



Ministero dell'Economia e delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

di concerto con il

Ministero dell'Interno

DIPARTIMENTO PER GLI AFFARI INTERNI E TERRITORIALI

di concerto con la

Presidenza del Consiglio dei ministri

DIPARTIMENTO PER GLI AFFARI REGIONALI E LE AUTONOMIE

VISTO il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, come integrato e modificato dal decreto legislativo n. 126 del 10 agosto 2014, recante 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;

VISTO il comma 2, dell'articolo 3-bis, del citato decreto legislativo n. 118 del 2011, il quale prevede che la Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali "ha il compito di promuovere l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro organismi e enti strumentali, esclusi gli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, e di aggiornare gli allegati al titolo I del presente decreto in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto e alle esigenze del monitoraggio e del consolidamento dei conti pubblici,

nonché del miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali”;

VISTO il comma 6, dell’articolo 3, del citato decreto legislativo n. 118 del 2011, il quale prevede che i principi contabili applicati “sono aggiornati con decreto del Ministero dell’economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell’interno – Dipartimento per gli affari interi e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri – Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie, su proposta della Commissione per l’armonizzazione contabile degli enti territoriali di cui all’articolo 3-bis”;

VISTO il comma 7- ter dell’articolo 4 del citato decreto legislativo n. 118 del 2011, il quale prevede che “a seguito degli aggiornamenti del piano dei conti integrato di cui all’articolo 4, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, il piano dei conti integrato può essere modificato con decreto del Ministero dell’economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell’interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l’armonizzazione contabile degli enti territoriali”;

VISTO il comma 11, dell’articolo 11, del citato decreto legislativo n. 118 del 2011, il quale prevede che gli schemi di bilancio “sono modificati e integrati con decreto del Ministero dell’economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell’interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri – Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie, su proposta della Commissione per l’armonizzazione contabile degli enti territoriali, di cui all’articolo 3-bis”;

VISTA la sentenza della Corte costituzionale n. 80 del 2021 che ha dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’articolo 39-ter, commi 2 e 3, del decreto legge 30 dicembre 2019, convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 2020, n. 8;

VISTA la Deliberazione n. 14 del 2020 della Sezione Autonomia delle Corte dei conti, concernente “Relazione sulla gestione finanziaria delle regioni/province autonome – esercizi 2018-2019” che ha evidenziato l’esigenza di integrare il principio applicato della contabilità economico patrimoniale;

VISTO l'articolo 52, comma 1-ter, del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, nella legge 23 luglio 2021, n. 106;

RAVVISATA la necessità di aggiornare gli allegati n. 1, n. 4/1, n. 4/2, n. 4/3, n. 4/4, n. 6, n. 9, n. 10 e n.11 al citato decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 per le esigenze del monitoraggio dei conti pubblici;

VISTO il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 7 giugno 2016 il quale, modificando l'articolo 2, comma 2, lettera a) del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 1° ottobre 2012, ha trasformato la denominazione del Dipartimento per gli affari regionali, le autonomie e lo sport in "Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie";

VISTA la proposta della Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali approvata nella riunione del 14/07//2021.

D E C R E T A:

Articolo 1

Allegato 1 – Principi generali o postulati

1. Al Principio della competenza finanziaria di cui all'allegato n. 1, paragrafo n. 16, al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sono apportate le seguenti modifiche:
 - a) dopo le parole "determinati al netto dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione" ovunque ricorrano, sono inserite le seguenti "destinato al finanziamento delle spese correnti ricorrenti e del rimborso dei prestiti, comprese le spese finanziate con la quota libera del risultato di amministrazione ai fini della salvaguardia degli equilibri di bilancio (dalla nettizzazione sono escluse le spese correnti non ricorrenti nonché il fondo anticipazione di liquidità)";
 - b) dopo le parole "delle entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni, o pagamenti." sono inserite le seguenti "Il dettaglio delle spese correnti non ricorrenti finanziate con utilizzo del risultato di amministrazione deve essere riportato nella relazione al rendiconto.";

- c) dopo le parole “alla fine dell’esercizio e delle entrate straordinarie che non hanno dato copertura a impegni.” sono inserite le seguenti “Il dettaglio delle spese correnti non ricorrenti finanziate con utilizzo del risultato di amministrazione deve essere riportato nella relazione al rendiconto.”.

Articolo 2

(Allegato 4/1 – Principio contabile applicato concernente la programmazione)

1. Al paragrafo 13.9 del Principio contabile applicato concernente la programmazione di cui all’allegato 4/1 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, dopo le parole “riguardante i crediti che in contabilità finanziaria sono stata accertati con imputazione agli esercizi successivi” sono inserite le seguenti “concernenti il titolo 5 e derivanti dalla rateizzazione delle entrate dei titoli 1 e 3”.

Articolo 3

(Allegato 4/2 – Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria)

1. Al Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all’allegato 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sono apportate le seguenti modifiche:
 - a) alla fine del paragrafo 3.5 sono inserite le seguenti parole “La rateizzazione di un’entrata esigibile negli esercizi precedenti determina la cancellazione del residuo attivo dalle scritture della contabilità finanziaria e l’accertamento del medesimo credito nell’esercizio in cui viene concessa la rateizzazione con imputazione agli esercizi previsti dal piano di rateizzazione. Tali registrazioni possono essere effettuate nel corso del riaccertamento ordinario dei residui. La rateizzazione delle entrate, nel rispetto dei limiti previsti dalla legge e dal regolamento dell’ente, deve risultare da atti formali.”;
 - b) al paragrafo 3.20-bis:
 - le parole “l’art. 39-ter del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162, convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 2020, n. 8” sono

sostituite dalle seguenti “l’articolo 52, comma 1-ter, del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, nella legge 23 luglio 2021, n. 106;

- dopo le parole “reiscritto in spesa al netto del rimborso dell’anticipazione effettuato nell’esercizio.” sono inserite le seguenti “Gli enti locali applicano l’articolo 52, comma 1-ter, del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, nella legge 23 luglio 2021, n. 106.”;

c) il paragrafo 5.3.6 è sostituito dal seguente:

“5.3.6 Determinazione della quota consolidata del margine corrente previsto nel prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione e altre eventuali forme di copertura.

Al fine di garantire che la copertura sia credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale, il principio contabile generale n. 16 prevede che, fermo restando le altre condizioni richiamate al principio applicato 5.3.5, solo una quota del saldo di parte corrente previsto nel prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione possa costituire copertura agli impegni concernenti gli investimenti correnti imputati agli esercizi successivi. Con riferimento agli esercizi compresi nel bilancio di previsione, costituisce copertura agli investimenti la quota del margine corrente che può considerarsi “consolidata”, di importo non superiore al minore valore tra:

- la media dei saldi di parte corrente in termini di competenza registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell’utilizzo dell’avanzo di amministrazione destinato al finanziamento delle spese correnti ricorrenti e del rimborso dei prestiti, comprese le spese finanziate con la quota libera del risultato di amministrazione ai fini della salvaguardia degli equilibri di bilancio (dalla nettizzazione sono escluse le spese correnti non ricorrenti nonché il fondo anticipazione di liquidità), delle entrate vincolate per specifiche destinazioni nel risultato di amministrazione alla fine dell’esercizio, delle entrate accantonate nei fondi confluite nel risultato di amministrazione, e dell’accertamento di entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni. Il dettaglio delle spese correnti non ricorrenti finanziate con utilizzo del risultato di amministrazione deve essere riportato nella relazione al rendiconto;
- la media dei saldi di parte corrente in termini di cassa registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell’utilizzo del fondo di cassa e degli incassi di entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a pagamenti.

Le regioni a statuto ordinario conteggiano le medie triennali dei saldi correnti di competenza e di cassa al netto dell’utilizzo dell’avanzo di amministrazione/Fondo di cassa e dell’accertamento di entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni/pagamenti, escludendo le entrate vincolate per specifiche destinazioni nel risultato di amministrazione alla fine dell’esercizio, le entrate accantonate nei fondi confluite nel risultato di amministrazione, e le risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario nazionale.

A decorrere dal primo esercizio del bilancio e per i quattro esercizi successivi, anche per quelli non compresi nel bilancio di previsione, costituisce copertura degli investimenti il 60 per cento della media degli incassi in c/competenza delle entrate derivanti dagli oneri di urbanizzazione e,

nei casi previsti dalla legislazione regionale, dalle monetizzazioni di standard urbanistici al netto della relativa quota del FCDE, degli ultimi 5 esercizi rendicontati, garantendo la destinazione degli investimenti prevista dalla legge.

Per le Autonomie speciali, il principio contabile generale n. 16 prevede:

- con riferimento agli esercizi considerati nel bilancio di previsione successivi a quello in corso di gestione, che costituisce copertura agli investimenti la quota del saldo positivo di parte corrente risultante dal prospetto degli equilibri di importo non superiore alla media dei saldi di parte corrente in termini di competenza registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione destinato al finanziamento delle spese correnti ricorrenti e del rimborso dei prestiti, comprese le spese finanziate con la quota libera del risultato di amministrazione ai fini della salvaguardia degli equilibri di bilancio dalla nettizzazione sono escluse le spese correnti non ricorrenti nonché il fondo anticipazione di liquidità), delle entrate vincolate per specifiche destinazioni nel risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio, delle entrate accantonate nei fondi confluite nel risultato di amministrazione, e dell'accertamento di entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni. Il dettaglio delle spese correnti non ricorrenti finanziate con utilizzo del risultato di amministrazione deve essere riportato nella relazione al rendiconto;
- con riferimento agli esercizi non compresi nel bilancio di previsione, non oltre il limite di 10 esercizi a decorrere da quello di imputazione del primo impegno, che costituisce copertura agli investimenti la quota del saldo corrente di competenza di importo non superiore al minore valore tra:
 - la media dei saldi di parte corrente in termini di competenza registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione destinato al finanziamento delle spese correnti ricorrenti e del rimborso dei prestiti, comprese le spese finanziate con la quota libera del risultato di amministrazione ai fini della salvaguardia degli equilibri di bilancio dalla nettizzazione sono escluse le spese correnti non ricorrenti nonché il fondo anticipazione di liquidità), delle entrate vincolate per specifiche destinazioni nel risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio, delle entrate accantonate nei fondi confluite nel risultato di amministrazione, e dell'accertamento di entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni;
 - la media dei saldi di parte corrente in termini di cassa registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo del fondo di cassa e degli incassi di entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a pagamenti.

Le modalità di quantificazione di tali saldi sono illustrati nella sezione della nota integrativa riguardante la spesa per investimenti.”;

d) al paragrafo 5.5, dopo le parole “L'ente erogatore del finanziamento accerta le entrate per riscossione di crediti” sono inserite le seguenti “a seguito dell'effettiva erogazione del prestito”;

e) nell'Appendice tecnica, prima degli esempi, è inserito il seguente elenco:

- Esempio n.1 - Registrazione di spese di investimento finanziate con forme di finanziamento flessibili,

- Esempio n. 2 - Costituzione ed utilizzo del fondo pluriennale vincolato,
- Esempio n. 3/a –Realizzazione di un’opera con il contributo di due amministrazioni pubbliche,
- Esempio n. 3/b –Realizzazione di un’opera con il contributo della Regione ad un ente locale,
- Esempio n. 4 – Accertamento proventi derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada,
- Esempio n. 5 – Determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità,
- Esempio n. 6 – Relazione tra il bilancio di previsione, il riaccertamento straordinario dei residui e il fondo pluriennale vincolato,
- Esempio 7 - Scritture riguardanti l’escussione di garanzie,
- Esempio 8 - Scritture riguardanti un prestito ordinario della Cassa depositi e prestiti Spa,
- Esempio 9/a - Scritture riguardanti un “Prestito Investimenti Fondi Europei” della Cassa depositi e prestiti Spa concesso dopo l’assegnazione dei contributi UE da parte della regione,
- Esempio 9/b - Scritture riguardanti un “Prestito Investimenti Fondi Europei” della Cassa depositi e prestiti Spa concesso prima dell’assegnazione dei contributi UE da parte della regione,
- Esempio 10 – La compilazione del prospetto di cui all’allegato n. 8/1 al presente decreto, concernente le variazioni di bilancio,
- Esempio 11 - Scritture riguardanti i pagamenti non andati a buon fine,
- Esempio 12 - Scritture riguardanti i rimborsi incondizionati degli addebiti diretti (SEPA Direct Debit),
- Esempio n. 13 - Verifica ripiano del disavanzo,
- Esempio n. 14 - La rateizzazione di crediti tributari.

f) alla fine dell’appendice tecnica è inserito il seguente esempio n. 14:

Esempio n. 14 – La rateizzazione di crediti tributari

In grado di appello, con sentenza definitiva, un’impresa locale è stata condannata a pagare l’importo di € 1.750.000 circa al comune X, concernente entrate da IMU, accertate due anni prima. La ditta, pur ricorrendo in Cassazione, ha deciso di pagare chiedendo una rateizzazione dell’importo.

Il Comune decide di procedere come segue:

- concedere la rateizzazione del credito in 5 anni (€ 350.000 euro all’anno) garantita da apposita polizza fideiussoria;
- accantonare le risorse rateizzate nel fondo contenzioso, in attesa della sentenza della Corte di Cassazione. Il fondo sarà liberato a seguito di sentenza favorevole. In caso contrario il fondo sarà utilizzato per restituire le somme incassate.

A seguito della convenzione avente ad oggetto la rateizzazione, il comune:

- approva una variazione di bilancio per iscrivere le entrate oggetto della rateizzazione e gli accantonamenti di pari importo nella missione 20, in ciascun esercizio del bilancio di previsione;
- cancella il residuo attivo di € 1.750.000 dalle scritture di contabilità finanziaria riducendo l’accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione effettuato con riferimento a tale residuo;
- accerta entrate per € 1.750.000 complessive, con imputazione di € 350.000 all’esercizio in corso e ai quattro esercizi successivi. Considerato che i crediti

sono garantiti da polizza fideiussoria non è effettuato l'accantonamento al FCDE.

L'operazione di rateizzazione non determina registrazioni contabili in contabilità economico patrimoniale, nelle cui scritture resta confermato il credito di € 1.750.000, che non corrisponde più al residuo attivo, ma agli accertamenti imputati all'esercizio in corso e agli esercizi successivi. Gli accertamenti riguardanti le entrate rateizzate non determinano la registrazione di proventi di competenza degli esercizi di reimputazione di tali entrate.

2. L'applicazione degli aggiornamenti di cui al comma 1, lettera c), può essere anticipata rappresentando le modalità di determinazione del margine corrente nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto.

Articolo 4

(Allegato 4/3 – Principio contabile applicato concernente la contabilità economico patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria)

1. Al Principio contabile applicato concernente la contabilità economico patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sono apportate le seguenti modifiche:

a) al paragrafo 2:

- le parole “I trasferimenti attivi a destinazione vincolata correnti” sono sostituite dalle seguenti “I proventi da trasferimenti a destinazione vincolata correnti e le imposte di scopo”;
- le parole “Anche se non rilevati dalla contabilità finanziaria, ai fini della determinazione del risultato economico dell'esercizio, si considerano i seguenti componenti positivi e negativi:” sono sostituite dalle seguenti “Ai fini della determinazione del risultato economico dell'esercizio, in occasione delle scritture di assestamento si considerano, a titolo di esempio, i seguenti componenti positivi e negativi:”;

b) al paragrafo 3:

- le parole “- le entrate dei titoli 5 “Entrate da riduzione di attività finanziaria”, 6 “Accensione di prestiti”, 7 “Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere” e 9

“Entrate per conto terzi e partite di giro”, il cui accertamento” determina solo la rilevazione di crediti e non di ricavi” sono sostituite dalle seguenti “- le entrate dei titoli 5 “Entrate da riduzione di attività finanziaria”, 6 “Accensione di prestiti”, 7 “Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere” e 9 “Entrate per conto terzi e partite di giro”, il cui accertamento non determina la rilevazione di ricavi. L’accertamento delle entrate dei titoli 5 “Entrate da riduzione di attività finanziaria” e 9 “Entrate per conto terzi e partite di giro” determina solo la rilevazione di crediti. Gli accertamenti delle entrate del titolo 6 “accensione di prestiti” e da riduzione di depositi bancari non determinano la registrazione di crediti dell’ente nelle scritture della contabilità economico patrimoniale”;

- dopo le parole “il cui impegno determina solo la rilevazione di debiti e non di costi” sono aggiunte le parole “, escluse le concessioni di crediti e l’incremento dei depositi bancari il cui impegno non determina neanche la registrazione di debiti dell’ente;”;
- dopo le parole “determinano la rilevazione di crediti e debiti;” sono aggiunte le seguenti:
 - “- gli accertamenti effettuati a valere della voce del piano finanziario E.3.05.99.02.001 “Fondi incentivanti il personale (art. 113 del d.lgs. 50/2016)” che non determinano la formazione di ricavi, e la liquidazione degli impegni correlati a tale entrate, assunti a carico degli stanziamenti di spesa riguardanti gli incentivi tecnici e il fondo risorse finanziarie di cui all’articolo 113, comma 2, del d.lgs. n. 50 del 2016, che non determina la formazione di costi;
 - gli accertamenti derivanti dalla rateizzazione delle entrate dei titoli 1 e 3 relativi a entrate di competenza economica di esercizi precedenti non determinano la formazione di ricavi/proventi negli esercizi di imputazione

delle entrate rateizzate. La rateizzazione dei crediti non incide sulla competenza economica dei relativi ricavi/proventi.

Inoltre, per quanto riguarda la variazione di crediti e debiti:";

- le parole “- la riduzione di depositi bancari che è rilevata in corrispondenza agli incassi per Prelievi da depositi bancari; - l’incremento dei depositi bancari che è rilevata in corrispondenza ai pagamenti per Versamenti da depositi bancari.” sono sostituite dalle seguenti “- la riduzione di depositi bancari è rilevata in corrispondenza agli incassi per Prelievi da depositi bancari; - l’incremento dei depositi bancari è rilevato in corrispondenza ai pagamenti per Versamenti da depositi bancari;”;
- le parole “In particolare, con riferimento” sono sostituite dalle seguenti “- con riferimento”;
- le parole “esercizi precedenti).” sono sostituite dalle seguenti “esercizi precedenti); - anche gli accertamenti derivanti dalla rateizzazione delle entrate dei titoli 1 e 3 registrati nell’esercizio con imputazione agli esercizi successivi costituiscono crediti dell’ente (e gli accertamenti imputati all’esercizio in corso se registrati negli esercizi precedenti non determinano la formazione di ricavi e di nuovi crediti).”
- le parole “Gli accertamenti effettuati a valere della voce del piano finanziario E.3.05.99.02.001 “Fondi incentivanti il personale (art. 113 del d.lgs. 50/2016)” non determinano la formazione di ricavi. La liquidazione degli impegni correlati a tale entrate, assunti a carico degli stanziamenti di spesa riguardanti gli incentivi tecnici e il fondo risorse finanziarie di cui all’articolo 113, comma 2, del d.lgs. n. 50 del 2016, non determina la formazione di costi” sono soppresse;
- dopo le parole “aggravio per l’operatore.” sono aggiunte le seguenti “Al riguardo, la matrice di correlazione pubblicata nel sito Arconet costituisce un

prezioso strumento di riferimento non obbligatorio. Per garantire il rispetto del principio della contabilità economico patrimoniale potrebbe essere necessario derogare alla matrice.”;

c) al paragrafo 4.1 dopo le parole “in contabilità finanziaria.” Sono aggiunte le parole “Le imposte di scopo sono imputate economicamente all’esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati.”;

d) il paragrafo 4.5 è sostituito dal seguente:

4.5 Proventi delle vendite e delle prestazioni di beni e servizi pubblici. Vi rientrano i ricavi/proventi derivanti dall'erogazione del servizio pubblico, sia esso istituzionale, a domanda individuale o produttivo, di competenza economica dell'esercizio, nonché i ricavi/proventi dalla vendita di beni. Gli accertamenti dei ricavi e proventi dalla vendita di beni e servizi pubblici registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio (comprensivi di IVA, esclusi i ricavi riguardanti le gestioni commerciali), fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi.

