

RESOCONTO RIUNIONE DELLA COMMISSIONE ARCONET DEL 14 LUGLIO 2021

Il giorno 14 luglio 2021, alle ore 11,00, si è riunita la Commissione ARCONET di cui all'articolo 3-bis del decreto legislativo n. 118 del 2011 corretto e integrato dal decreto legislativo n. 126 del 2014. In conseguenza della situazione di emergenza che ha investito la nazione per effetto della pandemia da "COVID 19" la riunione si è svolta da remoto, in modalità video-conferenza.

Ordine del giorno:

- 1) **Esame della proposta di aggiornamento del principio applicato della contabilità finanziaria che recepisce le modifiche concordate nel corso della precedente riunione;**
- 2) **schema di decreto di aggiornamento degli allegati al d.lgs. n. 118 del 2011.**

AMMINISTRAZIONE	Nomi	Riunione del 14 luglio 2021
MEF -RGS Presidente	Salvatore Bilardo	assente
MEF -RGS	Cinzia Simeone	
MEF -RGS	Paola Mariani	
MEF -RGS	Daniela Collesi	assente
MEF -RGS	Emilia Scafuri	assente
MEF -RGS	Sonia Caffù	
MEF -RGS	Antonio Cirilli	assente
MEF -RGS	Lamberto Cerroni	assente
MEF -RGS	Marco Carfagna	
MEF -RGS	Luciano Zerboni	
PCM - Affari Regionali	Andreana Valente	assente
PCM - Affari Regionali	Marcello Germanò	assente
M. Interno	Massimo Tatarelli	assente
M. Interno	Fabio Passerini	
M. Interno	Federica Scelfo	assente
M. Interno	Marcello Zottola	assente
M. Interno	Roberto Pacella	
M. Interno	Antonio Colaianni	assente
Corte dei Conti	Valeria Franchi *	assente

Corte dei Conti	Filippo Izzo	
Istat	Gerolamo Giungato	assente
Istat	Grazia Scacco	assente
Istat	Susanna Riccioni	assente
Istat	Luisa Sciandra	assente
Regione a statuto ordinario	Antonello Turturiello	
Regione a statuto ordinario	Claudia Morich	assente
Regione a statuto ordinario	Onelio Pignatti	
Regione a statuto ordinario	Marco Marafini	assente
Regione a statuto speciale	Marcella Marchioni	
Regione a statuto speciale	Elsa Ferrari	
UPI	Francesco Delfino	assente
UPI	Luisa Gottardi	assente
ANCI	Alessandro Beltrami	
ANCI	Riccardo Mussari	
ANCI	Giuseppe Ninni	assente
ANCI	Roberto Colangelo	assente
OIC	Marco Venuti	
CNDC	Marco Castellani	assente
CNDC	Luciano Fazzi	assente
CNDC	Luigi Puddu	
CNDC	Davide Di Russo	
ABI	Rita Camporeale	assente
ABI	Alessandra Di Iorio	
Assosoftware	Roberto Bellini	assente
Assosoftware	Laura Petroccia	

(*) Nelle more dell'aggiornamento del decreto di composizione della Commissione ARCONET, assiste alla riunione il Consigliere Luigi Di Marco designato dalla Corte dei conti.

Dopo i saluti e avendo dato atto che il Presidente non potrà partecipare per sopraggiunte e improrogabili esigenze di servizio, inizia la riunione con l'esame del primo punto all'ordine del giorno:

1) Esame della proposta di aggiornamento del principio applicato della contabilità finanziaria che recepisce le modifiche concordate nel corso della precedente riunione

Nel corso delle precedente riunione, la Commissione ha condiviso la proposta di aggiornamento del paragrafo 3.5 del principio contabile applicato della contabilità finanziaria, riguardante la rateizzazione di crediti esigibili negli esercizi precedenti (residui attivi) e avviato ulteriori approfondimenti per le operazioni di rateizzazione effettuate dall'ADER sulla base delle richieste dei cittadini, al fine di verificare se l'ente riceve notizie di tali operazioni tali da rendere possibile procedere alla cancellazione del residuo attivo ed alla reimputazione dei crediti agli esercizi di esigibilità.

I rappresentanti degli enti segnalano che ADER non comunica agli enti le rateizzazioni richieste dai cittadini, ma che rende disponibili informazioni al riguardo nel proprio sito internet.

La Commissione discute e approfondisce in particolare il significato del richiamo alla "formale comunicazione" e gli effetti delle informazioni pubblicate nei siti internet.

A conclusione della discussione la Commissione concorda sulla necessità di ulteriori approfondimenti riguardanti le rateizzazione concesse da Ader al fine di valutare l'introduzione di specifiche deroghe nei casi di assenza di informazioni, e condivide la seguente integrazione del paragrafo 3.5 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria: *"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."

La seconda proposta di aggiornamento, già condivisa nel corso della riunione precedente, riguarda la definizione del margine corrente ai fini della copertura degli investimenti, sia nel principio generale n. 16, sia nel principio contabile applicato della contabilità finanziaria.

L'esame odierno della Commissione riguarda una proposta di riformulazione diretta a rendere più chiaro il testo e facilitarne la lettura, attraverso l'eliminazione di una doppia negazione.

La Commissione dopo attento esame e apportando ulteriori correzioni, condivide la seguente formulazione, da inserire sia nel principio generale n. 16 (allegato n. 1 al d.lgs. n. 118 del 2011), sia nel paragrafo 5.3.6 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011): *"...la media dei saldi di parte corrente in termini di competenza registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione destinato al finanziamento delle spese correnti ricorrenti e del rimborso dei prestiti, comprese le spese finanziate con la quota libera del risultato di*

amministrazione ai fini della salvaguardia degli equilibri di bilancio (dalla nettizzazione sono escluse le spese correnti non ricorrenti nonché il fondo anticipazione di liquidità)”.

A conclusione dell'esame del primo punto all'ordine del giorno la Commissione procede all'esame della proposta di adeguamento del paragrafo 3.20-bis, concernente le modalità di contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità, al comma 1-ter, dell'articolo 52 del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, approvato dalla Camera dei Deputati in Commissione Bilancio (AC 3132), che prevede:

1-ter. A decorrere dall'esercizio 2021, gli enti locali iscrivono nel bilancio di previsione il rimborso annuale delle anticipazioni di liquidità nel titolo 4 della spesa, riguardante il rimborso dei prestiti. A decorrere dal medesimo anno 2021, in sede di rendiconto, gli enti locali riducono, per un importo pari alla quota annuale rimborsata con risorse di parte corrente, il fondo anticipazione di liquidità accantonato ai sensi del comma 1. La quota del risultato di amministrazione liberata a seguito della riduzione del fondo anticipazione di liquidità è iscritta nell'entrata del bilancio dell'esercizio successivo come «Utilizzo del fondo anticipazione di liquidità», in deroga ai limiti previsti dall'articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145. Nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione e nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto è data evidenza della copertura delle spese riguardanti le rate di ammortamento delle anticipazioni di liquidità, che non possono essere finanziate dall'utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità stesso.

A conclusione della discussione la Commissione condivide la seguente proposta di modifica del paragrafo 3.20 bis del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria:

- le parole “l'art. 39-ter del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162, convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 2020, n. 8” sono sostituite dalle seguenti “l'articolo 52, comma 1-ter, del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, nella legge 23 luglio 2021, n. 106;
- dopo le parole “reiscritto in spesa al netto del rimborso dell'anticipazione effettuato nell'esercizio.” sono inserite le seguenti “Gli enti locali applicano l'articolo 52, comma 1-ter, del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, nella legge 23 luglio 2021, n. 106.”;

L'aggiornamento è condizionato all'approvazione definitiva della nuova disciplina di contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità degli enti locali in sede di conversione del DL n. 73 del 2021.

2) schema di decreto di aggiornamento degli allegati al d.lgs. n. 118 del 2011.

La Commissione esamina il secondo punto all'ordine del giorno riguardante lo schema di decreto ministeriale di aggiornamento degli allegati al d.lgs. n. 118 del 2011 già esaminato in occasione della precedente riunione, nel corso della quale erano state approvate alcune correzioni.

La Commissione ha ritenuto necessario effettuare un ulteriore esame anche considerata la dimensione del provvedimento e la sua importanza.

La Commissione dedica una particolare attenzione alla decorrenza degli aggiornamenti e, su proposta del rappresentante dell'Assosoftware, concorda nel prevedere la vigenza delle modifiche riguardanti il bilancio di previsione a decorrere dal bilancio di previsione 2023-2025, salvo la modifica che corregge l'allegato a/2, che decorre dal bilancio 2022- 2024. Prevede inoltre la possibilità di anticipare l'applicazione delle modifiche riguardanti la corretta definizione del margine corrente, dandone illustrazione nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto.

