

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

DECRETO 1 settembre 2021

Aggiornamento degli allegati al decreto legislativo n. 118 del 2011, recante «Disposizioni in materia 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».
(21A05379)

(GU n.221 del 15-9-2021)

IL RAGIONIERE GENERALE DELLO STATO
del Ministero dell'economia e delle finanze

di concerto con

IL CAPO DIPARTIMENTO DEGLI AFFARI INTERNI E TERRITORIALI
del Ministero dell'interno

e

IL CAPO DIPARTIMENTO PER GLI AFFARI REGIONALI E LE AUTONOMIE
della Presidenza del Consiglio dei ministri

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'art. 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'art. 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 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'art. 3-bis»;

Visto il comma 7-ter dell'art. 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'art. 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'art. 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'art. 3-bis»;

Vista la sentenza della Corte costituzionale n. 80 del 2021 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 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 Corti 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'art. 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'art. 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 luglio 2021;

Decreta:

Art. 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.».

Art. 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».

Art. 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'art. 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'art. 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 nonche' il fondo anticipazione di liquidita'), 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 cinque 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 nonche' il fondo anticipazione di liquidita'), 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 dieci 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 nonche' il fondo anticipazione di liquidita'), 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 modalita' 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, e' 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 esigibilita';

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 S.p.a.;

esempio 9/a - scritture riguardanti un «Prestito investimenti fondi europei» della Cassa depositi e prestiti S.p.a. 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 S.p.a. 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 e' inserito il seguente esempio n. 14:

Esempio n. 14 - la rateizzazione di crediti tributari

In grado di appello, con sentenza definitiva, un'impresa locale e' stata condannata a pagare l'importo di euro 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 cinque anni (euro 350.000 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 euro 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 euro 1.750.000 complessive, con imputazione di euro 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 euro 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.

Art. 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 attivita' 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 contabilita' 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 decreto legislativo n. 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'art. 113, comma 2, del decreto legislativo 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 e' rilevata in corrispondenza agli incassi per Prelievi da depositi bancari; - l'incremento dei depositi bancari che e' rilevata in corrispondenza ai pagamenti per Versamenti da depositi bancari.» sono sostituite dalle seguenti «- la riduzione di depositi bancari e' rilevata in corrispondenza agli incassi per Prelievi da depositi bancari; - l'incremento dei depositi bancari e' 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 decreto legislativo n. 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'art. 113, comma 2, del decreto legislativo 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 contabilita' economico patrimoniale potrebbe essere necessario derogare alla matrice.»;

c) al paragrafo 4.1 dopo le parole «in contabilita' 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 e' 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, nonche' i ricavi/proventi dalla vendita di beni. Gli accertamenti dei ricavi e proventi dalla vendita di beni e servizi pubblici registrati nell'esercizio in contabilita' 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'attivita' rilevante ai fini IVA svolta dall'ente, il debito IVA nei confronti dell'Erario non e' 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 e' 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 contabilita' finanziaria al lordo di IVA e di contabilizzarla a seguito dell'emissione della fattura.

e) al paragrafo 4.9 la parola «immobilizzazione» e' 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 contabilita' finanziaria sono stati accertati con imputazione agli esercizi successivi derivanti dalla rateizzazione delle entrate dei titoli 1 e 3»;

le parole «L'accantonamento puo' essere effettuato per un importo superiore a quello necessario per rendere il fondo svalutazione crediti pari all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilita'.» 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 contabilita' 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 societa' partecipate). Il fondo perdite societa' partecipate accantonato nelle scritture della contabilita' finanziaria non e' automaticamente accantonato nelle scritture della contabilita' 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 societa' partecipate non valutate con il metodo del patrimonio netto l'accantonamento al fondo perdite societa' partecipate deve presentare un importo almeno pari al corrispondente fondo accantonato nelle scritture della contabilita' finanziaria.» sono sostituite dalle seguenti «esclusi gli accantonamenti effettuati in contabilita' 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 societa' partecipate) e il fondo anticipazioni di liquidita' (FAL). Il fondo perdite societa' partecipate accantonato nelle scritture della contabilita' finanziaria non e' accantonato nelle scritture della contabilita' 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'art. 822 e ss. Sono indisponibili anche i beni, mobili ed immobili, qualificati come "beni culturali" ai sensi dell'art. 2 del decreto legislativo n. 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 e' 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 modalita' 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 modalita' 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 puo' 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 e' 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 puo' 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 e' 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 puo' 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 attivita' 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 puo' assumere solo valore negativo, e' 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 puo' 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 attivita' 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" e' stornato al conto 2.1.5.01.01.01.001 "Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo";