Con riferimento all'attività rilevante ai fini IVA svolta dall'ente, il debito IVA nei confronti dell'Erario non è compreso nei ricavi. In attesa dell'emissione della fattura, non possono essere registrati il debito per l'IVA e il credito nei confronti degli utenti, e la voce di contropartita dei ricavi registrati al netto di IVA è costituita dalle “Fatture da emettere”. Le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico ed extracontabilmente, di separare l'IVA dall'importo dell'entrata registrata nella contabilità finanziaria al lordo di IVA e di contabilizzarla a seguito dell'emissione della fattura.

e) al paragrafo 4.9 la parola “immobilizzazione” è sostituita dalla parola “immobilizzazioni”;

f) al paragrafo 4.20:

- dopo le parole “nel corso dell’esercizio” sono inserite le parole “ e ai crediti che in contabilità finanziaria sono stati accertati con imputazione agli esercizi successivi derivanti dalla rateizzazione delle entrate dei titoli 1 e 3”;
- le parole “L'accantonamento può essere effettuato per un importo superiore a quello necessario per rendere il fondo svalutazione crediti pari all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.” sono sostituite dalle seguenti: “L'accantonamento deve essere almeno pari all'importo necessario a

rendere la quota del Fondo svalutazione crediti riguardante i crediti considerati ai fini del calcolo del Fondo crediti di dubbia e difficile esazione pari all'importo del Fondo crediti di dubbia e difficile esazione.”;

- g) al paragrafo 4.22 le parole “esclusi gli accantonamenti effettuati in contabilità finanziaria in attuazione dell’art. 21 della legge n. 175 del 2016 e dell’art. 1, commi 551 e 552 della legge n. 147 del 2013 (fondo società partecipate). Il fondo perdite società partecipate accantonato nelle scritture della contabilità finanziaria non è automaticamente accantonato nelle scritture della contabilità economico patrimoniale con riferimento alle partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto previsto dai principi 6.1.3 a) e 6.1.3 b) che produce sul risultato economico i medesimi effetti del fondo. Con riferimento alle partecipazioni in enti e società partecipate non valutate con il metodo del patrimonio netto l’accantonamento al fondo perdite società partecipate deve presentare un importo almeno pari al corrispondente fondo accantonato nelle scritture della contabilità finanziaria.” sono sostituite dalle seguenti “esclusi gli accantonamenti effettuati in contabilità finanziaria in attuazione dell’art. 21 del decreto legislativo n. 175 del 2016 e dell’art. 1, commi 551 e 552 della legge n. 147 del 2013 (fondo società partecipate) e il fondo anticipazioni di liquidità (FAL). Il fondo perdite società partecipate accantonato nelle scritture della contabilità finanziaria non è accantonato nelle scritture della contabilità economico patrimoniale con riferimento esclusivamente alle partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto previsto dai principi 6.1.3 a) e 6.1.3 b) che produce sul risultato economico i medesimi effetti del fondo. Con riferimento alle partecipazioni in enti e società partecipate non valutate con il metodo del patrimonio netto il fondo perdite società partecipate deve presentare un importo almeno pari al corrispondente fondo accantonato nelle scritture della contabilità finanziaria.”;
- h) al paragrafo 4.27 le parole “5, 6, e 7”, ovunque ricorrono, sono sostituite da “5”;
- i) nel paragrafo 4.28:

- sono cancellate le parole “rispetto alle stime precedentemente operate” e le parole “non derivanti dal conto del bilancio, quali ad esempio, donazioni, acquisizioni gratuite”;
 - prima delle parole “errori di rilevazione” sono inserite le seguenti “derivanti da”;
- j) al paragrafo 5 prima dell’ultimo capoverso sono aggiunte le parole” Ad esempio, gli accertamenti pluriennali derivanti dalla rateizzazione di crediti tributari e gli impegni pluriennali determinati dalla rateizzazione di debiti relativi a prestazioni rese.”;
- k) al paragrafo 6.1.3:
- le parole da “a) Azioni. Per le partecipazioni azionarie” a “all’utilizzo del metodo del patrimonio” sono sostituite dalle parole “ a) Azioni. Per le partecipazioni azionarie immobilizzate, il criterio di valutazione è quello del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore (art. 2426 n. 1 e n. 3 codice civile). Le partecipazioni in società controllate e partecipate di cui agli articoli 11-quater e 11-quinquies del presente decreto, sono valutate in base al “metodo del patrimonio netto” secondo le modalità semplificate indicate nell’esempio 21. A tal fine:
 - la perdita d’esercizio della partecipata, per la quota di pertinenza, è portata al conto economico, ed ha come contropartita, nello stato patrimoniale, la riduzione della partecipazione azionaria,
 - gli eventuali utili derivanti dall’applicazione del metodo del patrimonio netto devono determinare l’iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all’utilizzo del metodo del patrimonio, ed hanno come contropartita l’incremento della partecipazione azionaria.”;
 - le parole da “L’eventuale utile o perdita d’esercizio della partecipata,” a “all’utilizzo del metodo del patrimonio” sono sostituite dalle seguenti “L’eventuale perdita d’esercizio della partecipata, derivante dall’applicazione

del metodo del patrimonio netto, è imputata nel conto economico, per la quota di pertinenza, secondo il principio di competenza economica, ed ha come contropartita, nello stato patrimoniale, la riduzione della partecipazione non azionaria. Gli eventuali utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto sono iscritti in una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all'utilizzo del metodo del patrimonio, ed hanno come contropartita l'incremento della partecipazione.”;

l) al paragrafo 6.2, le parole “b2) Crediti da finanziamenti contratti dall'ente. Corrispondono ai residui attivi per accensioni di prestiti derivanti dagli esercizi precedenti più i residui attivi per accensioni di prestiti sorti nell'esercizio, meno le riscossioni in conto residui dell'esercizio relative alle accensioni di prestiti” sono soppresse;

m) il paragrafo 6.3 è sostituito dal seguente:

“6.3 Patrimonio netto

Per la definizione e la classificazione del capitale o fondo di dotazione dell'ente e delle riserve si applicano i criteri indicati nel documento OIC n. 28 “Il patrimonio netto”, nei limiti in cui siano compatibili con i presenti principi.

Il patrimonio netto, pari alla differenza tra le attività e le passività dello stato patrimoniale, è articolato nelle seguenti poste:

- a) fondo di dotazione;
- b) riserve;
- c) risultato economico dell'esercizio;
- d) risultati economici di esercizi precedenti;
- e) riserve negative per beni indisponibili.

Il fondo di dotazione rappresenta la parte indisponibile del patrimonio netto, a garanzia della struttura patrimoniale dell'ente, e può assumere solo valore positivo o pari a 0.

Il fondo di dotazione può essere alimentato mediante conferimenti in denaro o natura, destinazione dei risultati economici positivi di esercizio e delle riserve disponibili sulla base di delibera del Consiglio.

Le riserve del patrimonio netto di cui alla lettera b) possono assumere solo valore positivo o pari a 0 e sono distinte in riserve disponibili e indisponibili.

Le riserve disponibili costituiscono la parte del patrimonio netto che, in caso di perdita, è utilizzabile per la copertura, a garanzia del fondo di dotazione previa apposita delibera del Consiglio.

Le riserve disponibili sono utilizzate anche per dare copertura alle voci negative del patrimonio netto, prioritariamente alle “riserve negative per beni indisponibili” di cui alla lettera e), salvo quanto previsto per le riserve da permessi di costruire.

Le riserve disponibili sono costituite da:

- 1) “riserve di capitale” formatesi a seguito della rivalutazione dei beni in occasione della predisposizione del primo stato patrimoniale “armonizzato” e nei casi previsti dalla legge;
- 2) “riserve da permessi di costruire”, solo per i comuni, di importo pari alle entrate da permessi di costruire che non sono state destinate al finanziamento:
 - delle spese correnti;
 - di opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile.

Tali riserve, se non sono state utilizzate per la copertura di perdite o per la costituzione di riserve indisponibili, sono ridotte a seguito dell’iscrizione nell’attivo patrimoniale delle opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile finanziate dai permessi di costruire e della costituzione delle relative “riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali”, (rinvio all’esempio n. 18).

La quota parte delle “riserve da permessi da costruire” da destinare al finanziamento di opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile può non essere utilizzata per la costituzione di riserve indisponibili o per la copertura della voce “riserve negative per beni indisponibili” e del valore della voce Risultati economici di esercizi precedenti se assume valore negativo.

- 3) “Altre riserve disponibili” previste dallo statuto e/o derivanti da decisioni di organi istituzionali dell’ente.

Le riserve indisponibili, istituite a decorrere dal 2017 rappresentano la parte del patrimonio netto posta a garanzia dei beni demaniali e culturali o delle altre voci dell’attivo patrimoniale non destinabili alla copertura di perdite, e sono costituite da:

- 1) “riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali”, di importo pari al valore dei beni demaniali, patrimoniali e culturali iscritto nell’attivo patrimoniale, variabile in conseguenza, ad esempio, dell’ammortamento e dell’acquisizione o dismissione di beni.

I beni demaniali e patrimoniali indisponibili sono definiti dal codice civile, all’articolo 822 e ss. Sono indisponibili anche i beni, mobili ed immobili, qualificati come “beni culturali” ai sensi dell’art. 2 del D.lgs 42/2004 – Codice dei beni culturali e del paesaggio che, se di proprietà di enti strumentali degli enti territoriali, non sono classificati tra i beni demaniali e i beni patrimoniali indisponibili.

Tali riserve sono utilizzate in caso di cessione dei beni, effettuate nel rispetto dei vincoli previsti dall’ordinamento. Per i beni demaniali e patrimoniali soggetti ad ammortamento, nell’ambito delle scritture di assestamento, la riserva indisponibile è ridotta annualmente per un valore pari all’ammortamento di competenza dell’esercizio, incrementando le riserve disponibili o la voce Risultati economici di esercizi precedenti, dopo avere dato copertura alle “riserve negative per beni indisponibili” e alle perdite di esercizio. Per le modalità di costituzione e utilizzo di tali riserve si rinvia all’esempio n. 14;

- 2) “altre riserve indisponibili”, costituite:
 - a. a seguito dei conferimenti al fondo di dotazione di enti le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione, in quanto il loro statuto prevede che, in caso di scioglimento, il fondo di dotazione sia destinato a soggetti non controllati o partecipati dalla controllante/partecipante. Tali riserve sono utilizzate in caso di liquidazione dell’ente controllato o partecipato. Per le modalità di costituzione e utilizzo di tali riserve si rinvia all’esempio n. 13;
 - b. dagli utili derivanti dall’applicazione del metodo del patrimonio netto, in quanto riserve vincolate all’utilizzo previsto dall’applicazione di tale metodo.

Nella voce risultato economico dell'esercizio di cui alla lettera c), che può assumere valore positivo o negativo, si iscrive il risultato dell'esercizio che emerge dal conto economico. Il Consiglio destina il risultato economico positivo al fondo di dotazione o alle "altre riserve disponibili", dopo avere dato copertura, in primo luogo alle riserve negative per beni indisponibili e poi alla voce Risultati economici di esercizi precedenti, se negativa.

In caso di risultato economico negativo, l'Amministrazione è chiamata a fornire un'adeguata informativa, nella relazione sulla gestione del Presidente/Sindaco dell'Amministrazione:

- sulle cause che hanno determinato la formazione della perdita;
- sui casi in cui il risultato negativo sia stato determinato dall'erogazione di contributi agli investimenti finanziati da debito, erogati per favorire la realizzazione di infrastrutture nel territorio. Tale informativa può essere estesa ai risultati economici negativi di esercizi precedenti;
- sulla copertura dei risultati economici negativi di esercizio.

In particolare, l'eventuale perdita risultante dal Conto Economico deve trovare copertura all'interno del patrimonio netto, escluso il fondo di dotazione e le riserve indisponibili, riducendo la voce Risultati economici di esercizi precedenti se positiva e, successivamente le riserve disponibili positive. Qualora il patrimonio netto (escluso il fondo di dotazione e le riserve indisponibili) non dovesse essere capiente rispetto alla perdita d'esercizio, la parte residuale è rinviata agli esercizi successivi (Risultati economici di esercizi precedenti con valore negativo) al fine di assicurarne la copertura

Nella voce Risultati economici di esercizi precedenti di cui alla lettera d), che può assumere valore positivo o negativo, si iscrivono sia i risultati economici positivi degli esercizi precedenti che con delibera consiliare non sono stati accantonati nelle riserve o portati ad incremento del fondo di dotazione, sia le perdite degli esercizi precedenti non ripianate.

Alla copertura del valore negativo dei "Risultati economici di esercizi precedenti" si provvede, dopo aver dato copertura alle "riserve negative per beni indisponibili", utilizzando i risultati economici positivi e le riduzioni delle riserve indisponibili derivanti dalla diminuzione di attività patrimoniali riguardanti beni indisponibili (ad esempio per ammortamento o a seguito del passaggio del bene al patrimonio disponibile).

La voce "riserve negative per beni indisponibili" di cui alla lettera e), che può assumere solo valore negativo, è utilizzata quando la voce "risultati economici di esercizi precedenti" e le riserve disponibili non sono capienti per consentire la costituzione o l'incremento delle riserve indisponibili. Non può assumere un valore superiore, in valore assoluto, all'importo complessivo delle riserve indisponibili.

La prima adozione dell'aggiornamento del modulo patrimoniale del piano dei conti integrato che ha istituito le nuove voci relative alle riserve negative per beni indisponibili e la prima applicazione del principio contabile che ha individuato le voci del patrimonio netto che possono assumere valore negativo sono effettuate in occasione del rendiconto 2021.

Al termine delle consuete scritture di assestamento e chiusura dell'esercizio 2021 effettuate continuando a far riferimento al piano dei conti adottato nel corso dell'esercizio 2021, dopo avere predisposto lo Stato patrimoniale 2021 con il vecchio schema (che costituisce solo un documento di lavoro) ed effettuate le necessarie verifiche, si procede alle seguenti attività che costituiscono parte integrante delle operazioni di chiusura dell'esercizio 2021:

- 1) nel modulo patrimoniale del piano dei conti integrato sono inseriti i seguenti due nuovi conti:

- 2.1.5.01.01.01.001 “Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo”
-2.1.6.01.01.01.001 “Riserve negative per beni indisponibili”;
- 2) il saldo del conto 2.1.2.01.03.01.001 “Avanzi (disavanzo) portati a nuovo” è stornato al conto 2.1.5.01.01.01.001 “Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo”;
 - 3) è verificata la corretta registrazione delle “riserve da permessi di costruire”, che non comprendono i permessi di costruire che hanno finanziato le opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile, da iscrivere tra le “riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali”;
 - 4) sono azzerati il fondo di dotazione se negativo e tutte le riserve del patrimonio netto di cui alla lettera b) che al 31 dicembre 2021 presentano importo negativo, iscrivendoli al conto 2.1.5.01.01.01.001 “Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo” salva la facoltà di cui al seguente punto, e dopo la verifica riguardante le “riserve da permessi di costruire” di cui al precedente punto;
 - 5) le voci da azzerare possono essere stornate anche al conto 2.1.6.01.01.01.001 “riserve negative per beni indisponibili” per un importo non superiore all’ammontare complessivo delle riserve indisponibili del Patrimonio netto al 31 dicembre 2021. Tale facoltà può essere esercitata esclusivamente in sede di elaborazione del rendiconto 2021;
 - 6) è adottato l’aggiornamento del modulo patrimoniale del piano dei conti integrato, con particolare attenzione ai raccordi alle voci del patrimonio netto;
 - 7) è elaborato lo stato patrimoniale 2021 aggiornato al nuovo schema ai fini del rendiconto 2021, attribuendo “0” a tutte le voci del patrimonio netto della colonna 2020 salvo la voce “Totale Patrimonio netto (A)” cui è imposto l’importo dello stato patrimoniale 2020. Infatti, il nuovo principio contabile non è applicato retroattivamente a fini comparativi. Nella nota integrativa sono evidenziati gli effetti dell’adozione del nuovo schema del patrimonio netto per entrambi gli esercizi. In ogni caso gli enti possono valorizzare i dati relativi all’esercizio 2020.