Al termine dell'esame dello schema di decreto di aggiornamento degli allegati al d.lgs. n. 118 del 2011 la Commissione condivide il testo del provvedimento (in allegato) e concorda di dedicare un'ulteriore settimana alla verifica di eventuali correzioni formali da segnalare per posta elettronica. Dopo tale verifica sarà avviato il procedimento per l'emanazione del Decreto.

A conclusione della riunione, la Commissione sottolinea l'importanza dell'aggiornamento previsto per il principio della contabilità economico patrimoniale, che consentirà di migliorare significativamente la coerenza e la qualità dei dati dello Stato patrimoniale, con particolare riferimento alle voci riguardanti il debito finanziario e il patrimonio netto. Si osserva che lo schema di decreto si presenta molto corposo per la presenza di numerosi esempi, che costituiscono un prezioso ausilio per gli enti.

La Commissione pertanto ringrazia il gruppo di lavoro sulla contabilità economico patrimoniale riconoscendo il pregevole lavoro effettuato che ha reso possibile un importante avanzamento nell'adozione della contabilità economico patrimoniale nell'ambito del processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali.

Prima di chiudere i lavori, augurando a tutti i componenti una buona estate, si conferma che la prossima riunione della Commissione ARCONET è confermata il giorno 22 settembre e la successiva sarà convocata il 13 ottobre c. a..

La riunione termina alle ore 12,35.

ALLEGATO N. 1

SCHEMA DI DECRETO CONCERNENTE L'AGGIORNAMENTO DEGLI ALLEGATI AL DECRETO LEGISLATIVO N. 118 DEL 2011

VISTO il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, come integrato e modificato dal decreto legislativo n. 126 del 10 agosto 2014, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi

contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42;

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

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

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

VISTO il comma 11, dell'articolo 11, del citato decreto legislativo n. 118 del 2011, il quale prevede che gli schemi di bilancio "sono modificati e integrati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio

dei ministri – Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie, su proposta della Commissione per l’armonizzazione contabile degli enti territoriali, di cui all’articolo 3-bis”;

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

VISTA la Deliberazione n. 14 del 2020 della Sezione Autonomia delle 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’articolo 52, comma 1-ter, del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, nella legge 23 luglio 2021, n. 106;

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

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

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

D E C R E T A:

Articolo 1

Allegato 1 – Principi generali o postulati

1. Al Principio della competenza finanziaria di cui all’allegato n. 1, paragrafo n. 16, al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sono apportate le seguenti modifiche:

- a) dopo le parole “determinati al netto dell’utilizzo dell’avanzo di amministrazione” ovunque ricorrano, sono inserite le seguenti “destinato al finanziamento delle spese correnti ricorrenti e del rimborso dei prestiti, comprese le spese finanziate con la quota libera del risultato di amministrazione ai fini della salvaguardia degli equilibri di bilancio (dalla nettizzazione sono escluse le spese correnti non ricorrenti nonché il fondo anticipazione di liquidità)”;
- b) dopo le parole “delle entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni, o pagamenti.” sono inserite le seguenti “Il dettaglio delle spese correnti non ricorrenti finanziate con utilizzo del risultato di amministrazione deve essere riportato nella relazione al rendiconto.”;
- c) dopo le parole “alla fine dell’esercizio e delle entrate straordinarie che non hanno dato copertura a impegni.” sono inserite le seguenti “Il dettaglio delle spese correnti non ricorrenti finanziate con utilizzo del risultato di amministrazione deve essere riportato nella relazione al rendiconto.”.

Articolo 2

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

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

Articolo 3

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

1. Al Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sono apportate le seguenti modifiche:

a) alla fine del paragrafo 3.5 sono inserite le seguenti parole “La rateizzazione di un’entrata esigibile negli esercizi precedenti determina la cancellazione del residuo attivo dalle scritture della contabilità finanziaria e l’accertamento del medesimo credito nell’esercizio in cui viene concessa la rateizzazione con imputazione agli esercizi previsti dal piano di rateizzazione. Tali registrazioni possono essere effettuate nel corso del riaccertamento ordinario dei residui. La rateizzazione delle entrate, nel rispetto dei limiti previsti dalla legge e dal regolamento dell’ente, deve risultare da atti formali.”;

b) al paragrafo 3.20-bis:

- le parole “l’art. 39-ter del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162, convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 2020, n. 8” sono sostituite dalle seguenti “l’articolo 52, comma 1-ter, del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, nella legge 23 luglio 2021, n. 106;
- dopo le parole “reiscritto in spesa al netto del rimborso dell’anticipazione effettuato nell’esercizio.” sono inserite le seguenti “Gli enti locali applicano l’articolo 52, comma 1-ter, del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, nella legge 23 luglio 2021, n. 106.”;

c) il paragrafo 5.3.6 è sostituito dal seguente:

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

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

- la media dei saldi di parte corrente in termini di competenza registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell’utilizzo dell’avanzo di amministrazione destinato al finanziamento delle spese correnti ricorrenti e del rimborso dei prestiti, comprese le spese finanziate con la quota libera del risultato di amministrazione ai fini della salvaguardia degli equilibri di bilancio (dalla nettizzazione sono escluse le spese correnti non ricorrenti nonché il fondo anticipazione di liquidità), delle entrate vincolate per specifiche destinazioni nel risultato di amministrazione alla fine dell’esercizio, delle entrate accantonate nei

fondi confluite nel risultato di amministrazione, e dell'accertamento di entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni. Il dettaglio delle spese correnti non ricorrenti finanziate con utilizzo del risultato di amministrazione deve essere riportato nella relazione al rendiconto;

- la media dei saldi di parte corrente in termini di cassa registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo del fondo di cassa e degli incassi di entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a pagamenti.

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

A decorrere dal primo esercizio del bilancio e per i quattro esercizi successivi, anche per quelli non compresi nel bilancio di previsione, costituisce copertura degli investimenti il 60 per cento della media degli incassi in c/competenza delle entrate derivanti dagli oneri di urbanizzazione e, nei casi previsti dalla legislazione regionale, dalle monetizzazioni di standard urbanistici al netto della relativa quota del FCDE, degli ultimi 5 esercizi rendicontati, garantendo la destinazione degli investimenti prevista dalla legge.

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

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

- la media dei saldi di parte corrente in termini di cassa registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo del fondo di cassa e degli incassi di entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a pagamenti.

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

- d) al paragrafo 5.5, dopo le parole “L’ente erogatore del finanziamento accerta le entrate per riscossione di crediti” sono inserite le seguenti “a seguito dell’effettiva erogazione del prestito”;
- e) nell’Appendice tecnica, prima degli esempi, è inserito il seguente elenco:
- Esempio n.1 - Registrazione di spese di investimento finanziate con forme di finanziamento flessibili,
 - Esempio n. 2 - Costituzione ed utilizzo del fondo pluriennale vincolato,
 - Esempio n. 3/a –Realizzazione di un’opera con il contributo di due amministrazioni pubbliche,
 - Esempio n. 3/b –Realizzazione di un’opera con il contributo della Regione ad un ente locale,
 - Esempio n. 4 – Accertamento proventi derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada,
 - Esempio n. 5 – Determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità,
 - Esempio n. 6 – Relazione tra il bilancio di previsione, il riaccertamento straordinario dei residui e il fondo pluriennale vincolato,
 - Esempio 7 - Scritture riguardanti l’escussione di garanzie,
 - Esempio 8 - Scritture riguardanti un prestito ordinario della Cassa depositi e prestiti Spa,
 - Esempio 9/a - Scritture riguardanti un “Prestito Investimenti Fondi Europei” della Cassa depositi e prestiti Spa concesso dopo l’assegnazione dei contributi UE da parte della regione,
 - Esempio 9/b - Scritture riguardanti un “Prestito Investimenti Fondi Europei” della Cassa depositi e prestiti Spa concesso prima dell’assegnazione dei contributi UE da parte della regione,
 - Esempio 10 – La compilazione del prospetto di cui all’allegato n. 8/1 al presente decreto, concernente le variazioni di bilancio,
 - Esempio 11 - Scritture riguardanti i pagamenti non andati a buon fine,
 - Esempio 12 - Scritture riguardanti i rimborsi incondizionati degli addebiti diretti (SEPA Direct Debit),
 - Esempio n. 13 - Verifica ripiano del disavanzo,
 - Esempio n. 14 - La rateizzazione di crediti tributari.
- f) alla fine dell’appendice tecnica è inserito il seguente esempio n. 14:

Esempio n. 14 – La rateizzazione di crediti tributari

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

Il Comune decide di procedere come segue:

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

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

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

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

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

Articolo 4

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

1. Al Principio contabile applicato concernente la contabilità economico patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sono apportate le seguenti modifiche:
 - a) al paragrafo 2:
 - le parole “I trasferimenti attivi a destinazione vincolata correnti” sono sostituite dalle seguenti “I proventi da trasferimenti a destinazione vincolata correnti e le imposte di scopo”;
 - le parole “Anche se non rilevati dalla contabilità finanziaria, ai fini della determinazione del risultato economico dell'esercizio, si considerano i seguenti

componenti positivi e negativi:” sono sostituite dalle seguenti “Ai fini della determinazione del risultato economico dell’esercizio, in occasione delle scritture di assestamento si considerano, a titolo di esempio, i seguenti componenti positivi e negativi:”;

b) al paragrafo 3:

- le parole “- le entrate dei titoli 5 “Entrate da riduzione di attività finanziaria”, 6 “Accensione di prestiti”, 7 “Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere” e 9 “Entrate per conto terzi e partite di giro”, il cui accertamento” determina solo la rilevazione di crediti e non di ricavi” sono sostituite dalle seguenti “- le entrate dei titoli 5 “Entrate da riduzione di attività finanziaria”, 6 “Accensione di prestiti”, 7 “Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere” e 9 “Entrate per conto terzi e partite di giro”, il cui accertamento non determina la rilevazione di ricavi. L’accertamento delle entrate dei titoli 5 “Entrate da riduzione di attività finanziaria” e 9 “Entrate per conto terzi e partite di giro” determina solo la rilevazione di crediti. Gli accertamenti delle entrate del titolo 6 “accensione di prestiti” e da riduzione di depositi bancari non determinano la registrazione di crediti dell’ente nelle scritture della contabilità economico patrimoniale”;
- dopo le parole “il cui impegno determina solo la rilevazione di debiti e non di costi” sono aggiunte le parole “, escluse le concessioni di crediti e l’incremento dei depositi bancari il cui impegno non determina neanche la registrazione di debiti dell’ente;”;
- dopo le parole “determinano la rilevazione di crediti e debiti;” sono aggiunte le seguenti:
“- gli accertamenti effettuati a valere della voce del piano finanziario E.3.05.99.02.001 “Fondi incentivanti il personale (art. 113 del d.lgs.

50/2016)” che non determinano la formazione di ricavi, e la liquidazione degli impegni correlati a tale entrate, assunti a carico degli stanziamenti di spesa riguardanti gli incentivi tecnici e il fondo risorse finanziarie di cui all’articolo 113, comma 2, del d.lgs. n. 50 del 2016, che non determina la formazione di costi;

- gli accertamenti derivanti dalla rateizzazione delle entrate dei titoli 1 e 3 relativi a entrate di competenza economica di esercizi precedenti non determinano la formazione di ricavi/proventi negli esercizi di imputazione delle entrate rateizzate. La rateizzazione dei crediti non incide sulla competenza economica dei relativi ricavi/proventi.

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

- le parole “- la riduzione di depositi bancari che è rilevata in corrispondenza agli incassi per Prelievi da depositi bancari; - l’incremento dei depositi bancari che è rilevata in corrispondenza ai pagamenti per Versamenti da depositi bancari.” sono sostituite dalle seguenti “- la riduzione di depositi bancari è rilevata in corrispondenza agli incassi per Prelievi da depositi bancari; - l’incremento dei depositi bancari è rilevato in corrispondenza ai pagamenti per Versamenti da depositi bancari;”;
- le parole “In particolare, con riferimento” sono sostituite dalle seguenti “- con riferimento”;
- le parole “(esercizi precedenti).” sono sostituite dalle seguenti “(esercizi precedenti); - anche gli accertamenti derivanti dalla rateizzazione delle entrate dei titoli 1 e 3 registrati nell’esercizio con imputazione agli esercizi successivi costituiscono crediti dell’ente (e gli accertamenti imputati all’esercizio in corso se registrati negli esercizi precedenti non determinano la formazione di ricavi e di nuovi crediti).”
- le parole “Gli accertamenti effettuati a valere della voce del piano finanziario E.3.05.99.02.001 “Fondi incentivanti il personale (art. 113 del d.lgs.

50/2016)” non determinano la formazione di ricavi. La liquidazione degli impegni correlati a tale entrate, assunti a carico degli stanziamenti di spesa riguardanti gli incentivi tecnici e il fondo risorse finanziarie di cui all’articolo 113, comma 2, del d.lgs. n. 50 del 2016, non determina la formazione di costi” sono soppresse;

- dopo le parole “aggravio per l’operatore.” sono aggiunte le seguenti “Al riguardo, la matrice di correlazione pubblicata nel sito Arconet costituisce un prezioso strumento di riferimento non obbligatorio. Per garantire il rispetto del principio della contabilità economico patrimoniale potrebbe essere necessario derogare alla matrice.”;

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

d) il paragrafo 4.5 è sostituito dal seguente:

4.5 Proventi delle vendite e delle prestazioni di beni e servizi pubblici. Vi rientrano i ricavi/proventi derivanti dall’erogazione del servizio pubblico, sia esso istituzionale, a domanda individuale o produttivo, di competenza economica dell’esercizio, nonché i ricavi/proventi dalla vendita di beni. Gli accertamenti dei ricavi e proventi dalla vendita di beni e servizi pubblici registrati nell’esercizio in contabilità finanziaria costituiscono ricavi di competenza dell’esercizio (comprensivi di IVA, esclusi i ricavi riguardanti le gestioni commerciali), fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi. Con riferimento all’attività rilevante ai fini IVA svolta dall’ente, il debito IVA nei confronti dell’Erario non è compreso nei ricavi. In attesa dell’emissione della fattura, non possono essere registrati il debito per l’IVA e il credito nei confronti degli utenti, e la voce di contropartita dei ricavi registrati al netto di IVA è costituita dalle “Fatture da emettere”. Le procedure informatiche dell’ente consentono, in automatico ed extracontabilmente, di separare l’IVA dall’importo dell’entrata registrata nella contabilità finanziaria al lordo di IVA e di contabilizzarla a seguito dell’emissione della fattura.

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

f) al paragrafo 4.20:

- dopo le parole “nel corso dell’esercizio” sono inserite le parole “ e ai crediti che in contabilità finanziaria sono stati accertati con imputazione agli esercizi successivi derivanti dalla rateizzazione delle entrate dei titoli 1 e 3”;
 - le parole “L’accantonamento può essere effettuato per un importo superiore a quello necessario per rendere il fondo svalutazione crediti pari all’accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.” sono sostituite dalle seguenti: “L’accantonamento deve essere almeno pari all’importo necessario a rendere la quota del Fondo svalutazione crediti riguardante i crediti considerati ai fini del calcolo del Fondo crediti di dubbia e difficile esazione pari all’importo del Fondo crediti di dubbia e difficile esazione.”;
- g) al paragrafo 4.22 le parole “esclusi gli accantonamenti effettuati in contabilità finanziaria in attuazione dell’art. 21 della legge n. 175 del 2016 e dell’art. 1, commi 551 e 552 della legge n. 147 del 2013 (fondo società partecipate). Il fondo perdite società partecipate accantonato nelle scritture della contabilità finanziaria non è automaticamente accantonato nelle scritture della contabilità economico patrimoniale con riferimento alle partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto previsto dai principi 6.1.3 a) e 6.1.3 b) che produce sul risultato economico i medesimi effetti del fondo. Con riferimento alle partecipazioni in enti e società partecipate non valutate con il metodo del patrimonio netto l’accantonamento al fondo perdite società partecipate deve presentare un importo almeno pari al corrispondente fondo accantonato nelle scritture della contabilità finanziaria.” sono sostituite dalle seguenti “esclusi gli accantonamenti effettuati in contabilità finanziaria in attuazione dell’art. 21 del decreto legislativo n. 175 del 2016 e dell’art. 1, commi 551 e 552 della legge n. 147 del 2013 (fondo società partecipate) e il fondo anticipazioni di liquidità (FAL). Il fondo perdite società partecipate accantonato nelle scritture della contabilità finanziaria non è accantonato nelle scritture della contabilità economico patrimoniale con riferimento esclusivamente alle partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto previsto dai principi 6.1.3 a) e 6.1.3 b) che produce sul risultato economico i medesimi effetti del fondo. Con riferimento alle

partecipazioni in enti e società partecipate non valutate con il metodo del patrimonio netto il fondo perdite società partecipate deve presentare un importo almeno pari al corrispondente fondo accantonato nelle scritture della contabilità finanziaria.”;

h) al paragrafo 4.27 le parole “5, 6, e 7”, ovunque ricorrono, sono sostituite da “5”;

i) nel paragrafo 4.28:

- sono cancellate le parole “rispetto alle stime precedentemente operate” e le parole “non derivanti dal conto del bilancio, quali ad esempio, donazioni, acquisizioni gratuite”;
- prima delle parole “errori di rilevazione” sono inserite le seguenti “derivanti da”;

j) al paragrafo 5 prima dell’ultimo capoverso sono aggiunte le parole” Ad esempio, gli accertamenti pluriennali derivanti dalla rateizzazione di crediti tributari e gli impegni pluriennali determinati dalla rateizzazione di debiti relativi a prestazioni rese.”;

k) al paragrafo 6.1.3:

- le parole da “a) Azioni. Per le partecipazioni azionarie” a “all’utilizzo del metodo del patrimonio” sono sostituite dalle parole “ a) Azioni. Per le partecipazioni azionarie immobilizzate, il criterio di valutazione è quello del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore (art. 2426 n. 1 e n. 3 codice civile). Le partecipazioni in società controllate e partecipate di cui agli articoli 11-quater e 11-quinquies del presente decreto, sono valutate in base al “metodo del patrimonio netto” secondo le modalità semplificate indicate nell’esempio 21. A tal fine:
 - la perdita d’esercizio della partecipata, per la quota di pertinenza, è portata al conto economico, ed ha come contropartita, nello stato patrimoniale, la riduzione della partecipazione azionaria,
 - gli eventuali utili derivanti dall’applicazione del metodo del patrimonio netto devono determinare l’iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto

vincolata all'utilizzo del metodo del patrimonio, ed hanno come contropartita l'incremento della partecipazione azionaria.”;

- le parole da “L’eventuale utile o perdita d’esercizio della partecipata,” a “all’utilizzo del metodo del patrimonio” sono sostituite dalle seguenti “L’eventuale perdita d’esercizio della partecipata, derivante dall’applicazione del metodo del patrimonio netto, è imputata nel conto economico, per la quota di pertinenza, secondo il principio di competenza economica, ed ha come contropartita, nello stato patrimoniale, la riduzione della partecipazione non azionaria. Gli eventuali utili derivanti dall’applicazione del metodo del patrimonio netto sono iscritti in una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all’utilizzo del metodo del patrimonio, ed hanno come contropartita l’incremento della partecipazione.”;

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

m) il paragrafo 6.3 è sostituito dal seguente:

“6.3 Patrimonio netto

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

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

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

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

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

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

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

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

Le riserve disponibili sono costituite da:

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

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

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

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

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

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

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

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

- 2) “altre riserve indisponibili”, costituite:
 - a. a seguito dei conferimenti al fondo di dotazione di enti le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione, in quanto il loro statuto prevede che, in caso di scioglimento, il fondo di dotazione sia destinato a soggetti non controllati o partecipati dalla controllante/partecipante. Tali riserve sono utilizzate in caso di liquidazione dell’ente

controllato o partecipato. Per le modalità di costituzione e utilizzo di tali riserve si rinvia all'esempio n. 13;

- b. dagli utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, in quanto riserve vincolate all'utilizzo previsto dall'applicazione di tale metodo.

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

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

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

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

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

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

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

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

Al termine delle consuete scritture di assestamento e chiusura dell'esercizio 2021 effettuate continuando a far riferimento al piano dei conti adottato nel corso dell'esercizio 2021, dopo avere predisposto lo Stato patrimoniale 2021 con il vecchio schema (che costituisce solo un documento di

lavoro) ed effettuate le necessarie verifiche, si procede alle seguenti attività che costituiscono parte integrante delle operazioni di chiusura dell'esercizio 2021:

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

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

n) al paragrafo 6.4:

- la lettera c 1) è sostituita da:

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

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

- la lettera c4) è sostituita da:

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

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

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

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

Esempio 7) - Scritture riguardanti l'escussione di garanzie

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 4) variazioni degli stanziamenti di primo esercizio del bilancio di previsione:
- incremento di 520.000 dello stanziamento "Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" (cod. U.3.03.11.02.003)
 - incremento di 520.000 dello stanziamento "Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie";
 - gli enti che non hanno già stanziato in bilancio il fondo, devono iscrivere in bilancio uno stanziamento di 520.000 dello stanziamento "Fondo rischi da escussione comune B".
- 5) Scritture in contabilità finanziaria:
- Impegna e paga 520.000 sullo stanziamento "Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" (cod. U.3.03.11.02.003), con imputazione all'esercizio in corso;
 - Accerta 520.000 sullo stanziamento "Riscossione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" con imputazione all'esercizio in corso.
- 6) Comunica al Comune (B) di avere un credito di 520.000 nei suoi confronti e lo invita ad estinguere tempestivamente tale debito. Il comune (B) effettua le registrazioni contabili necessarie a chiudere il debito nei confronti della banca ed a registrare il nuovo debito nei confronti di (A).
- 7) Scritture in contabilità economico patrimoniale:

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

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

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

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

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

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

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

9) Scritture in contabilità finanziaria:

- Impegna 3.000.000 sullo stanziamento "Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" (cod. U.3.03.11.02.003), con imputazione all'esercizio in corso ed effettua un pagamento a favore del proprio bilancio. Trattasi di una regolazione contabile, il mandato è versato all'entrata del bilancio dell'ente, tra le accensioni di prestiti;
- Accerta 3.000.000 sullo stanziamento "Accensione di prestiti", con imputazione all'esercizio in corso e incassa il mandato emesso al punto precedente (regolazione contabile);
- Accerta 3.000.000 sullo stanziamento "Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie" con imputazione all'esercizio in corso;
- Impegna le spese relative alle rate di ammortamento del residuo prestiti, sulla base del piano di ammortamento del mutuo, distintamente per la quota interessi (20.000) e la quota capitale (500.000), con imputazione agli esercizi successivi.

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

- 10) Comunica al Comune (B) di avere effettuato il pagamento della terza rata del mutuo garantito, pari a 520.000 e registrato il residuo debito di 3.000.000 nelle proprie scritture, e lo invita:
- a registrare la chiusura del debito nei confronti della banca e il nuovo debito nei propri confronti;
 - di pagare tempestivamente i debiti direttamente nei propri confronti e non più alla banca.

11) Scritture in contabilità economico-patrimoniale

1.2.3.02.01.18.003	1.3.4.01.01	Crediti v/comune a seguito escussione di garanzie	a	Istituto tesoriere	3.000.000
					0
1.3.4.1.01	2.4.1.04.03.03.001	Istituto tesoriere	a	Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese.	3.000.000
					0
3.1.3.01.01.01.001	3.1.3.01.02.01.001	Fidejussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche	a	Debitori per fidejussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche	3.520.000

Gli Enti con sistemi contabili evoluti possono registrare direttamente:

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

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

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

12) Scritture in contabilità finanziaria

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

13) Scritture in contabilità economico patrimoniale:

3.1.1.03.02.999	2.4.1.04.07.99.001	Interessi passivi a altre imprese su finanziamenti a medio lungo termine	a	Debiti per interessi passivi su finanziamenti a medio lungo	20.000
-----------------	--------------------	--	---	---	--------

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

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

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

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

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

- Prelevamento dal fondo rischi per escussione del credito verso B per 3.040.000
- Impegna trasferimenti v/comuni a seguito di escussione per un importo di 3.040.000, ed emette un mandato di pari importo a favore del proprio bilancio, incassato come "Riscossione crediti per escussione"
- Accerta e incassa il residuo attivo "Riscossione crediti per escussione" per 3.040.000

15) In contabilità economico patrimoniale, si registra:

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

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

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

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

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

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

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

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

- prima delle parole “2) gli enti che non avevano registrato le partecipazioni nel proprio attivo patrimoniale, effettuano la seguente registrazione:” sono inserite le seguenti “N.B. In sede di prima applicazione del principio che ha istituito le riserve indisponibili non erano ancora state previste le “riserve negative per beni indisponibili” nei casi di incapienza delle riserve disponibili;
- prima delle parole “4) in caso di scioglimento dell'ente le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione si registra:” sono inserite le seguenti “Se, a seguito del versamento, le riserve disponibili non sono capienti per consentire la costituzione o l'incremento delle riserve indisponibili, si procede alle seguenti registrazioni:

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

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

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

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

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

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

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

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

RENDICONTO 2017

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO

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

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

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

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO

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

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

Le scritture contabili:Come prima applicazione del principio,

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

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

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

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

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

Nel corso della gestione,

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

	1.2.2.01.01.01.001 Infrastrutture demaniali	a	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere	300.000
--	---	---	---	---------

	2.1.2.04.99.01.001 Altre riserve distintamente indicate n.a.c.	a	2.1.2.04.02.01.001 Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	300.000
--	---	---	---	---------

S.P.