3) e' 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 facolta' 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 facolta' puo' essere esercitata esclusivamente in sede di elaborazione del rendiconto 2021;

6) e' adottato l'aggiornamento del modulo patrimoniale del piano dei conti integrato, con particolare attenzione ai raccordi alle voci del patrimonio netto;

7) e' 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 e' imposto l'importo dello stato patrimoniale 2020. Infatti, il nuovo principio contabile non e' 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) e' sostituita da:

«c1) Debiti da finanziamento dell'ente sono determinati dalla somma algebrica del debito all'inizio dell'esercizio piu' 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 liquidita' 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 sanita' in attesa dell'adozione della regolazione contabile delle risorse spettanti alle regioni, da registrare alla voce D5 "Altri debiti", lettera d).»;

la lettera c4) e' sostituita da:

«c4) Altri Debiti. Comprende il debito delle regioni per le somme anticipate dalla Tesoreria dello Stato per la sanita' in attesa dell'adozione della regolazione contabile delle risorse spettanti alle Regioni.»;

o) nell'Appendice tecnica, prima degli esempi, e' 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 proprieta' di piu' enti,

esempio 7) - scritture riguardanti l'escussione di garanzie,

esempio 8) - scritture riguardanti un prestito ordinario della Cassa depositi e prestiti S.p.a.;

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 attivita' 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) e' insolvente e chiede ad (A) il pagamento della rata annuale del mutuo.

L'ente (A) e' 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'art. 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) e' 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 contabilita' finanziaria.

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

Parte di provvedimento in formato grafico

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 contabilita' economico-patrimoniale, nell'ambito delle scritture di assestamento economico e' 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 e' stata concessa la garanzia, l'ente (A) registra:

Parte di provvedimento in formato grafico

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 e' 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 gia' 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 contabilita' 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 contabilita' economico patrimoniale:

Parte di provvedimento in formato grafico

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

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico, e' 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, e' da ritenere probabile, dovra' 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 contabilita' 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 e' 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:

Parte di provvedimento in formato grafico

Gli enti con sistemi contabili evoluti possono registrare direttamente:

Parte di provvedimento in formato grafico

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:

Parte di provvedimento in formato grafico

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 contabilita' economico patrimoniale, si registra:

Parte di provvedimento in formato grafico

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 S.p.a.

In data 15 luglio 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 piu' 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 contabilita' 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 contabilita' economico patrimoniale non sono effettuate registrazioni.

In data 16 luglio 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:

Parte di provvedimento in formato grafico

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:

Parte di provvedimento in formato grafico

q) l'esempio n. 14 dell'appendice tecnica e' 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 contabilita' 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 e' pari al valore dei beni demaniali, dei beni del patrimonio indisponibile e dei beni culturali iscritti nell'attivo patrimoniale (al netto dell'ammortamento, nei casi in cui e' previsto). Nell'esempio si ipotizza che l'ente non abbia beni patrimoniali indisponibili, e nel rendiconto 2017 costituisce riserve indisponibili per euro 2.700.000 a fronte di beni demaniali di pari importo.

Nel rendiconto 2016, l'importo di euro 2.700.000 aveva concorso alla determinazione del fondo di dotazione, di importo pari a euro 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 euro 825.000.

Parte di provvedimento in formato grafico

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

Parte di provvedimento in formato grafico

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 valere del Fondo di dotazione:

Parte di provvedimento in formato grafico

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.

Nel corso della gestione,

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

Parte di provvedimento in formato grafico

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:

Parte di provvedimento in formato grafico

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 valere del bene demaniale

Parte di provvedimento in formato grafico

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:

Parte di provvedimento in formato grafico

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.