Con riferimento alla prima applicazione del nuovo principio in sede di elaborazione del rendiconto 2021, si rinvia all’esempio n. 16”.

n) al paragrafo 6.4:

- la lettera c 1) è sostituita da:

“**c1) Debiti da finanziamento** dell’ente sono determinati dalla somma algebrica del debito all’inizio dell’esercizio più le entrate derivanti dalle accensioni di prestiti rimosse nell’esercizio meno i pagamenti per rimborso di prestiti. La voce:

- comprende l’esposizione debitoria derivante dalle anticipazioni di liquidità ricevute ai sensi del decreto-legge n. 35 del 2013, del decreto-legge n. 34 del 2020 e di altri provvedimenti legislativi;
- non comprende il debito delle Regioni per le somme anticipate dalla Tesoreria dello Stato per la sanità in attesa dell’adozione della regolazione contabile delle risorse spettanti alle Regioni, da registrare alla voce D5 “Altri debiti”, lettera d).”;

- la lettera c4) è sostituita da:

“c4) **Altri Debiti.** Comprende il debito delle Regioni per le somme anticipate dalla Tesoreria dello Stato per la sanità in attesa dell’adozione della regolazione contabile delle risorse spettanti alle Regioni.”;

o) nell’Appendice tecnica, prima degli esempi, è inserito il seguente elenco:

- Esempio 1) Acquisto dell’immobilizzazione da terze economie,
- Esempio 2) Realizzazione dell’immobilizzazione ad opera di terzi,
- Esempio 3) Realizzazione dell’immobilizzazione in economia,
- Esempio 4) Contributi agli investimenti finalizzati all’acquisizione di un’immobilizzazione realizzata da terzi,
- Esempio 5) - Scritture riguardanti le partite di giro: il pagamento di stipendi al personale,
- Esempio 6) - Scritture riguardanti la riqualificazione e valorizzazione di un immobile di proprietà di più enti,
- Esempio 7) - Scritture riguardanti l’escussione di garanzie,
- Esempio 8) - Scritture riguardanti un prestito ordinario della Cassa depositi e prestiti Spa,
- Esempio 9) - Scritture relative al fondo economale,
- Esempio 10) - Contrazione debito bullet con relativo derivato bullet/amortizing e successiva estinzione anticipata dell’operazione,
- Esempio n. 11) - Acquisto di beni nell’ambito di attività istituzionale (non commerciale,
- Esempio n. 12) - Reverse charge,
- Esempio 13) - Scritture riguardanti le partecipazioni in enti strumentali senza titoli partecipativi
- Esempio n. 14) – Prima iscrizione nel patrimonio netto delle riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali,
- Esempio n. 15) Scritture riguardanti debiti finanziari a carico di altre amministrazioni,
- Esempio 16) Prima iscrizione nel patrimonio netto delle voci “risultati economici di esercizi precedenti” e “riserve negative per beni indisponibili” e verifica “riserve da permessi da costruire,
- Esempio 17) Conferimenti al patrimonio netto dell’ente da altre PA,
- Esempio 18) Donazione da privati,
- Esempio 19) La contabilizzazione dei permessi di costruire,
- Esempio 20) Prima applicazione dell’aggiornamento del paragrafo 3 riguardante la registrazione dei debiti finanziari e della concessione dei crediti,
- Esempio 21) Le scritture di assestamento.

p) gli esempi n. 7 e 8 dell’Appendice tecnica sono sostituiti dai seguenti:

Esempio 7) - Scritture riguardanti l’escussione di garanzie

L’ente (A) rilascia una fideiussione a favore del Comune (B) a garanzia di un mutuo di 5.000.000 verso una banca.

Nel corso del secondo esercizio successivo al rilascio della garanzia, la banca comunica che il comune (B) è insolvente e chiede ad (A) il pagamento della rata annuale del mutuo.

L’ente (A) è escusso dalla banca anche nei due esercizi successivi.

Nel terzo esercizio l’ente (A) registra il residuo debito nelle proprie scritture, in attuazione di quanto previsto dall’articolo 3, comma 17, della legge n. 350/2003.

Nel quarto esercizio l’ente (B) paga la rata del mutuo all’ente (A).

Nel quinto esercizio l'ente (B) è soppresso e liquidato. Nella fase di liquidazione l'ente (A) riscuote crediti per 1.000.000 e cancella gli altri crediti nei confronti di (B).

- 1) Al momento della concessione della garanzia, l'ente (A) non effettua alcuna contabilizzazione in contabilità finanziaria.

In contabilità economico patrimoniale, registra la concessione della garanzia nel sistema dei rischi:

3.1.3.01.02.01.001	3.1.3.01.01.01.001	Debitori per fidejussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche	a	a	Fidejussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche	5.000.000
--------------------	--------------------	---	---	---	---	-----------

- 2) Nel rispetto del principio della prudenza, nell'esercizio in cui rilascia la garanzia, l'ente (A) iscrive nel bilancio di previsione finanziario, tra i "Fondi di riserva e altri accantonamenti" delle spese correnti, uno stanziamento di importo pari alla rata di ammortamento annuale del mutuo (quota capitale e quota interessi) di importo pari a 520.000. In caso di escussione, tale accantonamento consente di destinare una quota del risultato di amministrazione a copertura della spesa sostenuta per il pagamento del debito garantito.
- 3) Anche in contabilità economico-patrimoniale, nell'ambito delle scritture di assestamento economico è necessario costituire un fondo rischio per un importo pari al medesimo fondo accantonato nel risultato di amministrazione finanziario. Pertanto, tra le scritture di assestamento economico, in chiusura dell'esercizio in cui è stata concessa la garanzia, l'ente (A) registra:

2.4.2.01.01.001	2.2.9.98	Accantonamenti per rischi da escussione	a	a	Fondo rischio escussione comune B.	520.000
-----------------	----------	---	---	---	------------------------------------	---------

Anche nel secondo esercizio l'ente (A) iscrive nel proprio bilancio, tra i "Fondi di riserva e altri accantonamenti" delle spese correnti, uno stanziamento di importo pari alla rata di ammortamento annuale del mutuo (quota capitale e quota interessi) di importo pari a 520.000.

Nel corso di tale esercizio, quando è invitato a pagare, l'ente A, effettua le seguenti operazioni:

- 4) variazioni degli stanziamenti di primo esercizio del bilancio di previsione:
- incremento di 520.000 dello stanziamento "Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" (cod. U.3.03.11.02.003)
 - incremento di 520.000 dello stanziamento "Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie";
 - gli enti che non hanno già stanziato in bilancio il fondo, devono iscrivere in bilancio uno stanziamento di 520.000 dello stanziamento "Fondo rischi da escussione comune B".
- 5) Scritture in contabilità finanziaria:
- Impegna e paga 520.000 sullo stanziamento "Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" (cod. U.3.03.11.02.003), con imputazione all'esercizio in corso;
 - Accerta 520.000 sullo stanziamento "Riscossione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" con imputazione all'esercizio in corso.

6) Comunica al Comune (B) di avere un credito di 520.000 nei suoi confronti e lo invita ad estinguere tempestivamente tale debito. Il comune (B) effettua le registrazioni contabili necessarie a chiudere il debito nei confronti della banca ed a registrare il nuovo debito nei confronti di (A).

7) Scritture in contabilità economico patrimoniale:

1.2.3.02.01.18.003	1.3.4.01.01	Crediti v/comune a seguito escussione di garanzie	a	Istituto tesoriere	520.000
3.1.3.01.01.01.001	3.1.3.01.02.01.001	Fidejussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche	a	Debitori per fideiussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche	520.000

A seguito dell'escussione si registra la riduzione della garanzia per fideiussione.

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico, è effettuato l'accantonamento al Fondo rischio escussione comune B di 520.000.

Nell'esercizio successivo, a seguito della seconda escussione l'ente (A) effettua le registrazioni indicati nei punti da 4) a 7), compreso l'accantonamento al Fondo rischio escussione comune B.

Nel terzo esercizio successivo l'ente (A), oltre alle registrazioni da 4) a 7) deve registrare nelle proprie scritture anche il residuo debito che, è da ritenere probabile, dovrà pagare:

8) variazioni del bilancio di previsione per l'esercizio in corso e per gli esercizi successivi:

- incremento di 3.000.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio "Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" (cod. U.3.03.11.02.003) –;
- incremento di 3.000.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio "Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie";
- incremento di 2.480.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio "Fondo rischio escussione comune B" (per un importo pari al totale dei crediti escussi al netto degli accantonamenti effettuati. Si considera anche l'accantonamento di cui al punto 1);
- incremento di 3.000.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio "Accensione di prestiti";
- Incremento degli stanziamenti degli esercizi successivi al primo del bilancio riguardanti la quota interessi (sulla base del piano di ammortamento de debito residuo);
- Incremento degli stanziamenti degli esercizi successivi al primo del bilancio riguardanti la quota capitali (sulla base del piano di ammortamento del debito residuo).

9) Scritture in contabilità finanziaria:

- Impegna 3.000.000 sullo stanziamento "Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" (cod. U.3.03.11.02.003), con imputazione all'esercizio in corso ed effettua un pagamento a favore del proprio bilancio. Trattasi di una regolazione contabile, il mandato è versato all'entrata del bilancio dell'ente, tra le accensioni di prestiti;
- Accerta 3.000.000 sullo stanziamento "Accensione di prestiti", con imputazione all'esercizio in corso e incassa il mandato emesso al punto precedente (regolazione contabile);

- Accerta 3.000.000 sullo stanziamento “Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie” con imputazione all’esercizio in corso;
- Impegna le spese relative alle rate di ammortamento del residuo prestiti, sulla base del piano di ammortamento del mutuo, distintamente per la quota interessi (20.000) e la quota capitale (500.000), con imputazione agli esercizi successivi.

In sede di rendiconto, nel conto del bilancio, risulteranno residui attivi complessivi per “Riscossione crediti da comuni a seguito di escussione di garanzie” (in c/competenza e in c/residui) per 4.560.000 e nel risultato di amministrazione risulterà un accantonamento pari a 4.560.000 per rischio crediti da escussione.

10) Comunica al Comune (B) di avere effettuato il pagamento della terza rata del mutuo garantito, pari a 520.000 e registrato il residuo debito di 3.000.000 nelle proprie scritture, e lo invita:

- a registrare la chiusura del debito nei confronti della banca e il nuovo debito nei propri confronti;
- di pagare tempestivamente i debiti direttamente nei propri confronti e non più alla banca.

11) Scritture in contabilità economico-patrimoniale

1.2.3.02.01.18.003	1.3.4.01.01	Crediti v/comune a seguito escussione di garanzie	a	Istituto tesoriere	3.000.000
1.3.4.1.01	2.4.1.04.03.03.001	Istituto tesoriere	a	Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese.	3.000.000
3.1.3.01.01.01.001	3.1.3.01.02.01.001	Fidejussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche	a	Debitori per fideiussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche	3.520.000

Gli Enti con sistemi contabili evoluti possono registrare direttamente:

1.2.3.02.01.18.003	2.4.1.04.03.03.001	Crediti v/comune a seguito escussione di garanzie	a	Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese	3.000.000
3.1.3.01.01.01.001	3.1.3.01.02.01.001	Fidejussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche	a	Debitori per fideiussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche	3.520.000

Nell’ambito delle scritture di assestamento economico, l’accantonamento al Fondo rischio escussione comune B è incrementato di 3.000.000,

Nel quarto esercizio l’ente (A) paga la rata del mutuo a favore della banca e l’ente (B) paga il credito nei confronti di (A) per lo stesso importo:

12) Scritture in contabilità finanziaria

- Registrazione del pagamento della rata di ammortamento del mutuo, per un importo pari a 520.000 (500.000 come rimborso prestiti e 20.000 come interessi passivi) nei confronti della banca (l'impegno era stato già registrato al punto 9)
- Registrazione dell'incasso del credito nei confronti del comune (B) per 520.000 (il credito era stato accertato negli esercizi precedenti). A seguito del pagamento del comune (A) può essere adeguato il Fondo rischio escussione comune B, accantonato nel risultato di amministrazione, riducendolo di 520.000.

13) Scritture in contabilità economico patrimoniale:

3.1.1.03.02.999	2.4.1.04.07.99.001	Interessi passivi a altre imprese su finanziamenti a medio lungo termine	a	Debiti per interessi passivi su finanziamenti a medio lungo termine pagati ad altre imprese	20.000
2.4.1.04.07.99.001	1.3.4.01.01.01.001	Diversi	a	Istituto Tesoriere.	520.000
		Debiti per interessi passivi su finanziamenti a medio lungo termine pagati ad altre imprese			20.000
2.4.1.04.03.03.001		Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese.			500.000
1.3.4.1.01	1.2.3.02.01.18.003	Istituto tesoriere	a	Crediti v/comuni a seguito escussione di garanzie	520.000

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico di chiusura di tale esercizio, si adegua il fondo rischio per escussioni, tenendo conto della riscossione del credito di 520.000.

Nel quinto esercizio l'ente (B), nell'ambito delle procedure di liquidazione dell'ente, paga il credito nei confronti di (A) per 1.000.000, l'ente (A) paga la rata del mutuo a favore della banca e cancella il credito residuo nei confronti dell'ente (B), che, nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria 5.5, deve essere registrato come trasferimento al comune B a seguito di escussione.

Le scritture riguardanti il pagamento del debito e la riscossione del credito verso il comune (B) sono quelle indicate ai punti 12) e 13).

14) Per registrare il trasferimento a favore del comune a seguito di escussione, in contabilità finanziaria il comune (A), effettua la seguente regolazione contabile:

- Prelevamento dal fondo rischi per escussione del credito verso B per 3.040.000

- Impegna trasferimenti v/comuni a seguito di escussione per un importo di 3.040.000, ed emette un mandato di pari importo a favore del proprio bilancio, incassato come “Riscossione crediti per escussione”
- Accerta e incassa il residuo attivo “Riscossione crediti per escussione” per 3.040.000

15) In contabilità economico patrimoniale, si registra:

5.1.3.11.02.003	1.3.4.1.0	Altri trasferimenti in conto capitale verso Comuni per escussione di garanzie	a	Istituto tesoriere	3.040.000
1.3.4.1.01	1.2.3.02.01.18.003	Istituto tesoriere	a	Crediti v/comuni a seguito escussione di garanzie	3.040.000

Nell’ambito delle scritture di assestamento economico si chiude il fondo per escussioni per 3.040.000 (in tal modo, si sterilizzano nel conto economico gli effetti negativi determinati dal trasferimento).

Esempio 8) - Scritture riguardanti un prestito ordinario della Cassa depositi e prestiti Spa

In data 15/07/2022 un comune stipula un contratto di prestito ordinario con la Cassa depositi e prestiti per euro 1.000.000. L’erogazione del prestito avviene in una o più soluzioni, a partire dalla data di perfezionamento del contratto, sulla base della richiesta dell’ente beneficiario dalla quale risultino analiticamente la natura e gli importi delle spese sostenute. Sulla quota del prestito non erogata la Cassa depositi e prestiti spa riconosce all’ente una somma, corrisposta con cadenza semestrale, calcolata sulla base dell’importo non erogato e di un tasso di interesse opportunamente disciplinato. Per le scritture in contabilità finanziaria si rinvia all’esempio n. 8 del principio applicato di cui all’allegato n. 4/2.

A seguito dell’accertamento dell’entrata derivante dal prestito, in contabilità economico patrimoniale non sono effettuate registrazioni.

In data 16/07/2022, correlate alla regolazione contabile costituita dall’impegno, liquidazione e mandato per costituzione di depositi bancari, versato in quietanza di entrata al bilancio dell’ente con emissione della reversale di incasso del prestito ordinario della Cassa Depositi e prestiti, si provvede alle seguenti registrazioni:

1.3.4.01.01.01.001	2.4.1.04.03.04	Istituto tesoriere	a	Finanziamenti a medio / lungo termine da Cassa Depositi e Prestiti SpA	1.000.000
--------------------	----------------	--------------------	---	--	-----------

m) all’esempio n. 13 dell’appendice tecnica:

- prima delle parole “2) gli enti che non avevano registrato le partecipazioni nel proprio attivo patrimoniale, effettuano la seguente registrazione:” sono inserite

le seguenti “N.B. In sede di prima applicazione del principio che ha istituito le riserve indisponibili non erano ancora state previste le “riserve negative per beni indisponibili” nei casi di incapacienza delle riserve disponibili;

- prima delle parole “4) in caso di scioglimento dell’ente le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione si registra:” sono inserite le seguenti “Se, a seguito del versamento, le riserve disponibili non sono capienti per consentire la costituzione o l’incremento delle riserve indisponibili, si procede alle seguenti registrazioni:

1.2.3.01.11.01.001	1.3.4.01.01.01.001	Partecipazioni in altre Istituzioni sociali private	a	Istituto tesoriere/cassiere	1.000
	2.1.2.04.02.01.001	Diversi	a	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	1.000
		Altre riserve distintamente indicate n.a.			600
2.1.2.04.99.01.001		Riserve negative per beni indisponibili			400
2.1.6.01.01.01.001					

q) l’esempio n. 14 dell’appendice tecnica è sostituito dal seguente:

Esempio 14) Prima iscrizione nel patrimonio netto delle riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali

In applicazione del principio della contabilità economico patrimoniale n. 6.3, a decorrere dal rendiconto 2017, tra le riserve del patrimonio netto sono comprese le riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali.

Come risulta dall’esempio che segue, nel quale per evidenziare le differenze imputabili all’applicazione del principio contabile entrato in vigore nel 2017, si ipotizza l’invarianza dell’attivo e del passivo patrimoniale nel 2016 e nel 2017, l’adozione del principio contabile comporta una riclassificazione delle componenti del patrimonio netto, al fine di evidenziarne la quota costituita da beni indisponibili, non utilizzabile per far fronte alle passività dell’ente.

E’ importante sottolineare che, a parità dei valori iscritti nell’attivo e nel passivo, il principio non determina una variazione del valore del patrimonio netto.

L'importo da accantonare in tali riserve indisponibili è pari al valore dei beni demaniali, dei beni del patrimonio indisponibile e dei beni culturali iscritto nell'attivo patrimoniale (al netto dell'ammortamento, nei casi in cui è previsto). Nell'esempio si ipotizza che l'ente non abbia beni patrimoniali indisponibili, e nel rendiconto 2017 costituisce riserve indisponibili per € 2.700.000 a fronte di beni demaniali di pari importo.

Nel rendiconto 2016, l'importo di € 2.700.000 aveva concorso alla determinazione del fondo di dotazione, di importo pari a € 1.875.000 (inferiore alle riserve indisponibili costituite nel 2017). Pertanto, nel rendiconto 2017 il fondo di dotazione rideterminato al netto delle riserve presenta un valore negativo, pari a € 825.000.

