in considerazione dei ritardi nell'implementazione delle azioni poste alla base degli obiettivi PAC emersi nei monitoraggi trimestrali, del processo di riorganizzazione che coinvolge talune Aziende Sanitarie del Lazio e dell'avvio del progetto regionale di assistenza contabile finalizzato all'attuazione del PAC, la Regione, in linea con quanto previsto dall'allegato B al D.M. 1 marzo 2013, ha provveduto a riprogrammare le scadenze previste dal DCA n. 59 del 12 febbraio 2015 e ad **approvare il DCA 311 dell'11 ottobre 2016** tenuto conto del tempo restante fino alla scadenza dei 36 mesi dall'approvazione del DCA n. 59 del 12 febbraio 2015 nonché delle indicazioni,

già recepite, fornite dal tavolo di verifica nella riunione del 18 dicembre 2014.

A seguito di tale Decreto le singole Aziende del SSR hanno provveduto ad adottare, con Delibera, i Percorsi Attuativi della Certificabilità individuando anche il soggetto responsabile.

L'Azienda ha adottato il Percorso attuativo della certificabilità con Deliberazione del Direttore Generale 468 del 24/10/2016.

Successivamente, in attuazione della **DGR n. 938 del 15/11/2024** avente ad oggetto: "Aggiornamento del Piano Attuativo della Certificabilità (PAC) e relativo "Modello regionale di controllo interno e Processi di Audit" le Aziende del SSR hanno adottato un proprio Piano Attuativo della Certificabilità, attraverso il quale sono state poste in essere azioni di carattere procedurale e sostanziale con la predisposizione di un proprio Manuale per il Controllo Interno e hanno provveduto alla nomina di un responsabile della funzione di Internal Audit.

Alla luce del fatto che nei successivi esercizi verranno progressivamente sottoposti a revisione contabile tutti gli Enti del SSR e considerata la necessità di adeguare le linee guida propedeutiche all'aggiornamento dei manuali delle procedure e dei controlli amministrativo-contabili delle Aziende del Servizio Sanitario della Regione Lazio, precedentemente emesse in ottemperanza al DCA n. 311/2016, è stata approvata la **DGR n. 6 del 22/01/2026** avente ad oggetto "Aggiornamento del Piano Attuativo della Certificabilità (PAC) e relative linee guida per la stesura dei manuali delle procedure e dei controlli amministrativo-contabili delle Aziende del Servizio Sanitario della Regione Lazio" .

In tal senso, lo scopo del presente documento, è quello di fornire una formalizzazione dei processi amministrativo-contabili afferenti il ciclo del patrimonio netto dell'Azienda al fine di:

- garantire un adeguato livello di uniformità e comparabilità delle procedure amministrativo-contabili applicate ai fini dell'attuazione del percorso di certificabilità del bilancio;
- chiarire l'obiettivo delle procedure e rendere chiaramente comprensibili le attività che devono essere svolte per il raggiungimento dello stesso e chiaramente definiti i tempi di svolgimento;
- rendere trasparente il sistema di responsabilità inerente al processo;
- esplicitare le modalità di controllo interno dell'attività stessa;

- garantire le opportune evidenze dell'attività svolta.

L'elaborazione del presente manuale, quale strumento per la gestione ed il governo del rischio amministrativo-contabile, si propone di promuovere un'implementazione efficace del sistema di controllo interno.

2. Riferimenti normativi

Di seguito sono riepilogati i principali riferimenti normativi alla base della procedura in oggetto e del sistema di controllo interno proposto.