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

3.000.000	a	indisponibili e per i beni culturali	3.000.000
-----------	---	---	-----------

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

1.2.2.01.01.01.001		Infrastrutture demaniali	a	Diversi		300.000
	1.2.2.04.02.01.001			Immobilizzazioni materiali in costruzione	150.000	
	2.4.2.01.01.01.001			Debiti vs fornitori	150.000	

	2.1.2.04.02.01.001	Diversi		Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	200.000	300.000
2.1.2.04.99.01.001		Altre riserve distintamente indicate n.a.	a			
2.1.6.01.01.01.001		Riserve negative per beni indisponibili			100.000	

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

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

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

2.910.000 | 2.910.000

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

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

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

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

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

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

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

Nelle scritture economico-patrimoniali la regione registra:

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

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

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

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

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

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

SCRITTURE DEL COMUNE

Nelle scritture della contabilità finanziaria il Comune:

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

Nelle scritture economico-patrimoniali il Comune registra:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SCRITTURE DELLA REGIONE

Nelle scritture della contabilità finanziaria la Regione:

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

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

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

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

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

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

SCRITTURE DEL COMUNE

Nelle scritture della contabilità finanziaria il Comune:

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

Nelle scritture economico-patrimoniali il Comune registra:

1.3.2.04.01.02.001	1.3.2.01.02.001	Crediti da Contributi agli investimenti da Regioni e Province autonome.	a	Contributi agli investimenti da Regioni e Province autonome.	50
--------------------	-----------------	---	---	--	----

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

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

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

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

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

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

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

SCRITTURE DELLA REGIONE

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

Nelle scritture della contabilità finanziaria la Regione:

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

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

Nelle scritture economico-patrimoniali la Regione registra:

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

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

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

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

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

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

Ipotesi 1

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

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

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

1) nel modulo patrimoniale del piano dei conti integrato sono inseriti i seguenti due nuovi conti:
 -2.1.5.01.01.01.001 “Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo”
 -2.1.6.01.01.01.001 “Riserve negative per beni indisponibili”;

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

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

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

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

4) considerato che non può assumere valori negativi, al fondo di dotazione è attribuito un valore pari a 0, esercitando la facoltà, consentita solo ai fini dell’elaborazione del rendiconto 2021, di destinare il saldo negativo non solo al conto 2.1.5.01.01.01.001 “Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo” cui è destinato, ma anche al conto 2.1.6.01.01.01.001 “riserve negative per beni indisponibili”, entro il limite delle riserve indisponibili di cui alle lettere d ed e, che dopo la registrazione di cui al punto 2) è pari a € 700.000;

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

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

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

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

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

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

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

Ipotesi 2

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

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

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

1) nel modulo patrimoniale del piano dei conti integrato sono inseriti i seguenti due nuovi conti:
 -2.1.5.01.01.01.001 "Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo"
 -2.1.6.01.01.01.001 "Riserve negative per beni indisponibili";

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

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

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

Pertanto, al termine delle scritture di assestamento, riduce le “riserve da permessi da costruire” di 10.500.000 incrementando le riserve disponibili:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

In contabilità economico patrimoniale registra:

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

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

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

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

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

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

In contabilità economico patrimoniale registra:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

In contabilità economico patrimoniale si registra:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

In contabilità economico patrimoniale il Comune registra:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Esempio n. 18 – Donazione da privati

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

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

In contabilità economico patrimoniale il Comune registra:

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

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

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

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

2.2.1.09.01.001	2.2.3.01.09.01.001	Ammortamento Fabbricati ad uso abitativo	a	Fondo ammortamento di Fabbricati ad uso abitativo
				1.500.000
2.5.3.01.02.01.001	1.3.3.02.01.001	Contributi agli investimenti da famiglie	a	Quota annuale di contributi agli investimenti da Famiglie
				1.500.000

Ipotesi 18.2 (*donazione vincolata alla realizzazione di beni demaniali*)

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

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

Nell'esercizio in cui il ponte è realizzato, in contabilità economico patrimoniale, a seguire delle scritture riguardanti l'iscrizione del bene nell'attivo patrimoniale, sono costituite le riserve indisponibili, riducendo prioritariamente le riserve disponibili e la voce Risultati economici di esercizi precedenti, se positive e, in caso di incapienza, a valere delle riserve negative per beni indisponibili:

1.2.2.01.01.01.001		Infrastrutture demaniali	a	Diversi		50.000.000
	1.2.2.04.02.01.001			Immobilizzazioni materiali in costruzione	45.000.000	
	2.4.2.01.01.01.001			Debiti vs fornitori	5.000.000	
	2.1.2.04.02.01.001	Diversi	a	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali		50.000000
2.1.2.04.99.01.001		Altre riserve distintamente indicate n.a.c.			10.000.000	
2.1.6.01.01.01.001		Riserve negative per beni indisponibili			40.000.000	

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

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

Esempio 19) La contabilizzazione dei permessi di costruire

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nel corso del medesimo esercizio, sono consegnate al comune infrastrutture demaniali di importo pari a € 10.000.000, finanziate con i permessi di costruire rilasciati negli anni precedenti e accantonati

nelle riserve del patrimonio netto ed è impegnata la spesa relativa all'ultimo stato di avanzamento dei lavori, pari a € 2.000.000. A seguire delle scritture riguardanti l'iscrizione del bene nell'attivo patrimoniale, sono costituite le riserve indisponibili, riducendo le riserve per i permessi di costruire:

1.2.2.01.01.01.001		Infrastrutture a demaniali	a	Diversi		10.000.000
	1.2.2.04.02.01.001			Immobilizzazioni materiali in costruzione	8.000.000	
	2.4.2.01.01.01.001			Debiti vs fornitori	2.000.000	

2.1.2.03.01.01.001	2.1.2.04.02.01.001	Riserve da permessi di costruire	a	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali		10.000.000
--------------------	--------------------	----------------------------------	---	--	--	------------

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nelle scritture economico patrimoniali è effettuata la seguente registrazione:

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

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

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

Esempio 21) Le scritture di assestamento

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

In particolare, l'ente rileva:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Esempio: il 1° luglio dell’esercizio appena concluso, a seguito dell’incasso delle entrate di un mutuo che comporta interessi passivi annuali da corrispondere in via posticipata (30 giugno di ogni anno) per euro 600.000, l’ente impegna le spese relative al piano di ammortamento (quota capitale e quota interessi) con imputazione a ciascuno degli esercizi considerati nel piano di ammortamento, a decorrere dall’esercizio successivo. Al termine dell’esercizio in cui sono state incassate le entrate derivanti dal finanziamento, è necessario valutare la competenza economica per la quota di interessi passivi già maturata. Considerato che la quota di interessi passivi relativa al periodo luglio-dicembre è un costo di competenza economica dell’esercizio appena chiuso, nell’ambito delle scritture di assestamento si registrano ratei passivi per € 302.466.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Esempio 6.2 nell'esercizio appena concluso, l'ente ha usufruito di un servizio rilevante ai fini Iva (aliquota 22%) per euro 122.000. Alla data del 31 dicembre, la relativa spesa è stata impegnata ma non liquidata, in quanto la fattura non è pervenuta entro il termine dell'esercizio. Nel corso del riaccertamento ordinario dei residui, l'impegno è dichiarato liquidabile per l'intero importo. In contabilità economico patrimoniale è rilevato il costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo al netto dell'IVA a credito.

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

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

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

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

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

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

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

A seguito dell'emissione della fattura si registra:

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

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

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

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

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

Esempio 7.2: a seguito del riconoscimento formale del maggior importo (€100.000) di un credito esigibile riguardante ricavi derivanti dalla vendita di beni consegnati nel corso dell'esercizio in chiusura, effettuato nel corso del riaccertamento ordinario dei residui attraverso l'accertamento dell'entrata imputata all'esercizio in

chiusura, in contabilità economico patrimoniale, considerato che il credito riguarda un ricavo di competenza dell'esercizio in chiusura, si procede alla seguente registrazione che rileva un ricavo e non una sopravvenienza.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9) Insussistenze del passivo

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

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

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

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

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

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

2.4.3.99.99.001	2.2.9.99.99.99.999	Altri accantonamenti n.a.c. – Riconoscimento debiti fuori bilancio XXX	a	Altri fondi – Riconoscimento debito fuori bilancio XXX	8.000
-----------------	--------------------	--	---	--	-------

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

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

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

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

Gli enti con sistemi contabili evoluti registrano direttamente:

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

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

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

11) Accantonamento al fondo svalutazione crediti,

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

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

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

- b) determina un primo incremento del FSC per € 3.156.718,32 in relazione all'ammontare dei crediti stralciati dal conto del bilancio nel corso dell'esercizio in chiusura. Nel rispetto del principio della prudenza, i crediti stralciati dalle scritture finanziarie sono interamente svalutati;