RENDICONTO 2017			
STATO PATRIMONIALE - ATTIVO			
STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)		2017	2016
A) CREDITI vs. LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE		-	-
TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)		-	-
B) IMMOBILIZZAZIONI			
<i>Immobilizzazioni immateriali</i>			
1	Costi di impianto e di ampliamento	-	-
2	Costi di ricerca sviluppo e pubblicità	-	-
3	Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno	100.000	100.000
4	Concessioni, licenze, marchi e diritti simile	-	-
5	Avviamento	-	-
6	Immobilizzazioni in corso ed acconti		
7	Diritti reali di godimento	-	-
9	Altre	200.000	200.000
Totale immobilizzazioni immateriali		300.000	300.000

		<u>Immobilizzazioni materiali (3)</u>		
II	1	Beni demaniali	2.700.000	2.700.000
	1.1	Terreni	500.000	500.000
	1.2	Fabbricati	700.000	700.000
	1.3	Infrastrutture	500.000	500.000
	1.9	Altri beni demaniali	1.000.000	1.000.000
III	2	Altre immobilizzazioni materiali (3)	5.180.000	5.180.000
	2.1	Terreni	800.000	800.000
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	-	-
	2.2	Fabbricati	2.000.000	2.000.000
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	-	-
	2.3	Impianti e macchinari	700.000	700.000
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	-	-
	2.4	Attrezzature industriali e commerciali	-	-
	2.5	Mezzi di trasporto	50.000	50.000
	2.6	Macchine per ufficio e hardware	20.000	20.000
	2.7	Mobili e arredi	10.000	10.000
	2.8	Infrastrutture	1.000.000	1.000.000
	2.99	Altri beni materiali	600.000	600.000
	3	Immobilizzazioni in corso ed acconti	800.000	800.000
		Totale immobilizzazioni materiali	8.680.000	8.680.000
IV		<u>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</u>		
	1	Partecipazioni in	500.000	500.000
	a	<i>imprese controllate</i>	500.000	500.000
	b	<i>imprese partecipate</i>	-	-
	c	<i>altri soggetti</i>	-	-
	2	Crediti verso	-	-
	a	altre amministrazioni pubbliche	-	-
	b	<i>imprese controllate</i>	-	-
	c	<i>imprese partecipate</i>	-	-
	d	<i>altri soggetti</i>	-	-
	3	Altri titoli	-	-
		Totale immobilizzazioni finanziarie	500.000	500.000
		TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)	9.480.000	9.480.000
		C) ATTIVO CIRCOLANTE		
I		<u>Rimanenze</u>	-	-
		Totale rimanenze	-	-
II		<u>Crediti (2)</u>		
	1	Crediti di natura tributaria	200.000	200.000
	a	<i>Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità</i>	-	-
	b	<i>Altri crediti da tributi</i>	200.000	200.000
	c	<i>Crediti da Fondi perequativi</i>	-	-
	2	Crediti per trasferimenti e contributi	600.000	600.000
	a	<i>verso amministrazioni pubbliche</i>	600.000	600.000
	b	<i>imprese controllate</i>	-	-
	c	<i>imprese partecipate</i>	-	-
	d	<i>verso altri soggetti</i>	-	-
	3	Verso clienti ed utenti	-	-

	4	Altri Crediti	100.000	100.000
	a	<i>verso l'erario</i>	-	-
	b	<i>per attività svolta per c/terzi</i>	100.000	100.000
	c	<i>altri</i>	-	-
		Totale crediti	900.000	900.000
III		<u>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</u>		
	1	Partecipazioni	-	-
	2	Altri titoli	-	-
		Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi	-	-
IV		<u>Disponibilità liquide</u>		
	1	Conto di tesoreria	120.000	120.000
	a	<i>Istituto tesoriere</i>	-	-
	b	<i>presso Banca d'Italia</i>	120.000	120.000
	2	Altri depositi bancari e postali	-	-
	3	Denaro e valori in cassa	-	-
	4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente	-	-
		Totale disponibilità liquide	120.000	120.000
		TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)	1.020.000	1.020.000
		D) RATEI E RISCONTI		
	1	Ratei attivi	-	-
	2	Risconti attivi	-	-
		TOTALE RATEI E RISCONTI (D)	-	-
		TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)	10.500.000	10.500.000

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO

STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)			2017	2016
		A) PATRIMONIO NETTO		
I		Fondo di dotazione	-825.000	1.875.000
II		Riserve	2.700.000	-
	a	<i>da risultato economico di esercizi precedenti</i>	-	-
	b	<i>da capitale</i>	-	-
	c	<i>da permessi di costruire</i>	-	-
	d	<i>riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali</i>	2.700.000	
	e	<i>Altre riserve indisponibili</i>		
III		Risultato economico dell'esercizio	5.000	5.000
		TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	1.880.000	1.880.000

		B) FONDI PER RISCHI ED ONERI		
1		Per trattamento di quiescenza		
2		Per imposte	5.000	5.000
3		Altri	-	-
		TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)	5.000	5.000
		C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	15.000	15.000
		TOTALE T.F.R. (C)	15.000	15.000
		D) DEBITI (1)		
1		Debiti da finanziamento	4.000.000	4.000.000
	a	<i>prestiti obbligazionari</i>	-	-
	b	<i>v/ altre amministrazioni pubbliche</i>	-	-
	c	<i>verso banche e tesoriere</i>	4.000.000	4.000.000
	d	<i>verso altri finanziatori</i>	-	-
2		Debiti verso fornitori	2.500.000	2.500.000
3		Acconti	-	-
4		Debiti per trasferimenti e contributi	1.100.000	1.100.000
	a	<i>enti finanziati dal servizio sanitario nazionale</i>	-	-
	b	<i>altre amministrazioni pubbliche</i>	800.000	800.000
	c	<i>imprese controllate</i>	300.000	300.000
	d	<i>imprese partecipate</i>	-	-
	e	<i>altri soggetti</i>	-	-
5		Altri debiti	500.000	500.000
	a	<i>tributari</i>	-	-
	b	<i>verso istituti di previdenza e sicurezza sociale</i>	300.000	300.000
	c	<i>per attività svolta per c/terzi (2)</i>	200.000	200.000
	d	<i>altri</i>	-	-
		TOTALE DEBITI (D)	8.100.000	8.100.000
		E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI		
I		Ratei passivi	-	-
II		Risconti passivi	500.000	500.000
	1	Contributi agli investimenti	500.000	500.000
	a	<i>da altre amministrazioni pubbliche</i>	500.000	500.000
	b	<i>da altri soggetti</i>	-	-
2		Concessioni pluriennali	-	-
3		Altri risconti passivi	-	-
		TOTALE RATEI E RISCONTI (E)	500.000	500.000
		TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)	10.500.000	10.500.000

Le scritture contabili:Come prima applicazione del principio,

- 1) gli enti che hanno adeguate riserve libere nel patrimonio netto effettuano la seguente registrazione al fine di imporre il vincolo per la riserva indisponibile di patrimonio netto

	2.1.2.04.99.01.001 Altre riserve distintamente indicate n.a.c.	A	2.1.2.04.02.01.001 Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	2.700.000
--	---	---	---	-----------

- 2) l'ente dell'esempio, che non ha costituito riserve libere, effettua la seguente registrazione al fine di imporre il vincolo per la riserva indisponibile di patrimonio netto, a valore del Fondo di dotazione:

	2.1.1.02.01.01.001 Fondo di dotazione	a	2.1.2.04.02.01.001 Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	2.700.000
--	--	---	--	-----------

N.B. In sede di prima applicazione del principio che ha istituito le riserve indisponibili non erano ancora state previste le "riserve negative per beni indisponibili" nei casi di incapienza delle riserve disponibili.

Nel corso della gestione,

- 3) in caso di spese per manutenzione straordinaria su un bene demaniale che ne incrementano il valore:

	1.2.2.01.01.01.001 Infrastrutture demaniali	a	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere	300.000
	2.1.2.04.99.01.001 Altre riserve distintamente indicate n.a.c.	a	2.1.2.04.02.01.001 Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	300.000

S.P.

1.2.2.01.01.01.001 Infrastrutture demaniali	2.1.2.04.02.01.001 Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per
---	---

3.000.000	i beni culturali 3.000.000
-----------	-------------------------------

Se al termine di un intervento pluriennale di manutenzione straordinaria su un bene demaniale le riserve disponibili non sono capienti per consentire l'incremento delle riserve indisponibili, si procede alla seguente registrazione:

1.2.2.01.01.01.001		Infrastrutture demaniali	a	Diversi		300.000
	1.2.2.04.02.01.001			Immobilizzazioni materiali in costruzione	150.000	
	2.4.2.01.01.01.001			Debiti vs fornitori	150.000	
	2.1.2.04.02.01.001	Diversi		Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	300.000	
2.1.2.04.99.01.001		Altre riserve distintamente indicate n.a.	a		200.000	
2.1.6.01.01.01.001		Riserve negative per beni indisponibili			100.000	

Alla fine dell'esercizio, nell'ambito delle scritture di assestamento si riduce la riserva indisponibile per l'ammontare della quota di ammortamento annuale effettuato a valore del bene demaniale

		2.2.1.09.12.001 Ammortamento Infrastrutture stradali	a	2.2.3.01.09.01.011 Fondo ammortamento di Infrastrutture stradali		90.000
		2.1.2.04.02.01.001 Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	a	2.1.2.04.99.01.001 Altre riserve distintamente indicate n.a.c.		90.000

S.P.	
	2.1.2.04.02.01.001 Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali
1.2.2.01.01.01.001 Infrastrutture demaniali 2.910.000	2.910.000

La riduzione delle riserve indisponibili derivante dall'ammortamento deve essere prioritariamente destinata alla riduzione, in valore assoluto delle riserve negative indisponibili e, successivamente, della voce Risultati economici di esercizi precedenti se negativa, attraverso le seguenti scritture:

	2.2.1.09.12.001 Ammortamento Infrastrutture stradali	a	2.2.3.01.09.01.011 Fondo ammortamento di Infrastrutture stradali		90.000
	2.1.2.04.02.01.001 Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	a	2.1.6.01.01.01.001 Riserve negative per beni indisponibili.		90.000

- 4) Con riferimento all'acquisizione di beni indisponibili a seguito di conferimento al patrimonio netto dell'ente e di donazione si rinvia gli esempi n. 16 e n. 17 riguardanti i beni indisponibili.

r) alla fine dell'Appendice tecnica, sono inseriti i seguenti esempi:

Esempio n. 15 - scritture riguardanti debiti finanziari a carico di altre amministrazioni, registrate nel rispetto dell'art. 1, commi 75 e 76, della legge 30 dicembre 2004 n. 311, e del paragrafo n. 3.20 del principio applicato contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 al presente decreto

Esempio15.1: Nell'esercizio 2020 la Regione X contrae un mutuo di 100 a totale carico dello Stato. In attuazione dell'art. 1, comma 75 della legge 30 dicembre 2004 n. 311, lo Stato provvede direttamente al pagamento delle rate di ammortamento del prestito all'Istituto finanziatore.

Nelle scritture della contabilità finanziaria la Regione accerta un'entrata di 100 alla voce E.4.02.01.01.001 "Contributi agli investimenti da Ministeri".

Nelle scritture economico-patrimoniali la regione registra:

1.3.2.04.01.01.001	1.3.2.01.01.001	Crediti da Contributi agli investimenti da Ministeri.	a	Contributi agli investimenti da Ministeri.	100
--------------------	-----------------	--	---	---	-----

Alla fine dell'esercizio, nell'ambito delle scritture di assestamento, nel rispetto del principio della competenza e della correlazione ricavi/costi, è necessario "sospendere" il ricavo, attraverso la seguente registrazione:

1.3.2.01.01.001	2.5.3.01.01.01.001	Contributi agli investimenti da Ministeri.	a	Contributi agli investimenti da Ministeri.	100
-----------------	--------------------	---	---	---	-----

Nelle scritture contabili della Regione, le suddette registrazioni non determinano alcuna movimentazione della voce "Debiti da finanziamento", in quanto, ai sensi dell'art. 1, comma 76, della legge 30 dicembre 2004 n. 311, il debito derivante dal mutuo è iscritto nel bilancio dell'amministrazione pubblica che si è assunta l'obbligo di corrispondere le rate di ammortamento

all'istituto finanziatore (in questo esempio lo Stato). Nel rendiconto della Regione la voce “Debiti da finanziamento” dello Stato patrimoniale non comprende il debito di 100.

Esempio 15.2: Nell'esercizio 2020 il comune X contrae un mutuo di 100. Il rimborso del 50% della quota capitale è a carico della Regione. Il contratto di finanziamento prevede che le rate di ammortamento del finanziamento sono interamente pagate dal Comune (conseguentemente, la Regione verserà annualmente al Comune il 50% della quota capitale).

SCRITTURE DEL COMUNE

Nelle scritture della contabilità finanziaria il Comune:

- accerta un'entrata di 100 alla voce E.6.03.01.04.999 Accensione mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine da altre imprese (in CEP non sono effettuate registrazioni contabili);
- a seguito dell'effettiva erogazione del prestito, nel rispetto del paragrafo 5.6 del principio applicato della contabilità finanziaria (all. 4/2 al d.lgs. 118/2011), impegna la spesa riguardante il rimborso prestiti, imputandola agli esercizi in cui viene a scadenza la obbligazione giuridica passiva corrispondente alla rata di ammortamento annuale, sulla base del piano di ammortamento complessivo, comprensivo della quota a carico della Regione che deve essere versata dal Comune (U.4.03.01.04.999 “Rimborso Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine ad altre imprese” e U.1.07.05.04.999 “Interessi passivi a altre imprese su finanziamenti a medio lungo termine”). Per gli esercizi non gestiti il Comune predispone l'impegno automatico;
- accerta, alla voce E.4.02.06.02.001 “Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso di prestiti da Regioni”, le entrate derivanti dai contributi che la Regione si è impegnata a trasferire annualmente al Comune per partecipare all'ammortamento del debito. Tale entrata è pari al 50% della quota capitale della rata di ammortamento ed è imputata ai vari esercizi finanziari secondo il piano di restituzione del finanziamento. Con riferimento a tale voce il glossario SIOPE prevede che trattasi di “Contributi agli investimenti ricevuti dalla Regione quale assunzione, da parte di quest'ultimi, dei debiti contratti dall'amministrazione ricevente per la realizzazione di un nuovo investimento”.

Nelle scritture economico-patrimoniali il Comune registra:

1.3.4.01.01.01.001	2.4.1.04.03.03.001	Istituto Tesoriere	a	Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese.	100
--------------------	--------------------	--------------------	---	---	-----

Ai sensi dell'art. 1, comma 76, della legge 30 dicembre 2004 n. 311, nel rendiconto del Comune è iscritto il debito per il quale deve provvedere direttamente al pagamento. Pertanto, nella voce “Debiti da finanziamento” dello Stato patrimoniale è iscritto il debito di 100.

In occasione del pagamento della rata di ammortamento del finanziamento, in contabilità finanziaria gli impegni riguardanti la quota capitale e la quota interessi risultano già registrati a seguito della sottoscrizione del contratto di mutuo (comprensivi anche della quota a carico della Regione), e il

comune procede alla liquidazione della spesa a valere degli impegni imputati all'esercizio in corso e trasmette alla banca i relativi ordini di pagamento.

Nelle scritture economico-patrimoniali, a seguito della liquidazione, ordinazione e pagamento della spesa riguardante gli interessi e la quota capitale, in ciascun esercizio il Comune registra:

3.1.1.03.02.999	2.4.1.04.07.99.001	Interessi passivi a altre imprese su finanziamenti a medio lungo termine	a	Debiti per interessi passivi su finanziamenti a medio lungo termine pagati ad altre imprese	2
	1.3.4.01.01.01.001	Diversi	a	Istituto Tesoriere.	10
2.4.1.04.07.99.001		Debiti per interessi passivi su finanziamenti a medio lungo termine pagati ad altre imprese			2
2.4.1.04.03.03.001		Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese.			8

In ciascun esercizio, in corrispondenza all'accertamento dell'entrata derivante dal Contributo al finanziamento destinato al rimborso del prestito, nelle scritture economico patrimoniali è registrata la seguente operazione:

1.3.2.04.01.06.001	1.3.2.06.02.001	Crediti da Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso di prestiti da Regioni e province autonome.	a	Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso di prestiti da Regioni e province autonome.	4
--------------------	-----------------	--	---	---	---

In occasione del versamento da parte della Regione del 50% della quota capitale, il Comune registra:

1.3.4.01.01.01.001	1.3.2.04.01.06.001	Istituto Tesoriere	a	Crediti da Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso di prestiti da Regioni e province autonome.	4
--------------------	--------------------	--------------------	---	--	---

SCRITTURE DELLA REGIONE

Nelle scritture della contabilità finanziaria la Regione:

- impegna le spese riguardanti i contributi che si è impegnata a trasferire annualmente al Comune per partecipare all'ammortamento del debito. Il contributo erogato dalla Regione è pari al 50% della quota capitale della rata di ammortamento ed è imputato ai vari esercizi secondo il piano di restituzione del finanziamento del Comune. La spesa è imputata alla voce U.2.03.01.02.003 "Contributi agli investimenti a Comuni".

In ciascun esercizio, in corrispondenza all'impegno della spesa relativo al Contributo agli investimenti a favore del Comune, nelle scritture economico patrimoniali è registrata la seguente operazione:

2.3.2.01.02.003	2.4.3.04.01.02.003	Contributi agli investimenti a Comuni	a	Debiti per Contributi agli investimenti a Comuni	4
-----------------	--------------------	---------------------------------------	---	--	---

In occasione del pagamento al Comune del 50% della quota capitale, la Regione registra:

2.4.3.04.01.02.003	1.3.4.01.01.01.001	Debiti per Contributi agli investimenti a Comuni	a	Istituto Tesoriere	4
--------------------	--------------------	--	---	--------------------	---

Esempio 15.3: Nell'esercizio 2020 il Comune X contrae un mutuo di 100. Il 50% della quota capitale è a carico della Regione che provvede a pagare direttamente all'Istituto finanziatore, mentre la restante quota è versata dal Comune.

SCRITTURE DEL COMUNE

Nelle scritture della contabilità finanziaria il Comune:

- accerta un'entrata di 50 alla voce E.4.02.01.02.001 "Contributi agli investimenti da Regioni e Province autonome";
- accerta un'entrata di 50 alla voce E.6.03.01.04.999 "Accensione mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine da altre imprese";
- a seguito dell'effettiva erogazione del prestito, nel rispetto del paragrafo 5.6 del principio applicato della contabilità finanziaria (all. 4/2 al d.lgs. 118/2011), impegna la spesa riguardante il rimborso prestiti, imputandola agli esercizi in cui viene a scadenza la obbligazione giuridica passiva corrispondente alla rata di ammortamento annuale, sulla base del piano di ammortamento a proprio carico, non comprensivo della quota a carico della Regione (U.4.03.01.04.999 "Rimborso Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine ad altre imprese" e U.1.07.05.04.999 "Interessi passivi a altre imprese su finanziamenti a medio lungo termine"). Per gli esercizi non gestiti predisporre l'impegno automatico.

Nelle scritture economico-patrimoniali il Comune registra:

1.3.2.04.01.02.001	1.3.2.01.02.001	Crediti da Contributi agli investimenti da Regioni e Province autonome.	a	Contributi agli investimenti da Regioni e Province autonome.	50
1.3.4.01.01.01.001		Istituto Tesoriere	a	Diversi	100
	1.3.2.04.01.02.001			Crediti da Contributi agli investimenti da Regioni e Province autonome	50
	2.4.1.04.03.03.001			Finanziamenti a medio / lungo termine da altre imprese	50

Alla fine dell'esercizio, nell'ambito delle scritture di assestamento, nel rispetto del principio della competenza e della correlazione ricavi/costi, è necessario "sospendere" il ricavo derivante dal Contributo all'investimento, attraverso la seguente registrazione:

1.3.2.01.02.001	5.3.01.01.02.001	Contributi agli investimenti da Regioni e Province autonome	a	Contributi agli investimenti da Regioni e Province autonome	50
-----------------	------------------	---	---	---	----

Ai sensi dell'art. 1, comma 76, della legge 30 dicembre 2004 n. 311, nel rendiconto del Comune è iscritto solo il debito per il quale deve provvedere direttamente al pagamento. Pertanto, nella voce "Debiti da finanziamento" dello Stato patrimoniale è iscritto il debito di 50.

In occasione del pagamento della rata di ammortamento del finanziamento, in contabilità finanziaria gli impegni riguardanti la quota capitale e la quota interessi risultano già registrati a seguito della sottoscrizione del contratto di mutuo (non comprensivi della quota a carico della Regione), e il Comune procede alla liquidazione della spesa a valere degli impegni imputati all'esercizio in corso e trasmette alla banca i relativi ordini di pagamento.