Riferimento	Descrizione
Art. 44 e seg. Regio Decreto n. 1214 del 12 luglio 1934	Testo unico delle leggi sull'ordinamento della Corte dei conti
art. 48 bis, DPR n. 602 del 29 settembre 1973	Disposizioni sui pagamenti delle pubbliche amministrazioni
D.lgs. del 30 dicembre 1992, n. 502	Riordino della disciplina in materia sanitaria a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421.
D.lgs. del 30 luglio 1999, n. 286	Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59.
Direttiva Europea n. 2006/43/CE	Revisione legale dei conti annuali e dei consolidati.
D.lgs. del 23 giugno 2011, n. 118	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.lgs. del 30 giugno 2011, n. 123	Riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile e potenziamento dell'attività di analisi e valutazione della spesa, a norma dell'articolo 49 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.
Decreto interministeriale del 17 settembre 2012	Decreto interministeriale del Ministero della Salute in materia di certificabilità dei bilanci delle Aziende Sanitarie.
Decreto interministeriale del 01 marzo 2013	Decreto interministeriale del Ministero della Salute di concerto con il Ministero delle Economie e delle Finanze in materia di definizione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità (PAC).
D.lgs. del 14 marzo 2013, n. 33	Riordino della disciplina riguardante il diritto di accesso civico e gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni.

Riferimento	Descrizione
DCA U00292 del 2 luglio 2013	Adozione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità, nonché la relazione di accompagnamento ai PAC, e nomina del soggetto responsabile del coordinamento dei PAC il Direttore della Direzione Regionale Salute ed Integrazione Sociosanitaria.
DCA U00059 del 12 febbraio 2015	Aggiornamento del Piano Attuativo della Certificabilità (PAC) secondo le raccomandazioni previste dal Tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti regionali con il Comitato permanente per la verifica dei livelli essenziali di assistenza nella riunione del 18 dicembre 2014.
DCA U00311 del 11 ottobre 2016 e ss.mm.ii	Approvazione del Piano Attuativo della Certificabilità (PAC) e della Relazione di accompagnamento al PAC.
Art. 1, comma 533, della legge 11 dicembre 2016 n. 232 (legge di bilancio 2017)	“Al fine di favorire il monitoraggio del ciclo completo delle entrate e delle spese, le amministrazioni pubbliche ordinano gli incassi e i pagamenti al proprio tesoriere o cassiere esclusivamente attraverso ordinativi informatici emessi secondo lo standard Ordinativo Informatico emanato dall'Agenzia per l'Italia digitale (AGID), per il tramite dell'infrastruttura della banca dati SIOPE gestita dalla Banca d'Italia nell'ambito del servizio di tesoreria statale”.
DCA U00297 del 23 luglio 2019	Aggiornamento del Piano Attuativo della Certificabilità (PAC), approvato con DCA n. 311/2016, modificato e integrato con DCA 69/2018 e 402/2018 – Rimodulazione delle azioni sottostanti gli obiettivi previsti dai PAC Aziendali. Corretta determinazione del fondo di dotazione.
DGR del 15 novembre 2024, n. 938	Aggiornamento del Piano Attuativo della Certificabilità (PAC) e relativo “Modello regionale di controllo interno e Processi di audit”
DGR del 22 gennaio 2026, n. 6	Aggiornamento del Piano Attuativo della Certificabilità (PAC) e relative linee guida per la stesura dei manuali delle procedure e dei controlli amministrativo-contabili delle Aziende del Servizio Sanitario della Regione Lazio
Principio contabile n. 11 OIC	Principi contabili nazionali finalizzati al bilancio d’esercizio ed i suoi postulati.
Principio contabile n. 14 OIC	Principi contabili nazionali finalizzati a definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle disponibilità liquide in bilancio.
Artt. 2424, 2425, 2426 Codice Civile	Regolamentazione sul contenuto dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico in bilancio.