Esempio 15.1: 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:

Parte di provvedimento in formato grafico

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

Parte di provvedimento in formato grafico

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 e' iscritto nel bilancio dell'amministrazione pubblica che si e' 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 e' a carico della regione. Il contratto di finanziamento prevede che le rate di ammortamento del finanziamento sono interamente pagate dal comune (conseguentemente, la regione versera' 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 decreto legislativo 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:

Parte di provvedimento in formato grafico

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:

Parte di provvedimento in formato grafico

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:

Parte di provvedimento in formato grafico

In occasione del versamento da parte della regione del 50% della quota capitale, il comune registra:

Parte di provvedimento in formato grafico

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 e' registrata la seguente operazione:

Parte di provvedimento in formato grafico

In occasione del pagamento al comune del 50% della quota capitale, la regione registra:

Parte di provvedimento in formato grafico

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

Scritture del comune

Nelle scritture della contabilita' 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 contabilita' finanziaria (all. 4/2 al decreto legislativo n. 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 predispone l'impegno automatico.

Nelle scritture economico-patrimoniali il comune registra:

Parte di provvedimento in formato grafico

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

Parte di provvedimento in formato grafico

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

In occasione del pagamento della rata di ammortamento del finanziamento, in contabilita' finanziaria gli impegni riguardanti la quota capitale e la quota interessi risultano gia' 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:

Parte di provvedimento in formato grafico

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 contabilita' 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 contabilita' finanziaria (all. 4/2 al decreto legislativo n. 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:

Parte di provvedimento in formato grafico

Ai sensi dell'art. 1, comma 76, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, nel rendiconto della regione e' iscritto il debito per il quale deve provvedere al pagamento. Pertanto, nella voce «Debiti da finanziamento» dello Stato patrimoniale e' 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 contabilita' 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 e' 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:

Parte di provvedimento in formato grafico

Ai fini della redazione dello stato patrimoniale 2021 secondo

il nuovo schema si procede alle seguenti attivita':

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, e' chiuso alla data contabile del 31 dicembre 2021 con la seguente registrazione:

Parte di provvedimento in formato grafico

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;

Parte di provvedimento in formato grafico

4) considerato che non puo' assumere valori negativi, al fondo di dotazione e' attribuito un valore pari a 0, esercitando la facolta', 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 e' 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) e' pari a euro 700.000;

Parte di provvedimento in formato grafico

5) e' adottato l'aggiornamento del modulo patrimoniale del piano dei conti integrato, con particolare attenzione ai raccordi alle voci del patrimonio netto;

6) e' 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 e' imposto l'importo dello stato patrimoniale 2020, in quanto non e' 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.

Parte di provvedimento in formato grafico

L'aggiornamento dello Stato patrimoniale al nuovo schema favorisce l'analisi della situazione patrimoniale dell'ente, evidenziando che il patrimonio netto negativo e' 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.

Parte di provvedimento in formato grafico

Ipotesi 2

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

Parte di provvedimento in formato grafico

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.

Parte di provvedimento in formato grafico

3) il comune rileva che le «riserve da permessi da costruire» al 31 dicembre 2021 hanno finanziato beni demaniali e patrimoniali indisponibili per euro 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:

Parte di provvedimento in formato grafico

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:

Parte di provvedimento in formato grafico

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.

Parte di provvedimento in formato grafico

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.

Parte di provvedimento in formato grafico

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 euro 50.000.000 per incrementare il fondo di dotazione dell'ente, da destinare alla realizzazione di fabbricati ad uso abitativo.

In contabilit  finanziaria l'ente accerta l'entrata alla voce del piano dei conti E.4.02.01.01.001 «Contributi agli investimenti da Ministeri».

In contabilit  economico patrimoniale registra:

Parte di provvedimento in formato grafico

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

Parte di provvedimento in formato grafico

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 euro 50.000.000 per la realizzazione di fabbricati ad uso abitativo.

In contabilit  finanziaria l'ente accerta l'entrata alla voce del piano dei conti E.4.02.01.01.001 «Contributi agli investimenti da Ministeri».

In contabilit  economico patrimoniale registra:

Parte di provvedimento in formato grafico

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

Parte di provvedimento in formato grafico

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

Parte di provvedimento in formato grafico

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 euro 50.000.000 per incrementare il fondo di dotazione dell'ente, da destinare alla realizzazione di un nuovo ponte.