Nelle scritture economico-patrimoniali, a seguito della liquidazione, ordinazione e pagamento della spesa riguardante gli interessi e la quota capitale la regione registra:

3.1.1.03.02.999	2.4.1.04.07.99.001	Interessi passivi a altre imprese su finanziamenti a medio lungo termine	a	Debiti per interessi passivi su finanziamenti a medio lungo termine pagati ad altre imprese	1
	1.3.4.01.01.01.001	Diversi	a	Istituto Tesoriere.	5
2.4.1.04.07.99.001		Debiti per interessi passivi su finanziamenti a medio lungo termine pagati ad altre imprese			1
2.4.1.04.03.03.001		Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese.			4

SCRITTURE DELLA REGIONE

Considerato che ha assunto l'impegno di pagare il 50% delle quote capitale direttamente alla Banca, in applicazione dell'art. 1, comma 76, della legge n. 311/2004, la Regione deve iscrivere nelle proprie scritture contabili il debito di 50 e, attraverso una regolazione contabile, il trasferimento di risorse di 50 a favore del Comune .

Nelle scritture della contabilità finanziaria la Regione:

- a) accerta un'entrata di 50 alla voce E.6.03.01.04.999 "Accensione mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine da altre imprese";

- b) impegna la spesa di 50 alla voce U.2.03.01.02.003 “Contributi agli investimenti a Comuni”;
- c) registra la regolarizzazione contabile tra le operazioni a) e b), emettendo un mandato di pagamento di 50 a valere della spesa di cui alla lettera b), versato in entrata del proprio bilancio, ed emette la reversale a valere dell’entrata di cui alla lettera a);
- d) a seguito della registrazione c) concernente l’incasso del prestito, nel rispetto del paragrafo 5.6 del principio applicato della contabilità finanziaria (all. 4/2 al d.lgs. 118/2011), impegna la spesa riguardante il rimborso prestiti, imputandola agli esercizi in cui viene a scadenza la obbligazione giuridica passiva corrispondente alla propria quota della rata di ammortamento annuale, sulla base del piano di ammortamento complessivo, imputata alle voci U.4.03.01.04.999 “Rimborso Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine ad altre imprese” e U.1.07.05.04.999 “Interessi passivi a altre imprese su finanziamenti a medio lungo termine”. Per gli esercizi non gestiti la Regione predispone l’impegno automatico.

Nelle scritture economico-patrimoniali la Regione registra:

1.3.4.01.01.01.001	2.4.1.04.03.03.001	Istituto Tesoriere	a	Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese.	50
2.3.2.01.02.003	2.4.3.04.01.02.003	Contributi agli investimenti a Comuni	a	Debiti per Contributi agli investimenti a Comuni	50

Ai sensi dell’art. 1, comma 76, della legge 30 dicembre 2004 n. 311, nel rendiconto della Regione è iscritto il debito per il quale deve provvedere al pagamento. Pertanto, nella voce “Debiti da finanziamento” dello Stato patrimoniale è iscritto il debito di 50.

Esempio 16) Prima iscrizione nel patrimonio netto delle voci “risultati economici di esercizi precedenti” e “riserve negative per beni indisponibili” e verifica “riserve da permessi da costruire

In applicazione del principio della contabilità economico patrimoniale n. 6.3, a decorrere dal rendiconto 2021, nella lettera A) Patrimonio netto possono assumere valore negativo solo le seguenti voci:

- III Risultato economico dell'esercizio,
- IV Risultati economici di esercizi precedenti,
- V Riserve negative per beni indisponibili .

Il paragrafo 6.3 prevede inoltre che in occasione dell’elaborazione del rendiconto 2021 è verificata la corretta registrazione delle “riserve da permessi di costruire”, che non comprendono i permessi di costruire che hanno finanziato le opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile, da iscrivere tra le “riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali”.

Ipotesi 1

Si ipotizza il seguente Stato patrimoniale 2021 elaborato secondo il vecchio schema al termine delle consuete scritture di assestamento:

DENOMINAZIONE		2021	2020
A) PATRIMONIO NETTO			
I	Fondo di dotazione	-10.700.000,00	-10.700.000,00
II	Riserve	-11.650.000,00	-11.750.000,00
	a da risultato economico di esercizi precedenti	-12.500.000,00	-12.400.000,00
	b da capitale		
	c da permessi di costruire	850.000,00	650.000,00
	d riserve indisponibili per beni demaniali e		
	e altre riserve indisponibili		
III	Risultato economico dell'esercizio	2.600.000,00	-100.000,00
TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)		-19.750.000,00	-22.550.000,00

Ai fini della redazione dello stato patrimoniale 2021 secondo il nuovo schema si procede alle seguenti attività:

- 1) nel modulo patrimoniale del piano dei conti integrato sono inseriti i seguenti due nuovi conti:

-2.1.5.01.01.01.001 “Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo”

-2.1.6.01.01.01.001 “Riserve negative per beni indisponibili”;

- 2) il conto 2.1.2.01.03.01.001 “Avanzi (disavanzo) portati a nuovo”, che al 31 dicembre 2021 presenta un saldo di -12.500.000, è chiuso alla data contabile del 31 dicembre 2021 con la seguente registrazione:

2.1.5.01.01.01.001	2.1.2.01.03.01.001	Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo	a	Avanzi (disavanzo) portati a nuovo	12.500.000
--------------------	--------------------	---	---	------------------------------------	------------

- 3) il comune verifica che le “riserve da permessi da costruire” al 31 dicembre 2021 hanno finanziato beni demaniali e patrimoniali indisponibili per 700.000 non considerati nelle “riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali”. Pertanto, al termine delle scritture di assestamento, il comune riduce il conto 2.1.2.03.01.01.001 “riserve da permessi di costruire” e incrementa il conto “riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali 2.1.2.04.02.01.001:

2.1.2.03.01.01.001	2.1.2.04.02.01.001	Riserve da permessi di costruire	a	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	700.000
--------------------	--------------------	----------------------------------	---	--	---------

- 4) considerato che non può assumere valori negativi, al fondo di dotazione è attribuito un valore pari a 0, esercitando la facoltà, consentita solo ai fini dell’elaborazione del rendiconto 2021, di destinare il saldo negativo non solo al conto 2.1.5.01.01.01.001 “Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo” cui è destinato, ma anche al conto 2.1.6.01.01.01.001 “riserve negative per beni indisponibili”, entro il limite delle riserve

indisponibili di cui alle lettere d ed e, che dopo la registrazione di cui al punto 2) è pari a € 700.000;

	2.1.1.02.01.01.001	Diversi	a	Fondo di dotazione		
2.1.5.01.01.01.001		Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo			10.000.000	10.700.000
2.1.6.01.01.01.001		Riserve negative per beni indisponibili			700.000	

- 5) è adottato l'aggiornamento del modulo patrimoniale del piano dei conti integrato, con particolare attenzione ai raccordi alle voci del patrimonio netto;
- 6) è elaborato lo stato patrimoniale aggiornato al nuovo schema, attribuendo "0" a tutte le voci del patrimonio netto della colonna 2020 salvo la voce "Totale Patrimonio netto (A)" cui è imposto l'importo dello stato patrimoniale 2020, in quanto non è prevista l'applicazione retroattiva dell'aggiornamento dei principi contabili;

Di seguito, lo schema aggiornato dello Stato patrimoniale 2021 riguardante il Patrimonio netto, nel quale il totale resta inalterato rispetto a quello determinato con il precedente schema.

DENOMINAZIONE	2021	2020
A) PATRIMONIO NETTO		
Fondo di dotazione	0,00	0,00
Riserve	850.000,00	0,00
b da capitale		
c da permessi di costruire	150.000,00	0,00
d patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	700.000,00	0,00
e altre riserve indisponibili		
f altre riserve disponibili		
Risultato economico dell'esercizio	2.600.000,00	0,00
Risultato economico di esercizi precedenti	-22.500.000,00	0,00
Riserve negative per beni indisponibili	-700.000,00	0,00
TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	-19.750.000,00	-22.550.000,00

L'aggiornamento dello Stato patrimoniale al nuovo schema favorisce l'analisi della situazione patrimoniale dell'ente, evidenziando che il patrimonio netto negativo è un effetto della gestione dell'ente, e non dall'incidenza dei beni indisponibili.

Nella nota integrativa sono evidenziati gli effetti dell'adozione del nuovo schema del patrimonio netto per entrambi gli esercizi.

DENOMINAZIONE		2021	2020
A) PATRIMONIO NETTO			
I	Fondo di dotazione	0,00	0,00
II	Riserve	850.000,00	650.000,00
	b da capitale		
	c da permessi di costruire	150.000,00	50.000,00
	d riserve indisponibili per beni demaniali e	700.000,00	600.000,00
	e altre riserve indisponibili		
	f altre riserve disponibili		
III	Risultato economico dell'esercizio	2.600.000,00	-100.000,00
IV	Risultato economico di esercizi precedenti	-22.500.000,00	-22.500.000,00
V	Riserve negative per beni indisponibili	-700.000,00	-600.000,00
TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)		-19.750.000,00	-22.550.000,00

Ipotesi 2

Si ipotizza il seguente Stato patrimoniale 2021 di un comune elaborato secondo il vecchio schema al termine delle consuete scritture di assestamento:

DENOMINAZIONE		2021	2020
A) PATRIMONIO NETTO			
I	Fondo di dotazione	-46.000.000,00	-46.000.000,00
II	Riserve	131.900.000,00	138.400.000,00
	a da risultato economico di esercizi precedenti	-2.200.000,00	3.300.000,00
	b da capitale		
	c da permessi di costruire	12.000.000,00	11.000.000,00
	d riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	122.000.000,00	124.000.000,00
	e altre riserve indisponibili	100.000,00	100.000,00
III	Risultato economico dell'esercizio	-3.300.000,00	-5.500.000,00
TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)		82.600.000,00	86.900.000,00

Ai fini dell'elaborazione dello Stato Patrimoniale 2021 secondo il nuovo schema si procede alle seguenti attività:

- 1) nel modulo patrimoniale del piano dei conti integrato sono inseriti i seguenti due nuovi conti:

-2.1.5.01.01.01.001 "Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo"

-2.1.6.01.01.01.001 "Riserve negative per beni indisponibili";

- 2) si chiude il conto 2.1.2.01.03.01.001 "Avanzi (disavanzo) portati a nuovo" esercitando la facoltà, consentita solo ai fini del Rendiconto 2021, di non stornare il saldo negativo al conto 2.1.5.01.01.01.001 "Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo" cui è destinato, ma al conto 2.1.6.01.01.01.001 "riserve negative per beni indisponibili", tenendo conto del limite dell'ammontare delle riserve indisponibili del Patrimonio netto, che tale nuovo conto non può superare.

2.1.6.01.01.01.001	2.1.2.01.03.01.001	Riserve negative a per beni indisponibili	Avanzi (disavanzo) portati a nuovo	2.200.000
--------------------	--------------------	---	------------------------------------	-----------

- 3) il comune rileva che le "riserve da permessi da costruire" al 31 dicembre 2021 hanno finanziato beni demaniali e patrimoniali indisponibili per €10.500.000, già considerati nelle

riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali. Pertanto, al termine delle scritture di assestamento, riduce le “riserve da permessi da costruire” di 10.500.000 incrementando le riserve disponibili:

2.1.2.03.01.01.001	2.1.2.04.99.01.001	Riserve da permessi di costruire	a	Altre riserve distintamente indicate n.a.c.	10.500.000
--------------------	--------------------	----------------------------------	---	---	------------

- 4) Il comune attribuisce al fondo di dotazione un valore pari a 0, incrementando il nuovo conto 2.1.6.01.01.01.001 “riserve negative per beni indisponibili” nei limiti dell’ammontare delle riserve indisponibili del Patrimonio netto, previo utilizzo di tutte le riserve disponibili, salvo le quote delle riserve da permessi da costruire che si prevede di destinare al finanziamento di beni del demanio e del patrimonio indisponibile:

	2.1.1.02.01.01.001	Diversi	a	Fondo di dotazione	46.000000
2.1.2.04.99.01.001		Altre riserve distintamente indicate n.a.c.			10.500.000
2.1.6.01.01.01.001		Riserve negative per beni indisponibili			35.500.000

- 7) è adottato l’aggiornamento del modulo patrimoniale del piano dei conti integrato, con particolare attenzione ai raccordi alle voci del patrimonio netto;
- 8) è elaborato lo stato patrimoniale aggiornato al nuovo schema, attribuendo “0” a tutte le voci del patrimonio netto della colonna 2020 salvo la voce “Totale Patrimonio netto (A)” cui è imposto l’importo dello stato patrimoniale 2020, in quanto non è prevista l’applicazione retroattiva dell’aggiornamento dei principi contabili.

Di seguito, lo schema aggiornato dello Stato patrimoniale 2021 riguardante il Patrimonio netto, nel quale il totale resta inalterato rispetto a quello determinato con il precedente schema.

DENOMINAZIONE		2021	2020
A) PATRIMONIO NETTO			
	Fondo di dotazione	0,00	0,00
	Riserve	123.600.000,00	0,00
b	da capitale		0,00
c	da permessi di costruire	1.500.000,00	0,00
d	patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	122.000.000,00	0,00
e	altre riserve indisponibili	100.000,00	0,00
f	altre riserve disponibili		0,00
	Risultato economico dell’esercizio	-3.300.000,00	0,00
	Risultati economici di esercizi precedenti		0,00
	Riserve negative per beni indisponibili	-37.700.000,00	0,00
TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)		82.600.000,00	86.900.000,00

L’aggiornamento dello Stato patrimoniale al nuovo schema favorisce l’analisi della situazione patrimoniale dell’ente, evidenziando gli effetti dell’elevata incidenza dei beni indisponibili.

Nella nota integrativa sono evidenziati gli effetti dell'adozione del nuovo schema del patrimonio netto per entrambi gli esercizi.

DENOMINAZIONE		2021	2020
A) PATRIMONIO NETTO			
I	Fondo di dotazione	0,00	0,00
II	Riserve	123.600.000,00	124.600.000,00
	b da capitale		
	c da permessi di costruire	1.500.000,00	500.000,00
	d riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	122.000.000,00	124.000.000,00
	e altre riserve indisponibili	100.000,00	100.000,00
	f altre riserve disponibili		
III	Risultato economico dell'esercizio	-3.300.000,00	-5.500.000,00
IV	Risultati economici di esercizi precedenti		
V	Riserve negative per beni indisponibili	-37.700.000,00	-32.200.000,00
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	82.600.000,00	86.900.000,00

Esempio 17) Conferimenti al patrimonio netto dell'ente da altre PA

Ipotesi 17.1 (Contributo agli investimenti con conferimento al fondo di dotazione)

In attuazione di una legge, lo Stato trasferisce ad un comune un contributo di € 50.000.000 per incrementare il fondo di dotazione dell'ente, da destinare alla realizzazione di fabbricati ad uso abitativo.

In contabilità finanziaria l'ente accerta l'entrata alla voce del piano dei conti E.4.02.01.01.001 "Contributi agli investimenti da Ministeri".

In contabilità economico patrimoniale registra:

1.1.2.01.01.01.001	2.1.1.02.01.01.001	Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuti	a	Fondo di dotazione	50.000.000
--------------------	--------------------	--	---	--------------------	------------

A seguito della realizzazione, i fabbricati saranno registrati tra le attività dello Stato patrimoniale, come beni del patrimonio disponibile e, nel corso degli anni, saranno oggetto di ammortamento.

2.2.1.09.01.001	2.2.3.01.09.01.001	Ammortamento Fabbricati ad uso abitativo	a	Fondo ammortamento di Fabbricati ad uso abitativo	1.500.000
-----------------	--------------------	--	---	---	-----------

Ipotesi 17.2 (Contributo agli investimenti senza conferimento al fondo di dotazione)

In attuazione di una legge, lo Stato trasferisce ad un comune un contributo di € 50.000.000 per la realizzazione di fabbricati ad uso abitativo.

In contabilità finanziaria l'ente accerta l'entrata alla voce del piano dei conti E.4.02.01.01.001 "Contributi agli investimenti da Ministeri".

In contabilità economico patrimoniale registra:

1.3.2.04.01.01.001	1.3.2.01.01.001	Crediti da Contributi agli investimenti da Ministeri	a	Contributi agli investimenti da Ministeri	50.000.000
--------------------	-----------------	--	---	---	------------

A fine esercizio, gli investimenti non sono stati realizzati e il contributo è interamente sospeso:

1.3.2.01.01.001	2.5.3.01.01.01.001	Contributi agli investimenti da Ministeri	a	Contributi agli investimenti da Ministeri	50.000.000
-----------------	--------------------	---	---	---	------------

Una volta realizzati e consegnati al Comune, i fabbricati sono iscritti nell'attivo dello SP e annualmente, nell'ambito delle scritture di assestamento degli esercizi successivi, si rileva l'ammortamento e la quota annuale del contributo agli investimenti

2.2.1.09.01.001	2.2.3.01.09.01.001	Ammortamento Fabbricati ad uso abitativo	a	Fondo ammortamento di Fabbricati ad uso abitativo	1.500.000
-----------------	--------------------	--	---	---	-----------

2.5.3.01.01.01.001	1.3.3.01.01.001	Contributi agli investimenti da Ministeri	a	Quota annuale di contributi agli investimenti da Ministeri	1.500.000
--------------------	-----------------	---	---	--	-----------

Ipotesi 17.3 (contributo agli investimenti destinato alla realizzazione di beni demaniali, con conferimento al fondo di dotazione)

In attuazione di una legge, lo Stato trasferisce ad un comune un contributo di € 50.000.000 per incrementare il fondo di dotazione dell'ente, da destinare alla realizzazione di un nuovo ponte.

In contabilità finanziaria l'ente accerta l'entrata alla voce del piano dei conti E.4.02.01.01.001 "Contributi agli investimenti da Ministeri".

In contabilità economico patrimoniale si registra:

1.1.2.01.01.01.001	2.1.1.02.01.01.001	Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuti	a	Fondo di dotazione	50.000.000
--------------------	--------------------	--	---	--------------------	------------

A seguito della realizzazione del ponte e l'iscrizione del bene demaniale nell'attivo patrimoniale, è necessario incrementare di pari importo le riserve indisponibili. A tal fine, se le riserve disponibili non sono capienti per consentire l'incremento delle riserve indisponibili, si utilizzano le "riserve negative per beni indisponibili":

1.2.2.01.01.01.001	1.2.2.04.02.01.001	Infrastrutture demaniali	a	Diversi	50.000.000
--------------------	--------------------	--------------------------	---	---------	------------

	2.4.2.01.01.01.001		Immobilizzazioni materiali in costruzione	45.000.000	
			Debiti vs fornitori	5.000.000	
	2.1.2.04.02.01.001	Diversi	a	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	50.000000
2.1.2.04.99.01.001		Altre riserve distintamente indicate n.a.c.		10.000.000	
2.1.6.01.01.01.001		Riserve negative per beni indisponibili		40.000.000	

nel corso degli anni, il ponte sarà oggetto di ammortamento. A seguito dell'ammortamento si riducono le riserve per beni indisponibili, migliorando prioritariamente le riserve negative per beni indisponibili e la voce "Risultati economici di esercizi precedenti" se negativa, e poi le riserve disponibili:

2.2.1.09.12.001	2.2.3.01.09.01.011	Ammortamento Infrastrutture stradali	a	Fondi ammortamento di Infrastrutture stradali	1.500.000
2.1.2.04.02.01.001	2.1.6.01.01.01.001	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	a	Riserve negative per beni indisponibili	1.500.000

Ipotesi 17.4 (contributo agli investimenti destinato alla realizzazione di beni demaniali senza conferimento al fondo di dotazione)

In attuazione di una legge, lo Stato trasferisce ad un comune un contributo di € 50.000.000 per la realizzazione di un nuovo ponte.