Riferimento	Descrizione
Principi di Revisione nn. 001, 002, 200, 500, 501, 505	Modalità di redazione della relazione di controllo contabile; Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio; Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio; La revisione delle stime contabili; Conferme esterne ed elementi probativi;

3. **Asserzioni di bilancio coinvolte nel ciclo**

Le procedure amministrativo-contabili relative al ciclo patrimonio netto rispondono all'obiettivo di garantire che le informazioni e i dati prodotti per il bilancio siano attendibili, in conformità alle previsioni normative ed ai principi contabili applicabili. In particolare, le assunzioni coinvolte in tale ciclo sono:

- completezza: registrazione di tutte le operazioni ed eventi rilevanti;
- accuratezza e competenza: imputazione alla corretta competenza temporale;
- esistenza: verifica che le passività e le operazioni registrate in bilancio esistano realmente alla data di riferimento, con conseguenziale esclusione di operazioni non compiute o non più esistenti;
- valutazione: le attività sono evidenziate in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione è registrata correttamente ed in rispetto della normativa di riferimento.

4. **Ciclo patrimonio netto**

Il ciclo del patrimonio netto riguarda le operazioni che, in riferimento a specifiche disposizioni normative, hanno impatto sul patrimonio netto. Le principali componenti sono:

- Fondo di dotazione;
- Finanziamenti per investimenti;
- Riserve;
- Contributi per ripiano perdite;
- Risultato d'esercizio;

- Utili (perdite) portati a nuovo.

Le procedure aziendali devono garantire correttezza e accuratezza delle rilevazioni contabili, prevedendo specifiche fasi di autorizzazione delle operazioni, in accordo con i punti di controllo previsti nei cicli aziendali interconnessi con il ciclo del patrimonio netto (es. ciclo immobilizzazioni, ciclo attivo, ciclo passivo, ciclo tesoreria).

4.1 Fondo di dotazione

Il fondo di dotazione è stato originato con il passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale, come differenza tra componenti attive e passive (Art. 17, c. 4, L.R. 45/96).

Il fondo di dotazione rappresenta le somme o i beni ricevuti a titolo gratuito e destinati in modo permanente a sostenere l'attività dell'Ente; esso viene costituito al momento dell'istituzione dell'Ente e destinato in modo permanente a garantire la stabilità patrimoniale dell'Ente stesso.

- Prima del D.Lgs. 118/2011: le movimentazioni erano legate alla sterilizzazione degli ammortamenti dei cespiti di prima dotazione.
- Con il D.Lgs. 118/2011 e il D.I. 17/09/2012: è stato introdotto il nuovo trattamento contabile, con l'istituzione della voce "Finanziamenti per beni di prima dotazione" per sterilizzare gli ammortamenti dei beni di primo conferimento.

Oggi il valore del fondo di dotazione non può essere modificato se non nei casi espressamente previsti da normativa o a seguito di atti autorizzativi Regionali.

Presidio di controllo:

Controllo	Informatico/ Manuale	Responsabile	Frequenza elaborazione
Movimentazione del fondo di dotazione	Manuale	U.O.C Bilancio e Contabilità	Annuale

4.2 Finanziamenti

L'area di bilancio dei finanziamenti comprende i contributi per investimenti generati dallo storno dei contributi di parte corrente, destinati a specifiche attività di investimento (es. acquisto, costruzione, manutenzione di beni o immobili) dell'azienda e i contributi in c/capitale i quali finanziano investimenti

strutturali o patrimoniali degli Enti del SSR; tali contributi non finanziano la gestione corrente ma incrementano il patrimonio dell'Ente. Tali contributi sono tipicamente riconducibili alle seguenti tipologie di finanziamento:

- Finanziamenti per beni di prima dotazione;
- Finanziamenti da Stato;
- Finanziamenti da Regione;
- Finanziamenti da altri soggetti pubblici;
- Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio.

Le procedure aziendali devono garantire:

- corretta archiviazione dei provvedimenti di assegnazione;
- riscontro della riscossione e dell'utilizzo dei contributi;
- riconciliazione tra la fonte di finanziamento e il valore netto contabile dei cespiti.