In contabilit  finanziaria l'ente accerta l'entrata alla voce del piano dei conti E.4.02.01.01.001 «Contributi agli investimenti da Ministeri».

In contabilita' economico patrimoniale si registra:

Parte di provvedimento in formato grafico

A seguito della realizzazione del ponte e l'iscrizione del bene demaniale nell'attivo patrimoniale, e' 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»:

Parte di provvedimento in formato grafico

nel corso degli anni, il ponte sara' 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:

Parte di provvedimento in formato grafico

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 euro 50.000.000 per la realizzazione di un nuovo ponte.

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

In contabilita' economico patrimoniale il comune registra:

Parte di provvedimento in formato grafico

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

Parte di provvedimento in formato grafico

A seguito della realizzazione del ponte e l'iscrizione del bene demaniale nell'attivo patrimoniale, e' 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»:

Parte di provvedimento in formato grafico

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.

Parte di provvedimento in formato grafico

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 contabilita' finanziaria alla voce del

piano dei conti E.4.02.02.01.001 «Contributi agli investimenti da famiglie».

In contabilit  economico patrimoniale il Comune registra:

Parte di provvedimento in formato grafico

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

Parte di provvedimento in formato grafico

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:

Parte di provvedimento in formato grafico

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 contabilit  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   realizzato, in contabilit  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 incapacienza, a valere delle riserve negative per beni indisponibili:

Parte di provvedimento in formato grafico

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

Parte di provvedimento in formato grafico

Esempio 19) La contabilizzazione dei permessi di costruire

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

Parte di provvedimento in formato grafico

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 euro 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   tenuta alla restituzione solo in caso di previsione regolamentare.

A seguito della rinuncia o interruzione dei lavori e della richiesta di restituzione delle somme gi  versate da parte di un

privato, nel caso di previsione regolamentare e nel rispetto della stessa, effettuate le necessarie verifiche il comune impegna euro 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 contabilit  economico patrimoniale registra l'onere determinato dalla restituzione all'impresa dei permessi di costruire e il correlato debito.

Parte di provvedimento in formato grafico

Per lo stesso importo si provvede alla riduzione delle riserve da permessi da costruire, a meno che non siano state gi  utilizzate, ad esempio per la copertura di perdite o per incrementare le riserve indisponibili. La riduzione delle riserve da permessi da costruire   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 euro 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 euro 4.000.000 erano stati utilizzati a ripiano delle perdite dell'esercizio. Pertanto le «riserve da permessi di costruire» sono ridotte di euro 1.000.000 incrementando le riserve disponibili:

Parte di provvedimento in formato grafico

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

Parte di provvedimento in formato grafico

Nel caso di opere che non hanno natura demaniale o patrimoniale indisponibile non   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   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 euro 8.000.000, si registra:

Parte di provvedimento in formato grafico

Il saldo residuo del conto 5.2.9.02.01.001 Permessi di costruire, pari ad euro 4.000.000, confluisce nella voce del conto economico E24a «Proventi da permessi da costruire» (Proventi straordinari).

Le riserve cos  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 modalita' 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 rimosse, 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):

Parte di provvedimento in formato grafico

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

Parte di provvedimento in formato grafico

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 (Prelevi 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:

Parte di provvedimento in formato grafico

3) gli enti che, a seguito dell'accertamento di entrate da prestiti ancora non rimosse, 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:

Parte di provvedimento in formato grafico

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 euro 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 e' di competenza economica dell'anno successivo, l'ente procede alla rilevazione del risconto attivo:

Parte di provvedimento in formato grafico

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 euro 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 cinque anni e' stato aggiudicato e l'ente ha pagato il primo SAL di euro 1.000.000. Il risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'ente e' determinato considerando la costituzione del fondo pluriennale vincolato di euro 4.000.000. In attuazione del paragrafo 4.4.2 del principio applicato della contabilita' economico patrimoniale l'intero importo del provento registrato nel corso dell'esercizio in relazione all'accertamento del contributo non e' di competenza economica dell'esercizio in chiusura e si procede, nell'ambito delle scritture di assestamento, a sospenderlo economicamente per l'intero importo, cosi' che non confluisca nel Conto economico, utilizzando la seguente registrazione

Parte di provvedimento in formato grafico

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, sara' 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 euro 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 contabilita' economico patrimoniale l'intero importo del provento registrato nel corso dell'esercizio in relazione all'accertamento del contributo non e' di competenza economica dell'esercizio in chiusura e l'ente procede a sospendere economicamente il provento per l'intero ammontare, cosi' che non confluisca nel Conto economico.