In contabilità finanziaria l'ente accerta l'entrata alla voce del piano dei conti E.4.02.01.01.001 "Contributi agli investimenti da Ministeri".

In contabilità economico patrimoniale il Comune registra:

1.3.2.04.01.01.001	1.3.2.01.01.001	Crediti da Contributi agli investimenti da Ministeri	a	Contributi agli investimenti da Ministeri	50.000.000
--------------------	-----------------	--	---	--	------------

A fine esercizio, gli investimenti non sono stati realizzati e il contributo è interamente sospeso:

1.3.2.01.01.001	2.5.3.01.01.01.001	Contributi agli investimenti da Ministeri	a	Contributi agli investimenti da Ministeri	50.000.000
-----------------	--------------------	---	---	---	------------

A seguito della realizzazione del ponte e l'iscrizione del bene demaniale nell'attivo patrimoniale, è necessario incrementare di pari importo le riserve indisponibili. A tal fine, se le riserve disponibili non sono capienti per consentire l'incremento delle riserve indisponibili, si utilizzano le "riserve negative per beni indisponibili":

1.2.2.01.01.01.001		Infrastrutture demaniali	a	Diversi	50.000.000
	1.2.2.04.02.01.001			Immobilizzazioni materiali in costruzione	45.000.000
	2.4.2.01.01.01.001			Debiti vs fornitori	5.000.000

	2.1.2.04.02.01.001	Diversi	a	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	50.000.000
2.1.2.04.99.01.001		Altre riserve distintamente indicate n.a.c.			10.000.000
2.1.6.01.01.01.001		Riserve negative per beni indisponibili			40.000.000

Annualmente, nell'ambito delle scritture di assestamento degli esercizi successivi, si rileva l'ammortamento, la quota annuale del contributo agli investimenti e si riducono le riserve per beni indisponibili, migliorando prioritariamente le riserve negative per beni indisponibili e la voce "Risultati economici di esercizi precedenti" se negativa, e poi le riserve disponibili.

2.2.1.09.12.001	2.2.3.01.09.01.011	Ammortamento Infrastrutture stradali	a	Fondi ammortamento di Infrastrutture stradali	1.500.000
2.1.2.04.02.01.001	2.1.6.01.01.01.001	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	a	Riserve negative per beni indisponibili	1.500.000

2.5.3.01.01.01.001	1.3.3.01.01.001	Contributi agli investimenti da Ministeri	a	Quota annuale di contributi agli investimenti da Ministeri	1.500.000
--------------------	-----------------	---	---	--	-----------

Esempio n. 18 – Donazione da privati

Ipotesi 18.1 (donazione vincolata alla realizzazione di fabbricati ad uso abitativo)

A seguito della donazione da parte di un cittadino di 50 milioni per la realizzazione di fabbricati ad uso abitativo, un comune accerta l'entrata in contabilità finanziaria alla voce del piano dei conti E.4.02.02.01.001 "Contributi agli investimenti da Famiglie".

In contabilità economico patrimoniale il Comune registra:

1.3.2.04.04.01.001	1.3.2.02.01.001	Crediti da Contributi agli investimenti da famiglie	a	Contributi agli investimenti da famiglie	50.000.000
--------------------	-----------------	---	---	--	------------

A fine esercizio, gli investimenti non sono stati realizzati e il contributo è interamente sospeso:

1.3.2.02.01.001	2.5.3.01.02.01.001	Contributi agli investimenti da famiglie	a	Contributi agli investimenti da famiglie	50.000.000
-----------------	--------------------	--	---	--	------------

Una volta realizzati, i fabbricati sono iscritti nell'attivo dello SP e annualmente, nell'ambito delle scritture di assestamento degli esercizi successivi, si rileva l'ammortamento e la quota annuale del contributo agli investimenti:

2.2.1.09.01.001	2.2.3.01.09.01.001	Ammortamento Fabbricati ad uso abitativo	a	Fondo ammortamento di Fabbricati ad uso abitativo	1.500.000
-----------------	--------------------	--	---	---	-----------

2.5.3.01.02.01.001	1.3.3.02.01.001	Contributi agli investimenti da famiglie	a	Quota annuale di contributi agli investimenti da Famiglie	1.500.000
--------------------	-----------------	--	---	---	-----------

Ipotesi 18.2 (donazione vincolata alla realizzazione di beni demaniali)

A seguito della donazione da parte di un cittadino di 50 milioni per la realizzazione di un ponte, un comune accerta l'entrata in contabilità finanziaria alla voce del piano dei conti E.4.02.02.01.001 "Contributi agli investimenti da Famiglie".

Nell'esercizio in cui il comune riceve la donazione, le scritture contabili sono le stesse indicate nell'esempio n. 1.

Nell'esercizio in cui il ponte è realizzato, in contabilità economico patrimoniale, a seguire delle scritture riguardanti l'iscrizione del bene nell'attivo patrimoniale, sono costituite le riserve

indisponibili, riducendo prioritariamente le riserve disponibili e la voce Risultati economici di esercizi precedenti, se positive e, in caso di incapienza, a valere delle riserve negative per beni indisponibili:

1.2.2.01.01.01.001		Infrastrutture demaniali	a	Diversi		50.000.000
	1.2.2.04.02.01.001			Immobilizzazioni materiali in costruzione	45.000.000	
	2.4.2.01.01.01.001			Debiti vs fornitori	5.000.000	
	2.1.2.04.02.01.001	Diversi	a	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali		50.000.000
2.1.2.04.99.01.001		Altre riserve distintamente indicate n.a.c.			10.000.000	
2.1.6.01.01.01.001		Riserve negative per beni indisponibili			40.000.000	

Annualmente, nell'ambito delle scritture di assestamento degli esercizi successivi, si rileva l'ammortamento, la quota annuale del contributo agli investimenti e la riduzione delle riserve indisponibili, migliorando prioritariamente le riserve negative per beni indisponibili e la voce "Risultati economici di esercizi precedenti" se negativa, e poi le riserve disponibili

2.2.1.09.12.001	2.2.3.01.09.01.011	Ammortamento Infrastrutture stradali	a	Fondi ammortamento di Infrastrutture stradali		1.500.000
2.5.3.01.02.01.001	1.3.3.02.01.001	Contributi agli investimenti da famiglie	a	Quota annuale di contributi agli investimenti da Famiglie		1.500.000
2.1.2.04.02.01.001	2.1.6.01.01.01.001	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	a	Riserve negative per beni indisponibili		1.500.000

Esempio 19) La contabilizzazione dei permessi di costruire

Nel corso dell'esercizio 2021 il comune accerta entrate per permessi di costruire pari a € 12.000.000 e in contabilità economico patrimoniale registra:

1.3.2.08.04.10.001	5.2.9.02.01.001	Crediti da permessi di costruire	a	Permessi di costruire	12.000.000
--------------------	-----------------	----------------------------------	---	-----------------------	------------

Nel corso del medesimo esercizio, un'impresa, che nell'esercizio precedente aveva ottenuto il permesso di costruire ed effettuato il pagamento degli oneri concessori per €5.000.000, avendo rinunciato o interrotto la realizzazione delle opere assentite, chiede al Comune la restituzione delle somme versate.

Al riguardo si rappresenta che, qualora un privato rinunci ad effettuare i lavori e pertanto non utilizzi il permesso di costruire, o interrompa i lavori prima della conclusione, l'Amministrazione è tenuta alla restituzione solo in caso di previsione regolamentare.

A seguito della rinuncia o interruzione dei lavori e della richiesta di restituzione delle somme già versate da parte di un privato, nel caso di previsione regolamentare e nel rispetto della stessa, effettuate le necessarie verifiche il Comune impegna € 5.000.000 alla voce U.2.05.04.05.001 "Rimborsi in conto capitale a Imprese di somme non dovute o incassate in eccesso" e, in contabilità economico patrimoniale registra l'onere determinato dalla restituzione all'impresa dei permessi di costruire e il correlato debito.

5.1.9.01.01.005	2.4.7.04.01.02.001	Rimborsi in conto capitale a Imprese di somme non dovute o incassate in eccesso	a	Rimborsi in conto capitale a Imprese di somme non dovute o incassate in eccesso	5.000.000
-----------------	--------------------	---	---	---	-----------

Per lo stesso importo si provvede alla riduzione delle riserve da permessi da costruire, a meno che non siano state già utilizzate, ad esempio per la copertura di perdite o per incrementare le riserve indisponibili. La riduzione delle riserve da permessi da costruire è prioritariamente destinata alla copertura della riserva negativa, al ripiano delle perdite e infine ad incremento delle riserve disponibili.

Ai fini dell'esempio, si ipotizza che i € 5.000.000 di permessi rilasciati l'esercizio precedente erano stati interamente destinati al finanziamento di opere di urbanizzazione non ancora realizzate (e non di spese correnti), e per € 4.000.000 erano stati utilizzati a ripiano delle perdite dell'esercizio. Pertanto le "riserve da permessi di costruire" sono ridotte di €1.000.000 incrementando le riserve disponibili:

2.1.2.03.01.01.001	2.1.2.04.99.01.001	Riserve da permessi di costruire	a	Altre riserve distintamente indicate n.a.c	1.000.000
--------------------	--------------------	----------------------------------	---	--	-----------

Nel corso del medesimo esercizio, sono consegnate al comune infrastrutture demaniali di importo pari a € 10.000.000, finanziate con i permessi di costruire rilasciati negli anni precedenti e accantonati nelle riserve del patrimonio netto ed è impegnata la spesa relativa all'ultimo stato di

avanzamento dei lavori, pari a € 2.000.000. A seguire delle scritture riguardanti l'iscrizione del bene nell'attivo patrimoniale, sono costituite le riserve indisponibili, riducendo le riserve per i permessi di costruire:

1.2.2.01.01.01.001		Infrastrutture demaniali	a	Diversi		10.000.000
	1.2.2.04.02.01.001			Immobilizzazioni materiali in costruzione	8.000.000	
	2.4.2.01.01.01.001			Debiti vs fornitori	2.000.000	
2.1.2.03.01.01.001	2.1.2.04.02.01.001	Riserve da permessi di costruire	a	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali		10.000.000

Nel caso di opere che non hanno natura demaniale o patrimoniale indisponibile non è effettuata la registrazione di riduzione delle riserve per permessi di costruire.

Se le riserve da permessi di costruire non sono capienti, si riducono le eventuali altre riserve disponibili o si utilizzano le “riserve negative per beni indisponibili”.

In sede di assestamento è necessario iscrivere nella riserva del patrimonio netto i permessi di costruire non destinati al finanziamento delle spese correnti.

A tal fine, ipotizzando che la quota dei permessi di costruire dell'esercizio destinata alla realizzazione di opere di urbanizzazione sia pari a € 8.000.000, si registra:

5.2.9.02.01.001	2.1.2.03.01.01.001	Permessi di costruire	a	Riserve da permessi di costruire		8.000.000
-----------------	--------------------	-----------------------	---	----------------------------------	--	-----------

Il saldo residuo del conto 5.2.9.02.01.001 Permessi di costruire, pari a € 4.000.000, confluisce nella voce del conto economico E24a “Proventi da permessi da costruire” (Proventi straordinari).

Le riserve così costituite riguardano sia opere di urbanizzazione di natura demaniale e del patrimonio indisponibile, sia opere di urbanizzazione del patrimonio disponibile. Quando le opere di urbanizzazione demaniali o del patrimonio indisponibile sono iscritte nell'attivo patrimoniale si incrementano le riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali riducendo le riserve da permessi di costruire.

Esempio 20) Prima applicazione dell'aggiornamento del paragrafo 3 riguardante la registrazione dei debiti finanziari e della concessione dei crediti

A seguito dell'aggiornamento riguardante le modalità di contabilizzazione dei debiti e dei crediti finanziari, per il quale sia l'accertamento delle entrate riguardanti l'accensione dei prestiti, sia l'impegno delle spese riguardanti la concessione dei crediti, non determinano effetti economici

patrimoniali, in occasione delle scritture di assestamento effettuate ai fini del rendiconto 2021 si procede alle seguenti registrazioni:

- 1) gli enti che, a seguito dell'accertamento di entrate da prestiti ancora non riscosse, hanno iscritto nel proprio stato patrimoniale sia il credito che il debito nei confronti dell'Istituto finanziatore, cancellano il credito e il debito nei confronti dell'istituto finanziatore con registrazioni analoghe alla seguente (da definire in relazione alla natura del credito e del debito):

2.4.1.04.03.03.001	1.3.2.08.04.99.001	Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese	a	Crediti verso altri soggetti		
--------------------	--------------------	--	---	------------------------------	--	--

Nell'esercizio successivo, a seguito dell'incasso del finanziamento, il debito nei confronti dell'Istituto finanziatore sarà registrato con la seguente scrittura:

1.3.4.01.01.01.001	2.4.1.04.03.03.001	Istituto tesoriere/cassiere	a	Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese		
--------------------	--------------------	-----------------------------	---	--	--	--

- 2) gli enti che in contabilità finanziaria hanno residui attivi riguardanti finanziamenti della Cassa depositi e prestiti contabilizzati con modalità diverse da quelle previste dal paragrafo 3.18 del principio applicato della contabilità finanziaria riclassificano tali residui dal titolo 6 "Accensione di prestiti" al titolo 5 "Entrate da riduzione di attività finanziarie" E.5.04.07.01.000 (Prelievi da depositi bancari), seguendo le modalità previste dal paragrafo 9.1 del medesimo principio applicato della contabilità finanziaria, che consente la reimputazione di un residuo attivo ad un titolo di bilancio differente da quello inizialmente attribuito attraverso una rettifica in aumento ed una corrispondente riduzione dei residui attivi. Il residuo attivo riclassificato rappresenta il credito nei confronti della Cassa Depositi e prestiti formatosi a suo tempo, a seguito del versamento del finanziamento in un conto di deposito intestato all'Ente presso la Cassa depositi e prestiti.

Nelle scritture economico patrimoniali è effettuata la seguente registrazione:

1.3.4.02.01.01.001	1.3.2.08.04.99.001	Depositi bancari	a	Crediti verso altri soggetti		
--------------------	--------------------	------------------	---	------------------------------	--	--

- 3) gli enti che, a seguito dell'accertamento di entrate da prestiti ancora non riscosse, hanno iscritto nel proprio stato patrimoniale solo il credito nei confronti dell'Istituto finanziatore (ad esempio derivanti da residui attivi alla data di elaborazione del primo stato patrimoniale armonizzato), cancellano il credito registrando l'emersione di insussistenze dell'attivo:

5.1.2.01.01.001	1.3.2.08.04.99.001	Insussistenze dell'attivo	a	Crediti verso altri soggetti	1.700.000	
-----------------	--------------------	---------------------------	---	------------------------------	-----------	--

Esempio 21) Le scritture di assestamento

Al termine dell'esercizio XX, l'ente EETT esegue le operazioni di chiusura e assestamento delle scritture contabili.

In particolare, l'ente rileva:

- 1) i risconti attivi, ovvero la quota di costi/oneri di competenza economica di esercizi successivi, che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio in chiusura.

Esempio: nell'esercizio appena concluso, a fronte della liquidazione della spesa di € 2.000.000 relativa al premio semestrale ottobre-marzo della polizza RCA riguardante le autovetture ha registrato il costo nelle scritture economico patrimoniale. Considerato che la quota di costo per premi assicurativi relativi al periodo gennaio-marzo è di competenza economica dell'anno successivo, l'ente procede alla rilevazione del risconto attivo:

1.4.2.01.01.01.001	2.1.9.03.01.003	Risconti attivi	a	Premi di assicurazione per responsabilità civile verso terzi	994.540
--------------------	-----------------	-----------------	---	--	---------

All'apertura delle scritture del nuovo esercizio si registra la chiusura del risconto attivo con contestuale imputazione del costo di competenza al nuovo anno.

- 2) i risconti passivi, ovvero la quota di ricavi/proventi di competenza economia di esercizi successivi, che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio in chiusura.

Esempio 2.1: nell'esercizio appena concluso l'ente ha accertato e incassato contributi agli investimenti da Ministeri per €5.000.000 vincolato alla realizzazione di una biblioteca regionale (investimenti diretti). Alla data del 31 dicembre l'appalto per la realizzazione dell'opera in 5 anni è stato aggiudicato e l'ente ha pagato il primo SAL di € 1.000.000. Il risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'ente è determinato considerando la costituzione del fondo pluriennale vincolato di € 4.000.000. In attuazione del paragrafo 4.4.2 del principio applicato della contabilità economico patrimoniale l'intero importo del provento registrato nel corso dell'esercizio in relazione all'accertamento del contributo non è di competenza economica dell'esercizio in chiusura e si procede, nell'ambito delle scritture di assestamento, a sospenderlo economicamente per l'intero importo, così che non confluisca nel Conto economico, utilizzando la seguente registrazione

1.3.2.01.01.001	2.5.3.01.01.01.001	Contributi agli investimenti da Ministeri	a	Contributi agli investimenti da Ministeri	5.000.000
-----------------	--------------------	---	---	---	-----------

A seguito della realizzazione dell'opera, dell'iscrizione del cespite nell'attivo patrimoniale e del suo utilizzo, il contributo agli investimenti da Ministeri, precedentemente sospeso, sarà annualmente ridotto per un ammontare proporzionale alla quota di ammortamento del bene finanziato, con la rilevazione per pari importo del provento di competenza economica "quota annuale di contributo agli investimenti.

Esempio 2.2: nell'esercizio appena concluso l'ente ha accertato e incassato contributi agli investimenti da Ministeri per €5.000.000 vincolati alla realizzazione di investimenti, anche indiretti, riguardanti XXX. L'ente delibera di realizzare l'investimento attraverso i comuni del proprio territorio. Alla data del 31 dicembre non sono stati ancora individuati i comuni attuatori e l'intero importo del contributo accertato confluisce nella quota vincolata del risultato di amministrazione. In attuazione del paragrafo 4.4.1 del principio applicato della contabilità economico patrimoniale l'intero importo del provento registrato nel corso dell'esercizio in relazione all'accertamento del contributo non è di competenza economica dell'esercizio in chiusura e l'ente procede a sospendere economicamente il provento per l'intero ammontare, così che non confluisca nel Conto Economico.

1.3.2.01.01.001	2.5.3.01.01.01.001	Contributi agli investimenti da Ministeri	a	Contributi agli investimenti da Ministeri	5.000.000
-----------------	--------------------	---	---	---	-----------

Il Contributo agli investimenti da Ministeri di € 5.000.000, precedentemente sospeso, sarà annualmente ridotto, negli esercizi successivi, per un ammontare corrispondente agli oneri per i contributi agli investimenti correlati di competenza di ciascun esercizio a fronte della rilevazione del provento “quota annuale di contributo agli investimenti”.