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

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

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

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

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

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

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

2.4.1.01.01.001	2.2.4.01.01.01.001	Accantonamento a fondo a svalutazione crediti di natura tributaria	Diversi	2.133.885,34
-----------------	--------------------	--	---------	--------------

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

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

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

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

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

Esempio 12.2:

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

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

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

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

a) al paragrafo n. 4.4:

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

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

Articolo 6

(Allegato 6 – Piano dei conti integrato)

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

a) sono inserite le seguenti nuove voci:

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

- 2.1.6.01.01.01 *Riserve negative per beni indisponibili,*
- 2.1.6.01.01.01.001 *Riserve negative per beni indisponibili, con codice P A V per il
raccordo con lo stato patrimoniale;*

b) sono cancellate le seguenti voci:

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

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

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

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

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

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

Articolo 7

(Allegato 9 – Schema di bilancio di previsione)

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

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

- a. la voce “3) Utilizzo quote vincolate del risultato di amministrazione presunto al 31/12/N-1” è sostituita dalla seguente “3) Utilizzo quote del risultato di amministrazione presunto al 31/12/N-1 previsto nel bilancio:”;
- b. prima della voce “Utilizzo quota vincolata” è inserita la seguente “Utilizzo quota accantonata (da consuntivo anno precedente o previa verifica di preconsuntivo - salvo l'utilizzo del FAL)”;
- c. sono cancellate le seguenti voci:
 - Utilizzo vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili,
 - Utilizzo vincoli derivanti da trasferimenti,
 - Utilizzo vincoli derivanti dalla contrazione di mutui,
 - Utilizzo vincoli formalmente attribuiti dall’ente,
 - Utilizzo altri vincoli,
- prima della voce “Totale utilizzo avanzo di amministrazione presunto” sono inserite le seguenti:

- Utilizzo quota destinata agli investimenti (previa approvazione del rendiconto),
 - Utilizzo quota disponibile (previa approvazione del rendiconto);
- b) all'allegato a/2 concernente "Elenco analitico delle risorse vincolate nel risultato di amministrazione" la formula " $(g)=(a) +(b)-(c)-(d)-(e)-(f)$ " è sostituita dalla seguente " $(g)=(a) +(b)-(c)-(d)-(e)+(f)$ ".
2. Gli aggiornamenti di cui al comma 1, lettera a) si applicano a decorrere dal bilancio di previsione 2023-2025. Gli aggiornamenti di cui al comma 1, lettera b) si applicano a decorrere dal bilancio di previsione 2022-2024.

Articolo 8
(Allegato 10 – Schema di rendiconto)

1. Allo schema di rendiconto di cui all'allegato 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 sono apportate le seguenti modifiche:
- a) al prospetto concernente "Verifica equilibri – solo regioni":
- dopo la voce "Spese correnti" è inserita la seguente "- di cui spese correnti non ricorrenti finanziate con utilizzo del risultato di amministrazione";
 - la voce "Utilizzo risultato di amministrazione destinato al finanziamento di spese correnti e al rimborso di prestiti al netto del fondo anticipazione di liquidità", ovunque ricorra, è sostituita dalla seguente "Utilizzo risultato di amministrazione destinato al finanziamento di spese correnti ricorrenti e al rimborso di prestiti al netto del fondo anticipazione di liquidità";
- b) al prospetto concernente "Verifica equilibri – solo per gli enti locali":
- dopo la voce "D) Spese Titolo 1.00 - Spese correnti" è inserita la seguente "di cui spese correnti non ricorrenti finanziate con utilizzo del risultato di amministrazione";

- la voce “Utilizzo risultato di amministrazione destinato al finanziamento di spese correnti e al rimborso di prestiti al netto del fondo anticipazione di liquidità” è sostituita dalla seguente “Utilizzo risultato di amministrazione destinato al finanziamento di spese correnti ricorrenti e al rimborso di prestiti al netto del fondo anticipazione di liquidità”;

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

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

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

- le parole “Composizione fondo svalutazione crediti” sono sostituite dalle seguenti “Confronto fondo crediti di dubbia esigibilità – fondo svalutazione crediti”;
- dopo le parole “Residui attivi nel conto del bilancio” sono inserite le seguenti “titoli da 1 a 5”;
- la nota (m) è sostituita dalla seguente “(M) trattasi solo degli accertamenti pluriennali di entrate riguardanti il titolo 5 e gli accertamenti pluriennali derivanti dalla rateizzazione delle entrate dei titoli 1 e 3”;

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

Articolo 9
(Allegato 11 – Bilancio consolidato)

1. Allo schema del bilancio consolidato di cui all'allegato 11 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 sono apportate le seguenti modifiche:

- a) al prospetto concernente “Conto economico consolidato”:
- dopo la voce “Risultato dell'esercizio (comprensivo della quota di pertinenza di terzi)” è inserita la voce “Risultato dell'esercizio di gruppo”, cui è attribuito il codice 29;
 - alla voce “Risultato dell'esercizio di pertinenza di terzi” è attribuito il codice 30;
- b) al prospetto concernente “Stato patrimoniale consolidato (passivo)”:
- dopo la voce A) “Patrimonio netto” è inserita la seguente voce “Patrimonio netto di gruppo”;
 - è cancellata la voce A II a “da risultato economico di esercizi precedenti”;
 - dopo la voce A II e “altre riserve indisponibili” è inserita la seguente A II f “altre riserve disponibili”;
 - dopo la voce A III “Risultato economico dell'esercizio” sono inserite le seguenti:
 - A IV “Risultati economici di esercizi precedenti”, per la quale, come “Riferimento art. 2424 c.c.” è attribuito il valore “AVII”,
 - A V “Riserve negative per beni indisponibili”;
 - “Totale Patrimonio netto di gruppo”;
 - la voce “Patrimonio netto comprensivo della quota di pertinenza di terzi” è sostituita dalla seguente “Patrimonio netto di pertinenza di terzi”;
 - alla voce “Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi” è attribuito il codice A VI;
 - alla voce “Risultato economico dell'esercizio di pertinenza di terzi” è attribuito il codice A VII;

- dopo la voce “Risultato economico dell'esercizio di pertinenza di terzi”, la voce “Patrimonio netto di pertinenza di terzi” è sostituita alla seguente “Totale patrimonio netto di pertinenza di terzi”;

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

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

Roma

IL MINISTERO DELL'INTERNO

Il Capo Dipartimento per gli Affari
Interni e Territoriali

IL MINISTERO DELL'ECONOMIA
E DELLE FINANZE

Il Ragioniere Generale dello Stato

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

APPENDICE TECNICA

Di seguito si propongono esempi, peraltro non esaustivi, relativi alla redazione del bilancio consolidato col metodo integrale e proporzionale.

Esempio n.1 - Metodo Integrale

Un Ente territoriale possiede l'80% della società A ed il 60% della società B. In particolare, i valori di iscrizione nello stato patrimoniale dell'ente territoriale delle partecipazioni in A e B sono i seguenti:

Partecipazione in A	3.909.600
Partecipazione in B	3.480.600
	7.390.200

Vengono di seguito riportate nella tabella n.1 le situazioni contabili dell'Ente e delle società A e B al 31 dicembre 2021. Le poste sono state riclassificate e sono presentate con riferimento agli schemi di cui al D. Lgs 118/2011 ovvero nella fase precedente alla redazione delle scritture di pre-consolidamento. Per giungere alla redazione del bilancio consolidato le voci contabili riportate nella tabella 1 sono dati di partenza che devono essere opportunamente "trattati" attraverso il completamento delle seguenti fasi:

- 1) Uniformità;
- 2) Aggregazione;
- 3) Eliminazione delle operazioni infragruppo;
- 4) Consolidamento.

Nelle pagine seguenti, ciascuna fase sarà trattata separatamente con l'ausilio di specifici esempi.

Si tenga presente che le rettifiche non producono riprese di carattere fiscale in capo all'Ente né tanto meno vanno rilevate in capo alle società consolidate.