Parte di provvedimento in formato grafico

Il Contributo agli investimenti da Ministeri di euro 5.000.000, precedentemente sospeso, sara' 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 euro 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 e' stato aggiudicato e l'ente ha pagato il primo SAL di euro 1.000.000. Il risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'ente e' determinato considerando la costituzione del fondo pluriennale vincolato di euro 2.000.000. Poiche' la contrazione di un debito di finanziamento non puo' mai dare luogo all'insorgere di ricavi o proventi, l'operazione non puo' 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 proprieta' dell'ente che prevede un canone semestrale posticipato di euro 60.000, l'ente accerta l'entrata con imputazione all'esercizio successivo. Considerato che la quota di canone relativa al periodo settembre-dicembre e' in parte di competenza economica dell'esercizio appena chiuso, nel corso nell'ambito delle scritture di assestamento si registrano ratei attivi per euro 40.442.

Parte di provvedimento in formato grafico

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 contabilita' finanziaria l'accertamento dell'entrata da locazione e' stato registrato nell'esercizio precedente con imputazione al nuovo anno:

Parte di provvedimento in formato grafico

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, e' necessario valutare la competenza economica per la quota di interessi passivi gia' maturata. Considerato che la quota di interessi passivi relativa al periodo luglio-dicembre e' un costo di competenza economica dell'esercizio appena chiuso, nell'ambito delle scritture di assestamento si registrano ratei passivi per euro 302.466.

Parte di provvedimento in formato grafico

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, decreto legislativo n. 118/2011 ai cespiti iscritti nel registro beni ammortizzabili:

Parte di provvedimento in formato grafico

Considerato che l'acquisto delle autovetture e' 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.

Parte di provvedimento in formato grafico

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 e' stato assunto l'impegno di 1.220.000. Alla data del 31 dicembre, non e' ancora stata trasmessa la fattura. Nel corso del riaccertamento ordinario dei residui, l'impegno e' dichiarato liquidabile.

Parte di provvedimento in formato grafico

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 contabilita' economico patrimoniale

Parte di provvedimento in formato grafico

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 e' stata impegnata ma non liquidata, in quanto la fattura non e' pervenuta entro il termine dell'esercizio. Nel corso del riaccertamento ordinario dei residui, l'impegno e' dichiarato liquidabile per l'intero importo. In contabilita' economico patrimoniale e' rilevato il costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo al netto dell'IVA a credito.

Parte di provvedimento in formato grafico

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 contabilita' economico patrimoniale, con rilevazione del credito IVA:

Parte di provvedimento in formato grafico

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

La registrazione dei ricavi in attesa dell'emissione della fattura e' 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 euro 122.000 derivanti dalla vendita di beni di consumo nell'ambito dell'attivita' 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:

Parte di provvedimento in formato grafico

A seguito dell'emissione della fattura si registra:

Parte di provvedimento in formato grafico

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 (euro 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 economica patrimoniale, si procede alla seguente registrazione.

Parte di provvedimento in formato grafico

Esempio 7.2: a seguito del riconoscimento formale del maggior importo (euro 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 economica 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.

Parte di provvedimento in formato grafico

Esempio 7.3: nel 2020, a seguito della riscossione di un residuo attivo di euro 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 economica 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 euro 200.000 da canoni di competenza economica degli esercizi 2018 e 2019 e per euro 100.000 da canoni di competenza economica dell'esercizio in chiusura.

Parte di provvedimento in formato grafico

Esempio 7.4: a seguito della riscossione di un residuo attivo di euro 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 euro 100.000 e rilevare, per lo stesso importo, sopravvenienze attive.

Parte di provvedimento in formato grafico

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 euro 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.