Esempio 2.3: nell’esercizio appena concluso l’ente ha contratto un mutuo di € 3.000.000, interamente accertato e incassato, per finanziare la realizzazione di un impianto di video sorveglianza. L’ente delibera di realizzare l’investimento attraverso i comuni del proprio territorio. Alla data del 31 dicembre l’appalto per la realizzazione dell’opera in 3 anni è stato aggiudicato e l’ente ha pagato il primo SAL di € 1.000.000. Il risultato di amministrazione al 31 dicembre dell’ente è determinato considerando la costituzione del fondo pluriennale vincolato di € 2.000.000. Poiché la contrazione di un debito di finanziamento non può mai dare luogo all’insorgere di ricavi o proventi, l’operazione non può in alcun modo determinare la formazione di risconti passivi.

- 3) I ratei attivi, ovvero la quota di ricavi/proventi di competenza dell’esercizio in corso con manifestazione finanziaria nell’esercizio successivo;

Esempio: il 1° settembre dell’esercizio appena concluso, a seguito della firma del contratto di locazione di un terreno di proprietà dell’ente che prevede un canone semestrale posticipato di € 60.000, l’ente accerta l’entrata con imputazione all’esercizio successivo. Considerato che la quota di canone relativa al periodo settembre-dicembre è in parte di competenza economica dell’esercizio appena chiuso, nel corso nell’ambito delle scritture di assestamento si registrano ratei attivi per € 40.442.

1.4.1.01.01.01.001	1.2.4.02.01.001	Ratei attivi	a	Fitti di terreni e diritti di sfruttamento di giacimenti e risorse naturali	40.442
--------------------	-----------------	--------------	---	---	--------

All’apertura delle scritture del nuovo anno si procede immediatamente alla chiusura dei ratei attivi in modo che, al momento della manifestazione finanziaria dell’operazione, il saldo del conto “Fitti di terreni e diritti di sfruttamento di giacimenti e risorse naturali” individui l’ammontare di competenza economica dell’esercizio. Al riguardo si rappresenta che in contabilità finanziaria l’accertamento dell’entrata da locazione è stato registrato nell’esercizio precedente con imputazione al nuovo anno:

1.2.4.02.01.001	1.4.1.01.01.01.001	Fitti di terreni e diritti di sfruttamento di giacimenti e risorse naturali	a	Ratei attivi	40.442
-----------------	--------------------	---	---	--------------	--------

- 4) I ratei passivi, ovvero la quota di costi/oneri di competenza dell’esercizio in corso con manifestazione finanziaria nell’esercizio successivo.

Esempio: il 1° luglio dell’esercizio appena concluso, a seguito dell’incasso delle entrate di un mutuo che comporta interessi passivi annuali da corrispondere in via posticipata (30 giugno di ogni anno) per euro 600.000, l’ente impegna le spese relative al piano di ammortamento (quota capitale e quota interessi) con imputazione a ciascuno degli esercizi considerati nel piano di ammortamento, a decorrere dall’esercizio successivo. Al termine dell’esercizio in cui sono state incassate le entrate derivanti dal finanziamento, è necessario valutare la competenza economica per la quota di interessi passivi già maturata. Considerato che la quota di interessi passivi relativa al periodo luglio-

dicembre è un costo di competenza economica dell'esercizio appena chiuso, nell'ambito delle scritture di assestamento si registrano ratei passivi per € 302.466.

3.1.1.04.02.001	2.5.1.03.01.01.001	Interessi passivi su mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine ad altri soggetti	a	Ratei di debito su altri costi	302.466
-----------------	--------------------	--	---	--------------------------------	---------

All'apertura delle scritture del nuovo anno si procede immediatamente alla chiusura dei ratei passivi in modo che, al momento della manifestazione finanziaria dell'operazione, il saldo del conto "Interessi passivi su mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine ad altri soggetti" individui l'ammontare di competenza economica dell'esercizio.

- 5) Gli ammortamenti dell'esercizio applicando i coefficienti previsti dall'Allegato n. 4/3, D.LGS. n. 118/2011 ai cespiti iscritti nel registro beni ammortizzabili:

2.2.2.02.01.002	1.2.1.03.07.01.001	Ammortamento Software acquistato da terzi	a	Acquisto software	100.000
-----------------	--------------------	---	---	-------------------	---------

2.2.1.01.01.001	2.2.3.01.01.01.001	Ammortamento Mezzi di trasporto stradali	a	Fondo ammortamento mezzi di trasporto stradale	350.000
-----------------	--------------------	--	---	--	---------

Considerato che l'acquisto delle autovetture è stato interamente finanziato da un contributo dello Stato (registrato tra i risconti passivi), si provvede alla riduzione del risconto passivo per un importo pari a quello dell'ammortamento.

2.5.3.01.01.01.001	1.3.3.01.01.001	Contributi agli investimenti da Ministeri	a	Quota annuale contributi agli investimenti da ministeri	350.000
--------------------	-----------------	---	---	---	---------

- 6) Le fatture da ricevere, che corrispondono alle spese dichiarate liquidabili in occasione del riaccertamento ordinario dei residui.

Esempio 6.1 nell'esercizio appena concluso, l'ente ha ricevuto merci per le quali è stato assunto l'impegno di 1.220.000. Alla data del 31 dicembre, non è ancora stata trasmessa la fattura. Nel corso del riaccertamento ordinario dei residui, l'impegno è dichiarato liquidabile.

2.1.1.01.02.001	2.4.8.01.01.01.001	Carta, cancelleria e stampati	a	Fatture da ricevere	1.220.000
-----------------	--------------------	-------------------------------	---	---------------------	-----------

Nell'esercizio successivo, a seguito del ricevimento della fattura, si procede alla liquidazione della spesa dichiarata liquidabile nell'esercizio precedente ed alla seguente registrazione in contabilità economico patrimoniale

2.4.8.01.01.01.001	2.4.2.01.01.01.001	Fatture da ricevere	a	Debiti verso fornitori	1.220.000
--------------------	--------------------	---------------------	---	------------------------	-----------

Esempio 6.2 nell'esercizio appena concluso, l'ente ha usufruito di un servizio rilevante ai fini Iva (aliquota 22%) per euro 122.000. Alla data del 31 dicembre, la relativa spesa è stata impegnata ma non liquidata, in quanto la fattura non è pervenuta entro il termine dell'esercizio. Nel corso del riaccertamento ordinario dei residui, l'impegno è dichiarato liquidabile per l'intero importo. In

contabilità economico patrimoniale è rilevato il costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo al netto dell'IVA a credito.

2.1.1.01.02.001	2.4.8.01.01.01.001	Carta, cancelleria e stampati	a	Fatture da ricevere	100.000
-----------------	--------------------	-------------------------------	---	---------------------	---------

Nell'esercizio successivo, a seguito del ricevimento della fattura, l'ente procede alla liquidazione della spesa dichiarata liquidabile nell'esercizio precedente, e alla seguente registrazione in contabilità economico patrimoniale, con rilevazione del credito IVA:

	2.4.2.01.01.01.001	Diversi	a	Debiti verso fornitori	122.000
2.4.8.01.01.01.001		Fatture da ricevere			100.000
1.3.2.01.01.03.002		Iva a credito			22.000

In sede di verifica della corrispondenza tra i residui passivi e i debiti si dovrà tenere conto delle differenze riguardanti la quota IVA nell'impegno dichiarato liquidabile.

La registrazione dei ricavi in attesa dell'emissione della fattura è effettuata nel corso dell'esercizio a seguito dell'accertamento delle entrate relative alla vendita di beni e servizi rilevanti ai fini Iva.

Ad esempio, a seguito dell'accertamento di entrate di € 122.000 derivanti dalla vendita di beni di consumo nell'ambito dell'attività commerciale dell'ente (aliquota 22%), in attesa dell'emissione della fattura si registra il ricavo per la vendita di beni di consumo al netto dell'IVA a debito:

1.3.2.09.01.01.001	1.2.1.01.01.001	Fatture da emettere	a	Ricavi dalla vendita di beni di consumo	100.000
--------------------	-----------------	---------------------	---	---	---------

A seguito dell'emissione della fattura si registra:

1.3.2.02.01.01.001		Crediti da proventi dalla vendita di beni	a	Diversi	122.000
	1.3.2.09.01.01.001			Fatture da emettere	100.000
	2.4.5.06.01.01.001			IVA a debito	22.000

Con riferimento ai ricavi "in attesa della fattura" il sistema informativo contabile dell'ente conserva extra-contabilmente le informazioni riguardanti l'IVA, al fine di consentire la registrazione del debito IVA quando viene emessa la fattura. Tali informazioni sono necessarie anche per verificare la corrispondenza tra i residui attivi e i crediti.

- 7) Sopravvenienze attive, ovvero ricavi e/o proventi di competenza economica di esercizi precedenti, che derivano da incrementi a titolo definitivo del valore di attività

Esempio 7.1: a seguito del riconoscimento formale del maggior importo (€100.000) di un credito esigibile riguardante ricavi derivanti dalla vendita di beni consegnati due anni prima, effettuato nel corso del riaccertamento ordinario dei residui attraverso l'accertamento dell'entrata imputata all'esercizio in chiusura, in contabilità economico patrimoniale, si procede alla seguente registrazione.

1.3.2.02.01.01.001	5.2.3.99.99.001	Crediti da proventi dalla vendita di beni	a	Altre sopravvenienze attive	100.000
--------------------	-----------------	---	---	-----------------------------	---------

Esempio 7.2: a seguito del riconoscimento formale del maggior importo (€100.000) di un credito esigibile riguardante ricavi derivanti dalla vendita di beni consegnati nel corso dell'esercizio in chiusura, effettuato nel corso del riaccertamento ordinario dei residui attraverso l'accertamento dell'entrata imputata all'esercizio in chiusura, in contabilità economico patrimoniale, considerato che il credito riguarda un ricavo di competenza dell'esercizio in chiusura, si procede alla seguente registrazione che rileva un ricavo e non una sopravvenienza.

1.3.2.02.01.01.001	1.2.1.01.01.001	Crediti da proventi dalla vendita di beni	a	Ricavi dalla vendita di beni di consumo	100.000
--------------------	-----------------	---	---	---	---------

Esempio 7.3: nel 2020, a seguito della riscossione di un residuo attivo di € 300.000 esigibile nel 2018 definitivamente cancellato nel 2019 da tutte le scritture contabili in quanto erroneamente ritenuto assolutamente inesigibile, si procede al riconoscimento formale del maggior importo del credito esigibile attraverso una rettifica in aumento dei residui attivi. Il residuo attivo cancellato riguarda il credito relativo ad un canone di affitto triennale di un terreno, da riscuotere anticipatamente nel 2018.

In contabilità economico patrimoniale si procede alla seguente registrazione dopo avere verificato che:

- nel 2019 il credito era stato cancellato con contestuale riduzione del fondo svalutazione crediti precedentemente accantonato per l'intero importo del credito,
- il credito deriva per € 200.000 da canoni di competenza economica degli esercizi 2018 e 2019 e per € 100.000 da canoni di competenza economica dell'esercizio in chiusura.

1.3.2.02.02.01.001		Crediti da fitti, noleggi e locazioni		Diversi	300.000
	5.2.3.99.99.001		a	Altre sopravvenienze attive	200.000
	1.2.4.02.01.001		a	Fitti di terreni e diritti di sfruttamento di giacimenti e risorse naturali	100.000

Esempio 7.4: a seguito della riscossione di un residuo attivo di € 100.000 stralciato solo dalle scritture della contabilità finanziaria, si procede al riconoscimento formale del maggior importo di un credito esigibile attraverso una rettifica in aumento dei residui attivi, che non rileva per le scritture economico patrimoniali nelle quali il credito risulta registrato, svalutato per l'intero importo. A seguito della riscossione del credito occorre ridurre l'ammontare del fondo svalutazioni crediti (FSC) per € 100.000 e rilevare, per lo stesso importo, sopravvenienze attive.

2.2.4.01.01.01.0011	15.2.3.99.99.001	Fondo svalutazione crediti	a	Altre sopravvenienze attive	100.000
---------------------	------------------	----------------------------	---	-----------------------------	---------

8) Insussistenze dell'attivo (emerse nel corso del riaccertamento ordinario dei residui)

Esempio 8.1: nell'ambito del riaccertamento ordinario dei residui l'ente cancella un residuo attivo relativo a un trasferimento dallo Stato di € 1.500.000 per il quale non era stato effettuato l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) e al fondo svalutazione crediti (FSC). In contabilità economico patrimoniale si procede alla seguente registrazione

5.1.2.01.01.001	1.3.2.03.01.01.001	Insussistenze dell'attivo	a	Crediti per Trasferimenti correnti da Ministeri	1.500.000
-----------------	--------------------	---------------------------	---	---	-----------

Esempio 8.2: nell'ambito del riaccertamento ordinario dei residui l'ente cancella in via definitiva un residuo attivo relativo ad un credito derivante da sponsorizzazioni di € 1.500.000. Trattasi di un credito che ha concorso alla determinazione del FCDE ed accantonato nel FSC per l'intero importo del credito.

2.2.4.01.01.01.0011	1.3.2.03.01.01.001	Fondo svalutazione crediti	a	Crediti per Trasferimenti correnti da Ministeri	1.500.000
---------------------	--------------------	----------------------------	---	---	-----------

Esempio 8.3: nell'ambito del riaccertamento ordinario dei residui l'ente stralcia dal conto del bilancio residui attivi per € 5.000.000. Ai fini della contabilità economico patrimoniale lo stralcio dei crediti dal conto del bilancio rileva solo ai fini della determinazione dell'accantonamento al Fondo svalutazione crediti (FSC), cui si rinvia.

Esempio 8.4 l'ente delibera di non dare corso alla realizzazione di un intervento per il quale è stata sostenuta la relativa spesa di progettazione, registrata nell'attivo patrimoniale tra le "immobilizzazioni in corso". La cancellazione delle immobilizzazioni in corso, non rilevante per le scritture della contabilità finanziaria, determina la formazione di insussistenze dell'attivo.

5.1.2.01.01.001	1.2.2.04.02.01.001	Insussistenze dell'attivo	a	Immobilizzazioni materiali in costruzione	1.000.000
-----------------	--------------------	---------------------------	---	---	-----------

9) Insussistenze del passivo

Esempio 9.1: nell'ambito del riaccertamento ordinario dei residui l'ente cancella un residuo passivo relativo all'acquisizione di servizi di € 1.000.000, in quanto il relativo debito è prescritto. In contabilità economico patrimoniale si registra:

2.4.2.01.01.01.001	5.2.2.01.01.001	Debiti verso fornitori	a	Insussistenze del passivo	1.000.000
--------------------	-----------------	------------------------	---	---------------------------	-----------

Esempio 9.2: a seguito dello scioglimento anticipato del consiglio comunale, il mandato del sindaco si chiude senza avere raggiunto la durata minima di 30 mesi prevista dall'art. 1, comma 719, della legge n. 296/2006 per l'erogazione dell'indennità di fine mandato. In sede di elaborazione del rendiconto, l'accantonamento costituito nel risultato di amministrazione per l'indennità di fine mandato del sindaco viene svincolato. In contabilità economico patrimoniale, nell'ambito delle scritture di assestamento si registra l'insussistenza del passivo con la seguente registrazione.

2.2.9.99.99.99.999	5.2.2.01.01.001	Altri fondi – Indennità di fine mandato	a	Insussistenze del passivo	1.000.000
--------------------	-----------------	---	---	---------------------------	-----------

10) Accantonamenti ai fondi rischi, per fronteggiare perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminabili o l'ammontare o la data di sopravvenienza.

Esempio 10.1 nel corso del riaccertamento ordinario dei residui, a seguito dell'emersione del maggior importo di un debito dell'ente di € 8.000 esigibile riguardante il compenso ad un consulente per una prestazione resa due anni prima, è avviata la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio. In applicazione del principio contabile generale n. 9 della prudenza di cui all'allegato n. 1 al presente decreto, nelle more del riconoscimento del debito, in contabilità finanziaria, in sede di approvazione del rendiconto, sono accantonate le risorse necessarie alla copertura. In contabilità economico patrimoniale, nell'ambito delle scritture di assestamento, si procede alla seguente registrazione:

2.4.3.99.99.001	2.2.9.99.99.99.999	Altri accantonamenti n.a.c. –	a	Altri fondi – Riconoscimento	8.000
-----------------	--------------------	-------------------------------	---	------------------------------	-------

		Riconoscimento debiti fuori bilancio XXX	debito fuori bilancio XXX	
--	--	--	---------------------------	--

Nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è formalmente riconosciuto, l'ente impegna la spesa di € 8.000. A seguito della liquidazione di spesa, in contabilità economico patrimoniale si registra:

2.1.2.01.08.001	2.4.7.04.03.01.001	Incarichi libero professionali di studi, ricerca e consulenza	a	Debiti verso collaboratori occasionali, continuativi ed altre forme di collaborazione	8.000
-----------------	--------------------	---	---	---	-------

a seguito dell'utilizzo del fondo accantonato nel risultato di amministrazione per il riconoscimento del debito fuori bilancio:

2.2.9.99.99.99.999	2.1.2.01.08.001	Altri fondi – Riconoscimento debiti fuori bilancio XXX	a	Incarichi libero professionali di studi, ricerca e consulenza	8.000
--------------------	-----------------	--	---	---	-------

Gli enti con sistemi contabili evoluti registrano direttamente:

5.2.2.01.01.001	2.4.7.04.03.01.001	Altri fondi – Riconoscimento debiti fuori bilancio XXX	a	Debiti verso collaboratori occasionali, continuativi ed altre forme di collaborazione	8.000
-----------------	--------------------	--	---	---	-------

Esempio 10.2 nel corso dell'esercizio in chiusura, la società XX, partecipata dall'ente al 15 per cento, ha presentato perdite di esercizio non ripianate pari a € 1.250.000. Le partecipazioni della società sono iscritte nello stato patrimoniale dell'ente partecipante al costo di acquisto nel rispetto del paragrafo 6.1.3, lettera a) del presente principio contabile. In attuazione dell'art. 21 del d.lgs. n. 175 del 2016, nel risultato di amministrazione dell'ente partecipante il fondo perdite società partecipate è stato incrementato di € 187.500. Nelle scritture di assestamento si procede alla seguente registrazione.

2.4.2.01.01.002	2.2.9.99.01.01.001	Accantonamenti al fondo perdite società partecipate	a	Fondo perdite società partecipate	187.500
-----------------	--------------------	---	---	-----------------------------------	---------

11) Accantonamento al fondo svalutazione crediti,

Esempio: nelle scritture della contabilità finanziaria il FCDE accantonato nel risultato di amministrazione accertato al 31 dicembre dell'esercizio in chiusura è stato determinato in € 26.500.000. Al fine di determinare l'importo dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti (FSC), al termine delle operazioni di riaccertamento ordinario dei residui e delle scritture di assestamento, l'ente effettua le seguenti operazioni:

- elabora una prima versione provvisoria della tabella riguardante l'FSC dell'allegato c) al rendiconto riguardante il Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) in considerazione dei crediti risultanti a seguito del riaccertamento ordinario dei residui e dell'importo del FSC al netto degli eventuali utilizzi nel corso delle scritture di assestamento.