Tabella n. 1 – Dati di partenza

	STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)	Comune	Società A	Società B
	A) CREDITI vs.LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE	-	-	-
	TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)	-	-	-
	B) IMMOBILIZZAZIONI			
	<u>Immobilizzazioni immateriali</u>			
I	1 Costi di impianto e di ampliamento	-	12.000	1.000
	2 Costi di ricerca sviluppo e pubblicità	-	5.000	-
	3 Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno	50.000	-	-
	4 Concessioni, licenze, marchi e diritti simile	-	-	-
	5 Avviamento	-	1.000.000	25.000
	6 Immobilizzazioni in corso ed acconti	2.000	-	-
	9 Altre	15.000	-	-
	Totale immobilizzazioni immateriali	67.000	1.017.000	26.000
	<u>Immobilizzazioni materiali (3)</u>			
II	1 Beni demaniali	2.300.000	-	-
	1.1 Terreni	300.000	-	-
	1.2 Fabbricati	2.000.000	-	-
	1.3 Infrastrutture	-	-	-
	1.9 Altri beni demaniali	-	-	-
III	2 Altre immobilizzazioni materiali (3)	3.311.000	5.435.000	5.570.000
	2.1 Terreni	100.000	300.000	500.000
	a <i>di cui in leasing finanziario</i>	-	-	-
	2.2 Fabbricati	3.000.000	1.500.000	2.000.000
	a <i>di cui in leasing finanziario</i>	1.000.000	-	-
	2.3 Impianti e macchinari	150.000	-	-
	a <i>di cui in leasing finanziario</i>	-	-	-
	2.4 Attrezzature industriali e commerciali	-	3.500.000	2.800.000
	2.5 Mezzi di trasporto	50.000	100.000	200.000
	2.6 Macchine per ufficio e hardware	5.000	25.000	45.000
	2.7 Mobili e arredi	4.000	10.000	25.000
	2.8 Infrastrutture	2.000	-	-
	2.99 Altri beni materiali	-	-	-
	3 Immobilizzazioni in corso ed acconti	1.000.000	500.000	700.000
	Totale immobilizzazioni materiali	6.611.000	5.935.000	6.270.000
IV	<u>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</u>			
	1 Partecipazioni in	7.450.200	100.000	200.000
	a <i>imprese controllate</i>	7.390.200	-	-
	b <i>imprese partecipate</i>	-	-	200.000
	c <i>altri soggetti</i>	60.000	100.000	-
	2 Crediti verso	-	-	-
	a <i>altre amministrazioni pubbliche</i>	-	-	-
	b <i>imprese controllate</i>	-	-	-
	c <i>imprese partecipate</i>	-	-	-
	d <i>altri soggetti</i>	-	-	-
	3 Altri titoli	-	25.000	12.000
	Totale immobilizzazioni finanziarie	7.450.200	125.000	212.000
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)	14.128.200	7.077.000	6.508.000

STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)		Comune	Società A	Società B
	C) ATTIVO CIRCOLANTE			
I	<u>Rimanenze</u>	14.000	250.000	300.000
	Totale rimanenze	14.000	250.000	300.000
II	<u>Crediti (2)</u>			
1	Crediti di natura tributaria	777.000	-	-
a	<i>Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità</i>	-	-	-
b	<i>Altri crediti da tributi</i>	700.000	-	-
c	<i>Crediti da Fondi perequativi</i>	77.000	-	-
2	Crediti per trasferimenti e contributi	250.000	200.000	-
a	<i>verso amministrazioni pubbliche</i>	100.000	200.000	-
b	<i>imprese controllate</i>	150.000	-	-
c	<i>imprese partecipate</i>	-	-	-
d	<i>verso altri soggetti</i>	-	-	-
3	Verso clienti ed utenti	500.000	800.000	2.100.000
4	Altri Crediti	320.000	45.000	17.000
a	<i>verso l'erario</i>	10.000	10.000	10.000
b	<i>per attività svolta per c/terzi</i>	180.000	-	-
c	<i>altri</i>	130.000	35.000	7.000
	Totale crediti	1.847.000	1.045.000	2.117.000
III	<u>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</u>			
1	Partecipazioni	-	-	-
2	Altri titoli	-	2.000	10.800
	Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi	-	2.000	10.800
IV	<u>Disponibilità liquide</u>			
1	Conto di tesoreria	877.000	-	-
a	<i>Istituto tesoriere</i>	350.000	-	-
b	<i>presso Banca d'Italia</i>	527.000	-	-
2	Altri depositi bancari e postali	12.000	550.000	900.000
3	Denaro e valori in cassa	-	5.000	3.200
4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente	-	-	-
	Totale disponibilità liquide	889.000	555.000	903.200
	TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)	2.750.000	1.852.000	3.331.000
	D) RATEI E RISCOINTI			
1	Ratei attivi	-	55.000	87.000
2	Risconti attivi	12.000	16.000	74.000
	TOTALE RATEI E RISCOINTI (D)	12.000	71.000	161.000
	TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)	16.890.200	9.000.000	10.000.000

(1) con separata indicazione degli importi esigibili entro l'esercizio successivo.

(2) con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo.

(3) con separata indicazione degli importi relativi a beni indisponibili.

STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		Comune	Società A	Società B
A) PATRIMONIO NETTO				
Patrimonio netto di gruppo				
I	Fondo di dotazione	10.209.380	4.500.000	5.700.000
II	Riserve	3.800.000	-	-
b	<i>da capitale</i>	<i>1.000.000</i>		
c	<i>da permessi di costruire</i>	<i>500.000</i>		
d	<i>riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali</i>			
e	<i>indisponibili e per i beni culturali</i>	<i>2.300.000</i>		
f	<i>altre riserve indisponibili</i>	-		
	<i>altre riserve disponibili</i>			
III	Risultato economico dell'esercizio	20.000	35.500	55.300
IV	Risultato economico di esercizi precedenti		351.500	141.000
V	Riserve negative per beni indisponibili			
Totale Patrimonio netto di gruppo		14.029.380	4.887.000	5.896.300
Patrimonio netto di pertinenza di terzi				
Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi				
Risultato economico dell'esercizio di pertinenza di terzi				
Totale Patrimonio netto di pertinenza di terzi		-	-	-
TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)		14.029.380	4.887.000	5.896.300
B) FONDI PER RISCHI ED ONERI				
1	Per trattamento di quiescenza	-	-	-
2	Per imposte	-	250.000	-
3	Altri	400.000	35.000	100.000
TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)		400.000	285.000	100.000
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO		-	350.000	200.700
TOTALE T.F.R. (C)		-	350.000	200.700
D) DEBITI (1)				
1	Debiti da finanziamento	1.000.000	2.450.000	2.608.000
a	<i>prestiti obbligazionari</i>	-	-	-
b	<i>v/ altre amministrazioni pubbliche</i>	-	-	-
c	<i>verso banche e tesoriere</i>	-	-	-
d	<i>verso altri finanziatori</i>	<i>1.000.000</i>	<i>2.450.000</i>	<i>2.608.000</i>
2	Debiti verso fornitori	250.000	400.000	300.000
3	Acconti	-	-	-
4	Debiti per trasferimenti e contributi	200.000	300.000	50.000
a	<i>enti finanziati dal servizio sanitario nazionale</i>	-	-	-
b	<i>altre amministrazioni pubbliche</i>	-	<i>200.000</i>	-
c	<i>imprese controllate</i>	-	-	-
d	<i>imprese partecipate</i>	-	-	-
e	<i>altri soggetti</i>	<i>200.000</i>	<i>100.000</i>	<i>50.000</i>
5	Altri debiti	45.000	268.000	750.000
a	<i>tributari</i>	<i>2.000</i>	<i>40.000</i>	-
b	<i>verso istituti di previdenza e sicurezza sociale</i>	<i>13.000</i>	<i>21.000</i>	-
c	<i>per attività svolta per c/terzi (2)</i>	-	-	-
d	<i>altri</i>	<i>30.000</i>	<i>207.000</i>	<i>750.000</i>
TOTALE DEBITI (D)		1.495.000	3.418.000	3.708.000
E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI				
I	Ratei passivi	159.000	25.000	50.000
II	Risconti passivi	806.820	35.000	45.000
1	Contributi agli investimenti	452.820	-	-
a	<i>da altre amministrazioni pubbliche</i>	<i>442.820</i>		
b	<i>da altri soggetti</i>	<i>10.000</i>		
2	Concessioni pluriennali	350.000	-	-
3	Altri risconti passivi	4.000	35.000	45.000
TOTALE RATEI E RISCONTI (E)		965.820	60.000	95.000
TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)		16.890.200	9.000.000	10.000.000