Parte di provvedimento in formato grafico

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 euro 1.500.000. Trattasi di un credito che ha concorso alla determinazione del FCDE ed accantonato nel FSC per l'intero importo del credito.

Parte di provvedimento in formato grafico

Esempio 8.3: nell'ambito del riaccertamento ordinario dei residui l'ente stralcia dal conto del bilancio residui attivi per euro 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.

Parte di provvedimento in formato grafico

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 euro 1.000.000, in quanto il relativo debito è prescritto. In contabilità economico patrimoniale si registra:

Parte di provvedimento in formato grafico

Esempio 9.2: a seguito dello scioglimento anticipato del consiglio comunale, il mandato del sindaco si chiude senza avere raggiunto la durata minima di trenta 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.

Parte di provvedimento in formato grafico

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 euro 8.000 esigibile riguardante il compenso ad un consulente per una prestazione resa due anni prima, e' 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 contabilita' finanziaria, in sede di approvazione del rendiconto, sono accantonate le risorse necessarie alla copertura. In contabilita' economico patrimoniale, nell'ambito delle scritture di assestamento, si procede alla seguente registrazione:

Parte di provvedimento in formato grafico

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

Parte di provvedimento in formato grafico

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

Parte di provvedimento in formato grafico

Gli enti con sistemi contabili evoluti registrano direttamente:

Parte di provvedimento in formato grafico

Esempio 10.2: Nel corso dell'esercizio in chiusura, la societa' XX, partecipata dall'ente al 15 per cento, ha presentato perdite di esercizio non ripianate pari a euro 1.250.000. Le partecipazioni della societa' 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 decreto legislativo n. 175 del 2016, nel risultato di amministrazione dell'ente partecipante il fondo perdite societa' partecipate e' stato incrementato di euro 187.500. Nelle scritture di assestamento si procede alla seguente registrazione.

Parte di provvedimento in formato grafico

11) Accantonamento al fondo svalutazione crediti,

Esempio: nelle scritture della contabilita' finanziaria il FCDE accantonato nel risultato di amministrazione accertato al 31 dicembre dell'esercizio in chiusura e' stato determinato in euro 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:

a) elabora una prima versione provvisoria della tabella riguardante l'FSC dell'allegato c) al rendiconto riguardante il Fondo crediti di dubbia esigibilita' (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.

Parte di provvedimento in formato grafico

b) determina un primo incremento del FSC per euro 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 euro 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 euro 5.806.718,32, da verificare secondo le modalità previste alla lettera e).

Parte di provvedimento in formato grafico

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

Parte di provvedimento in formato grafico

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 euro 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

Parte di provvedimento in formato grafico

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:

Parte di provvedimento in formato grafico

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 decreto legislativo 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:

Parte di provvedimento in formato grafico

Art. 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.

Art. 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 sovrapprezze;
 - 2.1.2.02.02.01 Riserve da sovrapprezze;
 - 2.1.2.02.02.01.001 Riserve da sovrapprezze.
- c) nella colonna «Raccordo con stato patrimoniale», alle seguenti voci e' 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 e' attribuito il codice P D 5 d:
 - 2.4.1.03.01.04.001 Debiti da anticipazioni sanita' 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.

Art. 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» e' 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» e' 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)» e' 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.

Art. 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» e' 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 liquidita'», ovunque ricorra, e' 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 liquidita'»;

b) al prospetto concernente «Verifica equilibri - solo per gli enti locali»:

dopo la voce «D) Spese titolo 1.00 - Spese correnti» e' 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 liquidita'» e' 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 liquidita'»;

c) al prospetto concernente «Stato patrimoniale - passivo»:

e' 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.» e' attribuito il valore «AVII»;

A V «Riserve negative per beni indisponibili»;

d) all'allegato c) concernente «Composizione dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilita' 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.

Art. 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 Ragioniere dello Stato
Mazzotta

Il Capo Dipartimento

per gli affari interni e territoriali
Sgaraglia

Il Capo Dipartimento
per gli affari regionali e le autonomie
Siniscalchi

Allegato 1

APPENDICE TECNICA

**Parte di provvedimento in formato grafico → vedi il file allegato:
DecretoMef1Set2021GazAllegato1**