In riferimento all'ultimo punto, si precisa che tali finanziamenti contribuiscono a neutralizzare l'effetto contabile dell'ammortamento del cespite acquistato, mediante l'iscrizione di una posta di ricavo denominata "sterilizzazione"; al riguardo si invita a far riferimento a quanto indicato nella "Linea guida per la stesura del manuale delle procedure e dei controlli amministrativo contabili delle aziende del sistema sanitario della Regione Lazio - Ciclo Immobilizzazioni".

Come indicato nell'OIC 16 par. 87, i finanziamenti per investimenti devono essere rilevati nel momento in cui vengono assegnati in via definitiva, ovvero alla presenza di un titolo giuridico perfezionato, che rende certa l'entrata a seguito dell'assegnazione di una delibera o un atto regionale che dispone l'utilizzo di un contributo da parte dell'ente.

Di seguito si riportano le modalità di contabilizzazione per le fattispecie sopra indicate.

Finanziamenti da Stato, da Regione e da altri soggetti pubblici

L'iscrizione del contributo in conto capitale finanziato da Stato, da Regione e da altri soggetti pubblici può avvenire solo a seguito del recepimento, con provvedimento aziendale, dell'atto di assegnazione emanato dall'Ente finanziatore.

Nel dispositivo del provvedimento aziendale deve essere riportato l'importo del contributo, nonché l'indicazione alla UOC Bilancio e contabilità di provvedere alla relativa registrazione nel bilancio aziendale.

Il provvedimento di «recepimento del finanziamento» o di «presa d'atto dell'assegnazione del contributo» deve prevedere l'invio alla UOC Bilancio e contabilità per l'Attestazione di regolarità economico-contabile.

Evidenza documentale del controllo:

- *Provvedimento (delibera o determina) di presa d'atto dell'assegnazione del contributo*

Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio

Il D. Lgs.118/2011 Art. 29 comma.1 lettera b), stabilisce che “i cespiti acquistati utilizzando contributi in conto esercizio, indipendentemente dal loro valore, devono essere interamente ammortizzati nell'esercizio di acquisizione”.

In coerenza con la disposizione normativa (Documento 1 del D.I. 17/09/2012 - Casistica Applicativa) al fine di salvaguardare il principio di rappresentazione veritiera e corretta, laddove l'azienda finanzia con contributi in conto esercizio l'acquisizione di immobilizzazioni - su indicazione regionale o per quanto concordato in sede di bilancio economico previsionale - si dovrà procedere allo storno dei contributi in conto esercizio e alla contestuale rilevazione del contributo in conto capitale.

In particolare, l'azienda dovrà effettuare le seguenti rilevazioni:

- iscrivere l'immobilizzazione nello stato patrimoniale e ammortizzarla negli esercizi successivi secondo le aliquote dell'allegato.3 del D.lgs. 118/2011;
- stornare, nell'esercizio di acquisizione, i contributi in conto esercizio, pari al valore dell'immobilizzazione iscritta, e procedere alla contestuale rilevazione di un contributo in Patrimonio Netto, movimentando la voce patrimoniale “Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio”;
- utilizzare la voce “Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio” per

sterilizzare le quote di ammortamento.

Presidio di controllo:

Controllo	Informatico/ Manuale	Responsabile	Frequenza elaborazione
Verifica della corrispondenza tra la rettifica dei contributi ed il relativo atto di assegnazione	Manuale	U.O.C. Bilancio e Contabilità	Annuale

4.3 Riserve

Le riserve del patrimonio netto comprendono:

- **riserve da donazioni e lasciti vincolati ad investimenti**, le stesse vengono registrate in bilancio a seguito di un atto di donazione o un lascito, con vincolo di destinazione ad investimento per l'Ente; la riserva in questione rappresenta il valore dei beni, o delle somme ricevute a titolo gratuito, vincolate dal donatore alla realizzazione o acquisizione di beni patrimoniali. Si specifica che tale riserva non può essere utilizzata per spese correnti o altri scopi, bensì deve essere utilizzata unicamente per l'investimento indicato nel lascito o nella donazione;
- **altre riserve** - la voce altre riserve accoglie eventuali riserve di rivalutazione, riserve da plusvalenze, contributi da reinvestire ed ogni altra riserva finalizzata a finanziare gli investimenti aziendali; tale voce rappresenta una quota residuale del patrimonio netto delle Aziende Sanitarie Pubbliche, costituita da riserve non vincolate a specifici scopi, le quali vengono utilizzate come strumento di equilibrio patrimoniale e flessibilità finanziaria. Le procedure aziendali devono garantire conformità ai principi di bilancio e tracciabilità delle operazioni.

Di seguito si riportano le modalità di contabilizzazione per la seguente fattispecie.

Riserve da donazioni e lasciti vincolati ad investimenti

A seguito della predisposizione a cura della U.O.C. Acquisizioni Beni e Servizi della proposta di provvedimento relativa all'accettazione della donazione, la U.O.C. Bilancio e Contabilità provvede alla

rilevazione nella specifica voce di patrimonio netto. A seguito dell'inventariazione, la U.O.C. Acquisizioni Beni e Servizi provvede all'iscrizione del bene nel Libro Cespiti e la U.O.C. Bilancio e Contabilità provvede alla rilevazione della quota di ammortamento e della relativa sterilizzazione.

Per la descrizione di tale processo e dei relativi punti di controllo, si rinvia al Manuale Amministrativo contabile del Ciclo Immobilizzazioni aziendale.

Presidio di controllo:

Controllo	Informatico/ Manuale	Responsabile	Frequenza elaborazione
Verifica della corrispondenza tra l'atto di accettazione e le registrazioni in contabilità generale per donazioni/lasciti vincolati	Manuale	U.O.C. Bilancio e Contabilità	Annuale
Riconciliazione periodica tra il valore residuo di donazioni/lasciti e il valore netto contabile dei cespiti correlati	Manuale	UOC Competenti	Annuale

Evidenza documentale del controllo:

- *Provvedimento (delibera o determina) di presa d'atto della donazione*

4.4 Contributi per ripiano perdite

I contributi regionali destinati al ripiano delle perdite pregresse sono registrati nel patrimonio netto delle Aziende Sanitarie in base a specifico provvedimento regionale di assegnazione, gli stessi sono necessari per ristabilire l'equilibrio patrimoniale dell'ente. Le aziende registrano un credito verso la Regione e contestualmente rilevano un incremento del patrimonio netto per l'importo corrispondente, come previsto dall'Art. 29, comma 1, lettera d) del D.Lgs. 118/2011; tale importo viene rilevato dall'Azienda al fine di coprire le perdite dell'esercizio precedente

Le procedure aziendali devono garantire la conformità delle rilevazioni contabili alle indicazioni regionali.

Presidio di controllo:

Controllo	Informatico/ Manuale	Responsabile	Frequenza elaborazione
Verifica della corrispondenza tra le risultanze contabili e il provvedimento regionale relativo al ripiano delle perdite	Manuale	U.O.C. Bilancio e Contabilità	Annuale

4.5 Utili (perdite) portati a nuovo

Tale voce registra i risultati economici degli esercizi precedenti e viene movimentata per effetto degli utili di esercizio e per effetto delle risorse assegnate dalla Regione tramite il provvedimento di ripiano delle perdite.

Le procedure aziendali devono garantire la tracciabilità delle movimentazioni, come previsto dal D.Lgs. 118/2011 e dall'art. 2427, comma 7-bis del Codice Civile. La Nota Integrativa dovrà illustrare analiticamente tutte le movimentazioni del patrimonio netto.

Presidio di controllo:

Controllo	Informatico/ Manuale	Responsabile	Frequenza elaborazione
Verifica della corrispondenza delle risultanze contabili con i provvedimenti regionali	Manuale	U.O.C. Bilancio e Contabilità	Annuale