CONFRONTO FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA' - FONDO SVALUTAZIONE CREDITI	TOTALE CREDITI al 31/12	FONDO SVALUTAZIONE CREDITI (importo provvisorio al 31/12)
RESIDUI ATTIVI NEL CONTO DEL BILANCIO TITOLI DA 1 A 5	125.298.157,71	23.222.832,98
CREDITI STRALCIATI DAL CONTO DEL BILANCIO	17.679.718,32	14.523.000,00
ACCERTAMENTI IMPUTATI AGLI ESERCIZI SUCCESSIVI A QUELLO CUI IL RENDICONTO SI RIFERISCE	25.000.000,00	2.200.000,00
TOTALE	167.977.876,03	39.945.832,98

- b) determina un primo incremento del FSC per € 3.156.718,32 in relazione all'ammontare dei crediti stralciati dal conto del bilancio nel corso dell'esercizio in chiusura. Nel rispetto del principio della prudenza, i crediti stralciati dalle scritture finanziarie sono interamente svalutati;
- c) nell'ambito dei crediti di funzionamento e di finanziamento non considerati nella lettera b), e con riferimento ai crediti che in contabilità finanziaria corrispondono agli accertamenti pluriennali derivanti dalla rateizzazione delle entrate dei titoli 1 e 3 e agli accertamenti del titolo 5 imputati agli esercizi successivi, individua i crediti che hanno manifestato rischi di inesigibilità nel corso dell'esercizio in chiusura, di importo pari a € 2.650.000;
- d) incrementa il FSC degli importi di cui alle lettere b) e c), ed aggiorna la tabella riguardante l'FSC dell'allegato c) al rendiconto riguardante il FCDE. L'incremento del FSC rappresenta un primo importo provvisorio dell'accantonamento al FSC, pari a € 5.806.718,32, da verificare secondo le modalità previste alla lettera e).

CONFRONTO FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA' - FONDO SVALUTAZIONE CREDITI	TOTALE CREDITI	FONDO SVALUTAZIONE CREDITI
RESIDUI ATTIVI NEL CONTO DEL BILANCIO TITOLI DA 1 A 5	125.298.157,71	25.872.832,98
CREDITI STRALCIATI DAL CONTO DEL BILANCIO	17.679.718,32	17.679.718,32
ACCERTAMENTI IMPUTATI A GLI ESERCIZI SUCCESSIVI A QUELLO CUI IL RENDICONTO SI RIFERISCE	25.000.000,00	2.200.000,00
TOTALE	167.977.876,03	45.752.551,30

- e) verifica se il FSC relativo ai crediti che corrispondono ai residui attivi registrati nel conto del bilancio è pari o superiore al FCDE accantonato nel risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio in chiusura, pari a € 26.500.000. Se il FSC è superiore, l'importo dell'accantonamento al FSC e l'importo del FSC determinato alla lettera d) può considerarsi definitivo. Nell'esempio in esame il FCDE è superiore del FSC di € 627.167,02. Pertanto sia il FSC che l'accantonamento al FSC devono essere incrementati di tale importo. L'accantonamento al FSC definitivo è pari a € 6.433.885,34 e la tabella riguardante l'FSC dell'allegato c) al rendiconto riguardante il FCDE è definitivamente aggiornata come segue:

CONFRONTO FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA' - FONDO SVALUTAZIONE CREDITI	TOTALE CREDITI	FONDO SVALUTAZIONE CREDITI
RESIDUI ATTIVI NEL CONTO DEL BILANCIO TITOLI DA 1 A 5	125.298.157,71	26.500.000,00
CREDITI STRALCIATI DAL CONTO DEL BILANCIO	17.679.718,32	17.679.718,32
ACCERTAMENTI IMPUTATI A GLI ESERCIZI SUCCESSIVI A QUELLO CUI IL RENDICONTO SI RIFERISCE	25.000.000,00	2.200.000,00
TOTALE	167.977.876,03	46.379.718,32

Ai fini dell'elaborazione dell'attivo patrimoniale, nel quale i crediti sono iscritti al netto del FSC, l'ente ha esercitato la facoltà di articolare il fondo svalutazione crediti in corrispondenza delle voci del piano dei conti patrimoniale riguardanti i crediti che lo hanno determinato e gestisce tali articolazioni attraverso il sistema informativo contabile, in voci di 8° livello del conto Fondo svalutazione crediti. Tale modalità di gestione del FSC consente l'inserimento automatico dei crediti al netto del FSC nello stato patrimoniale.

Pertanto, l'ente effettua la seguente scrittura, utilizzando le voci di 8° livello del conto Fondo svalutazione crediti, per un importo complessivo di € 6.433.885,34 e le apposite voci previste per l'accantonamento:

2.4.1.01.01.001	Accantonamento a fondo svalutazione crediti di natura tributaria
2.4.1.02.01.001	Accantonamento a fondo svalutazione crediti per trasferimenti e contributi
2.4.1.03.01.001	Accantonamento a fondo svalutazione crediti per crediti verso clienti ed utenti
2.4.1.99.01.001	Accantonamento a fondo svalutazione altri crediti

2.4.1.01.01.001		Accantonamento a fondo a svalutazione crediti di natura tributaria	a	Diversi	2.133.885,34
	2.2.4.01.01.01.001		a	Fondo svalutazione crediti XXX	133.885,34
	2.2.4.01.01.01.001		a	Fondo svalutazione crediti YYY	1.000.000
	2.2.4.01.01.01.001		a	Fondo svalutazione crediti ZZZ	1.000.000
2.4.1.02.01.001		Accantonamento a fondo a svalutazione crediti per trasferimenti e contributi	a	Diversi	4.300.000
	2.2.4.01.01.01.001		a	Fondo svalutazione crediti AAA	2.100.000
	2.2.4.01.01.01.001		a	Fondo svalutazione crediti BBB	600.000
	2.2.4.01.01.01.001		a	Fondo svalutazione crediti CCC	1.600.000

12) Applicazione del metodo del patrimonio netto alle partecipazioni in società controllate e partecipate.

Esempio 12.1: Un comune detiene partecipazioni nella società A (quota del 40%). Nello stato patrimoniale dell'esercizio precedente a quello in chiusura, le partecipazioni della società A sono iscritte ad un valore pari a euro 3.000.000. Il patrimonio netto della società A, come da bilancio approvato dell'esercizio in chiusura, è pari a 6.000.000 ($6.000.000 \times 40\% = 2.400.000$). Poiché il valore della partecipazione iscritto nel bilancio del comune è superiore alla corrispondente quota del patrimonio netto della società, il minor valore, per la quota di pertinenza, è portato al conto economico, ed ha come contropartita, nello stato patrimoniale, la riduzione della partecipazione azionaria. Nell'ambito delle scritture di assestamento, si procede alla seguente registrazione:

4.2.1.01.01.001	1.2.3.01.05.01.001	Svalutazioni di partecipazioni	a	Partecipazioni in imprese partecipate incluse nelle Amministrazioni locali	600.000
-----------------	--------------------	--------------------------------	---	--	---------

Per le partecipazioni iscritte in bilancio applicando il metodo del patrimonio netto non è richiesto l'accantonamento al fondo perdite società partecipate di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 175 del 2016.

Esempio 12.2:

Un comune detiene partecipazioni nella società B (quota del 40%). Nello stato patrimoniale dell'esercizio precedente a quello in chiusura, le partecipazioni della società B sono iscritte ad un valore pari a euro 2.000.000. Il patrimonio netto di B, come da bilancio approvato dell'esercizio in chiusura, è pari a 6.000.000 ($6.000.000 \times 40\% = 2.400.000$). Poiché il valore della partecipazione iscritto nel bilancio del comune è inferiore alla corrispondente quota del patrimonio netto della società, il maggior valore, per la quota di pertinenza incrementa le apposite riserve del patrimonio netto ed ha come contropartita, nello stato patrimoniale, l'incremento della partecipazione azionaria. Nell'ambito delle scritture di assestamento, si procede alla seguente registrazione:

1.2.3.01.05.01.001	2.1.2.04.99.99.999	Partecipazioni in imprese partecipate incluse nelle Amministrazioni locali	a	Altre riserve indisponibili	400.000
--------------------	--------------------	--	---	-----------------------------	---------

Articolo 5

(Allegato 4/4– Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato)

3. Al Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato di cui all'allegato 4/4 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sono apportate le seguenti modifiche:

a) al paragrafo n. 4.4:

- dopo le parole “Nel caso di applicazione del metodo integrale” sono inserite le seguenti “in presenza di partecipazioni non totalitarie,”;
- le parole “distintamente da quella della capogruppo” sono sostituite dalle seguenti “distintamente da quella del gruppo. A tal fine, alle voci del patrimonio netto e al risultato dell'esercizio di ciascun ente o società controllati con partecipazioni non totalitarie si applicano le percentuali che identificano le quote di pertinenza di terzi, tenendo conto delle rettifiche di consolidamento.”;

b) l'Appendice tecnica è sostituita dall'allegato n. 1 al presente decreto

Articolo 6

(Allegato 6 – Piano dei conti integrato)

1. Al modulo patrimoniale del piano dei conti integrato di cui all'allegato n. 6/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sono apportate le seguenti modifiche:

a) sono inserite le seguenti nuove voci:

- 2.1.5 *Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo,*
- 2.1.5.01 *Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo,*
- 2.1.5.01.01 *Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo,*
- 2.1.5.01.01.01 *Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo,*

- 2.1.5.01.01.01.001 *Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo, con codice P A IV per il raccordo con lo stato patrimoniale;*
- 2.1.6 *Riserve negative per beni indisponibili,*
- 2.1.6.01 *Riserve negative per beni indisponibili,*
- 2.1.6.01.01 *Riserve negative per beni indisponibili,*
- 2.1.6.01.01.01 *Riserve negative per beni indisponibili,*
- 2.1.6.01.01.01.001 *Riserve negative per beni indisponibili, con codice P A V per il raccordo con lo stato patrimoniale;*

b) sono cancellate le seguenti voci:

- 2.1.1.01 *Capitale sociale,*
- 2.1.1.01.01 *Capitale sociale,*
- 2.1.1.01.01.01 *Capitale sociale,*
- 2.1.1.01.01.01.001 *Capitale sociale,*
- 2.1.2.01.03 *Avanzi (disavanzo) portati a nuovo,*
- 2.1.2.01.03.01 *Avanzi (disavanzo) portati a nuovo,*
- 2.1.2.01.03.01.001 *Avanzi (disavanzo) portati a nuovo,*
- 2.1.2.01.04 *Riserva per azioni proprie in portafoglio,*
- 2.1.2.01.04.01 *Riserva per azioni proprie in portafoglio,*
- 2.1.2.01.04.01.001 *Riserva per azioni proprie in portafoglio,*
- 2.1.2.02.02 *Riserve da sovrapprezzezzazioni,*
- 2.1.2.02.02.01 *Riserve da sovrapprezzezzazioni,*
- 2.1.2.02.02.01.001 *Riserve da sovrapprezzezzazioni.*

c) nella colonna “Raccordo con stato patrimoniale”, alle seguenti voci è attribuito il codice P A II f:

- 2.1.2.01.01.01.001 *Riserve derivanti da leggi o obbligatorie,*
- 2.1.2.01.02.01.001 *Riserve statutarie,*
- 2.1.2.04.01.01.001 *Riserve derivanti da decisioni di organi istituzionali dell'ente,*
- 2.1.2.04.99.01.001 *Altre riserve distintamente indicate n.a.c.,*

d) nella colonna “Raccordo con stato patrimoniale”, alla seguente voci è attribuito il codice P D 5 d:

- 2.4.1.03.01.04.001 *Debiti da anticipazioni sanità della tesoreria statale,*

2. Gli aggiornamenti di cui al comma 1 entrano in vigore il 1° gennaio 2022, salvo quelli di cui alla lettera a) che entrano in vigore con riferimento alla data contabile del 31 dicembre 2021, nell’ambito delle scritture di assestamento dell’esercizio 2021.

Articolo 7
(Allegato 9 – Schema di bilancio di previsione)

1. Allo schema di bilancio di previsione di cui all’allegato 9 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 sono apportate le seguenti modifiche:

a) alla “Tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto:

a. la voce “3) Utilizzo quote vincolate del risultato di amministrazione presunto al 31/12/N-1” è sostituita dalla seguente “3) Utilizzo quote del risultato di amministrazione presunto al 31/12/N-1 previsto nel bilancio:”;

b. prima della voce “Utilizzo quota vincolata” è inserita la seguente “Utilizzo quota accantonata (da consuntivo anno precedente o previa verifica di preconsuntivo - salvo l'utilizzo del FAL)”;

c. sono cancellate le seguenti voci:

- Utilizzo vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili,
- Utilizzo vincoli derivanti da trasferimenti,
- Utilizzo vincoli derivanti dalla contrazione di mutui,

- Utilizzo vincoli formalmente attribuiti dall'ente,
 - Utilizzo altri vincoli,
 - prima della voce "Totale utilizzo avanzo di amministrazione presunto" sono inserite le seguenti:
 - Utilizzo quota destinata agli investimenti (previa approvazione del rendiconto),
 - Utilizzo quota disponibile (previa approvazione del rendiconto);
 - b) all'allegato a/2 concernente "Elenco analitico delle risorse vincolate nel risultato di amministrazione" la formula " $(g)=(a) +(b)-(c)-(d)-(e)-(f)$ " è sostituita dalla seguente " $(g)=(a) +(b)-(c)-(d)-(e)+(f)$ ".
2. Gli aggiornamenti di cui al comma 1, lettera a) si applicano a decorrere dal bilancio di previsione 2023-2025. Gli aggiornamenti di cui al comma 1, lettera b) si applicano a decorrere dal bilancio di previsione 2022-2024.

Articolo 8
(Allegato 10 – Schema di rendiconto)

1. Allo schema di rendiconto di cui all'allegato 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 sono apportate le seguenti modifiche:
- a) al prospetto concernente "Verifica equilibri – solo regioni":
- dopo la voce "Spese correnti" è inserita la seguente "- di cui spese correnti non ricorrenti finanziate con utilizzo del risultato di amministrazione";
 - la voce "Utilizzo risultato di amministrazione destinato al finanziamento di spese correnti e al rimborso di prestiti al netto del fondo anticipazione di liquidità", ovunque ricorra, è sostituita dalla seguente "Utilizzo risultato di amministrazione destinato al finanziamento di spese correnti ricorrenti e al rimborso di prestiti al netto del fondo anticipazione di liquidità";

b) al prospetto concernente “Verifica equilibri – solo per gli enti locali”:

- dopo la voce “D) Spese Titolo 1.00 - Spese correnti” è inserita la seguente “di cui spese correnti non ricorrenti finanziate con utilizzo del risultato di amministrazione”;
- la voce “Utilizzo risultato di amministrazione destinato al finanziamento di spese correnti e al rimborso di prestiti al netto del fondo anticipazione di liquidità” è sostituita dalla seguente “Utilizzo risultato di amministrazione destinato al finanziamento di spese correnti ricorrenti e al rimborso di prestiti al netto del fondo anticipazione di liquidità”;

c) al prospetto concernente “Stato patrimoniale – passivo”:

- è cancellata la voce A II a “da risultato economico di esercizi precedenti”;
- dopo la voce A II e “altre riserve indisponibili” sono inserite le seguenti sono inserite la seguente A II f “altre riserve disponibili”;
- dopo la voce A III “Risultato economico dell'esercizio” sono inserite le seguenti:
 - A IV “Risultati economici di esercizi precedenti”, per la quale, come “Riferimento art. 2424 c.c.” è attribuito il valore “AVII”,
 - A V “Riserve negative per beni indisponibili”;

d) all'allegato c) concernente “Composizione dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e al fondo svalutazione crediti”:

- le parole “Composizione fondo svalutazione crediti” sono sostituite dalle seguenti “Confronto fondo crediti di dubbia esigibilità – fondo svalutazione crediti”;
- dopo le parole “Residui attivi nel conto del bilancio” sono inserite le seguenti “titoli da 1 a 5”;

- la nota (m) è sostituita dalla seguente “(M) trattasi solo degli accertamenti pluriennali di entrate riguardanti il titolo 5 e gli accertamenti pluriennali derivanti dalla rateizzazione delle entrate dei titoli 1 e 3”;
2. Gli aggiornamenti di cui al comma 1 si applicano a decorrere dal rendiconto 2021.

Articolo 9
(Allegato 11 – Bilancio consolidato)

1. Allo schema del bilancio consolidato di cui all'allegato 11 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 sono apportate le seguenti modifiche:
- a) al prospetto concernente “Conto economico consolidato”:
- dopo la voce “Risultato dell'esercizio (comprensivo della quota di pertinenza di terzi)” è inserita la voce “Risultato dell'esercizio di gruppo”, cui è attribuito il codice 29;
 - alla voce “Risultato dell'esercizio di pertinenza di terzi” è attribuito il codice 30;
- b) al prospetto concernente “Stato patrimoniale consolidato (passivo)”:
- dopo la voce A) “Patrimonio netto” è inserita la seguente voce “Patrimonio netto di gruppo”;
 - è cancellata la voce A II a “da risultato economico di esercizi precedenti”;
 - dopo la voce A II e “altre riserve indisponibili” è inserita la seguente A II f “altre riserve disponibili”;
 - dopo la voce A III “Risultato economico dell'esercizio” sono inserite le seguenti:
 - A IV “Risultati economici di esercizi precedenti”, per la quale, come “Riferimento art. 2424 c.c.” è attribuito il valore “AVII”,
 - A V “Riserve negative per beni indisponibili”;
 - “Totale Patrimonio netto di gruppo”;

- la voce “Patrimonio netto comprensivo della quota di pertinenza di terzi” è sostituita dalla seguente “Patrimonio netto di pertinenza di terzi”;
- alla voce “Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi” è attribuito il codice A VI;
- alla voce “Risultato economico dell'esercizio di pertinenza di terzi” è attribuito il codice A VII;
- dopo la voce “Risultato economico dell'esercizio di pertinenza di terzi”, la voce “Patrimonio netto di pertinenza di terzi” è sostituita alla seguente “Totale patrimonio netto di pertinenza di terzi”;

2. Gli aggiornamenti di cui al comma 1 si applicano a decorrere dal bilancio consolidato 2021.

Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, salvo quanto previsto dal comma 2 degli articoli 3, 6, 7, 8 e 9.

Roma 1 settembre 2021

IL MINISTERO DELL'INTERNO

Il Capo Dipartimento per gli Affari
Interni e Territoriali

Claudio Sgaraglia

IL MINISTERO DELL'ECONOMIA
E DELLE FINANZE

Il Ragioniere Generale dello Stato

Biagio Mazzotta

PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI
Il Capo Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie

Ermenegilda Siniscalchi