CONTO ECONOMICO		Comune	Società A	Società B
A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE				
1	Proventi da tributi	1.300.000	-	-
2	Proventi da fondi perequativi	120.000	-	-
3	Proventi da trasferimenti e contributi	-	-	-
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>	-	-	-
b	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>	-	-	-
c	<i>Contributi agli investimenti</i>	-	-	-
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	457.000	3.743.000	3.904.000
a	<i>Proventi derivanti dalla gestione dei beni</i>	50.000	33.000	4.000
b	<i>Ricavi della vendita di beni</i>	7.000	710.000	900.000
c	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>	400.000	3.000.000	3.000.000
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	-	-	-
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	-	-	-
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	-	-	-
8	Altri ricavi e proventi diversi	150.000	20.000	-
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)		2.027.000	3.763.000	3.904.000
B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE				
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	6.000	400.000	300.000
10	Prestazioni di servizi	425.000	1.500.000	1.200.000
11	Utilizzo beni di terzi	45.000	80.000	600.000
12	Trasferimenti e contributi	125.000	-	-
a	<i>Trasferimenti correnti</i>	125.000	-	-
b	<i>Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubb.</i>	-	-	-
c	<i>Contributi agli investimenti ad altri soggetti</i>	-	-	-
13	Personale	800.000	800.000	700.000
14	Ammortamenti e svalutazioni	460.000	695.000	333.000
a	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali</i>	10.000	300.000	3.000
b	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni materiali</i>	350.000	350.000	300.000
c	<i>Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</i>	-	-	-
d	<i>Svalutazione dei crediti</i>	100.000	45.000	30.000
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	4.000	100.000	300.000
16	Accantonamenti per rischi	40.000	30.000	50.000
17	Altri accantonamenti	-	-	-
18	Oneri diversi di gestione	30.000	40.000	55.000
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)		1.935.000	3.645.000	3.538.000
DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)		92.000	118.000	366.000
C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI				
<i>Proventi finanziari</i>				
19	Proventi da partecipazioni	50.000	-	-
a	<i>da società controllate</i>	50.000	-	-
b	<i>da società partecipate</i>	-	-	-
c	<i>da altri soggetti</i>	-	-	-
20	Altri proventi finanziari	1.000	500	300
Totale proventi finanziari		51.000	500	300
<i>Oneri finanziari</i>				
21	Interessi ed altri oneri finanziari	78.000	103.000	251.000
a	<i>Interessi passivi</i>	77.000	100.000	250.000
b	<i>Altri oneri finanziari</i>	1.000	3.000	1.000
Totale oneri finanziari		78.000	103.000	251.000
TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)		- 27.000	- 102.500	- 250.700
D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE				
22	Rivalutazioni	-	70.000	-
23	Svalutazioni	-	-	-
TOTALE RETTIFICHE (D)		-	70.000	-
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI				
24	Proventi straordinari	55.000	-	-
a	<i>Proventi da permessi di costruire</i>	-	-	-
b	<i>Proventi da trasferimenti in conto capitale</i>	-	-	-
c	<i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i>	30.000	-	-
d	<i>Plusvalenze patrimoniali</i>	25.000	-	-
e	<i>Altri proventi straordinari</i>	-	-	-
Totale proventi straordinari		55.000	-	-
25	Oneri straordinari	32.000	-	-
a	<i>Trasferimenti in conto capitale</i>	-	-	-
b	<i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>	32.000	-	-
c	<i>Minusvalenze patrimoniali</i>	-	-	-
d	<i>Altri oneri straordinari</i>	-	-	-
Totale oneri straordinari		32.000	-	-
TOTALE PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI (E)		23.000	-	-
RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)		88.000	85.500	115.300
26	Imposte (*)	68.000	50.000	60.000
27	RISULTATO DELL'ESERCIZIO (comprensivo della quota di pertinenza di terzi)	20.000	35.500	55.300
29	RISULTATO DELL'ESERCIZIO DI GRUPPO	20.000	35.500	55.300
30	RISULTATO DELL'ESERCIZIO DI PERTINENZA DI TERZI			

Fase 1 – Uniformità

È indispensabile rendere uniformi i bilanci da consolidare sia dal punto di vista temporale che sostanziale, dopo averli già resi uniformi dal punto di vista formale, come da tabella n. 1.

Uniformità temporale

Il rispetto dell'uniformità temporale impone che tutti i bilanci da consolidare, ovvero inclusi nell'area di consolidamento, siano riferiti alla stessa data di chiusura e che questa coincida con la data di chiusura dell'esercizio del bilancio della capogruppo.

Nel nostro caso, la data di riferimento deve essere il 31 dicembre di ogni anno. Pertanto, se le date di chiusura del bilancio di ente, azienda o società che fanno parte dell'area di consolidamento sono diverse dal 31 dicembre, saranno detti enti, aziende o società a dovere uniformare il proprio bilancio a quello dell'amministrazione capogruppo. A tal fine, dovranno essere operate tutte le rettifiche necessarie alle operazioni o ai fatti significativi intervenuti tra la data di chiusura del rendiconto, bilancio o bilancio consolidato del singolo soggetto rientrante nell'area di consolidamento e il 31 dicembre.

Nel nostro caso si suppone che le due società A e B incluse nell'area di consolidamento abbiano esercizio coincidente con l'anno solare, ovvero chiuso al 31/12/2021 ma, per completezza di trattazione, analizziamo di seguito l'ipotesi che la Società C, facente parte dell'area di consolidamento, rediga annualmente il proprio bilancio al 30 settembre, invece che al 31 dicembre. Tale società dovrà operare tutte le rettifiche necessarie riguardo le operazioni intervenute tra la data di chiusura del proprio bilancio e la data di riferimento del bilancio dell'ente capogruppo così da ottenere l'uniformità temporale richiesta dalla legge. Ipotizzando che nel periodo 01.10.2020 - 31.12.2020 la Società C abbia conseguito ricavi per euro 42.500 e sostenuto costi per euro 30.000 e nel periodo 01.10.2021 - 31.12.2021 abbia conseguito ricavi per euro 46.250 e sostenuto costi per euro 35.000, si avrà:

	Bilancio al 30/09/2021 della Società C	Rettifiche relative operazioni compiute dal 01/10/2020 al 31/12/2020 (-)	Rettifiche relative operazioni compiute dal 01/10/2021 al 31/12/2021 (+)	Situazione contabile intermedia della Società C al 31/12/2021
Ricavi	200.000	42.500	46.250	203.750
Costi	165.000	30.000	35.000	170.000
Ricavi - Costi	35.000	12.500	11.250	33.750
Totale	35.000	12.500	11.250	33.750

L'esemplificazione tiene conto solamente delle macro-voci del conto economico, ma tale operazione dovrà essere effettuata per tutte le singole voci sia patrimoniali sia economiche.

Uniformità sostanziale

Se i criteri di valutazione e di consolidamento tra i bilanci delle società e degli enti del gruppo non sono uniformi, occorre apportare delle rettifiche a tali bilanci, pur se corretti individualmente, per allinearli alle regole indicate dall'ente capogruppo attraverso la rilevazione di scritture di pre-consolidamento. Si possono mantenere difformità se queste siano più idonee a fornire una rappresentazione veritiera e corretta (in questo caso va data informativa nella nota integrativa al bilancio consolidato). Le difformità di principio si possono anche mantenere laddove siano non rilevanti, in termini quantitativi e qualitativi, rispetto alla voce consolidata.

Nel prosieguo si evidenziano, sempre partendo dai valori esposti nella tabella n. 1, esempi di scritture di pre-consolidamento effettuate dalle società A e B e scritture di pre-consolidamento effettuate dall'ente capogruppo.

Esempi scritture di pre-consolidamento delle società A e B

Partendo dai valori contabili riportati nella tabella n. 1 si propongono di seguito alcune scritture che le società A e B devono effettuare extra-contabilmente in base alle linee guida rilasciate dall'ente capogruppo per garantire l'uniformità sostanziale:

- a. Ammortamento
- b. Magazzino
- c. Leasing finanziario
- d. Proventi/oneri straordinari
- e. Partecipazioni
- f. *Fair Value*

Le poste contabili interessate dalle modifiche riferite alle suddette scritture sono evidenziate con differenti colori nella successiva tabella n.2.

a) Ammortamento

Ammortamento mobili e arredi per ufficio

Di seguito, si presenta la scrittura di rettifica extracontabile dell'ammortamento dell'esercizio che dovrà effettuare la società A sulla base delle direttive dell'ente capogruppo.

Si ipotizzino i seguenti dati:

- coefficiente di ammortamento per gli enti in contabilità armonizzata (Principio Contabile Allegato 4/3 D. Lgs. 118/2011): 10%.
- coefficiente di ammortamento utilizzato dalla società A: 12%.
- valore del cespite: euro 5.000.
- data di acquisto dei mobili e arredi: 02/01/2021.
- quota di ammortamento iscritta nel bilancio della società A: euro 600.

La società A dovrà effettuare la seguente scrittura:

■ Scrittura di rettifica della quota di ammortamento

	Fondo Ammortamento mobili e arredi ufficio	a	Ammortamento mobili e arredi ufficio	100
--	--	---	--------------------------------------	-----

(N.B. si veda la voce Att-B)-II -2.7 S.P.)

(N.B. si veda la voce B-14 b- C.E.)

b) Magazzino

Si ipotizzi che la società A abbia valutato le rimanenze finali di merci al LIFO (*last-in - first-out*: gli acquisti o le produzioni più recenti sono i primi venduti, per cui restano in magazzino le quantità relative agli acquisti o alle produzioni di più vecchia data) per euro 250.000.

L'ente capogruppo nelle proprie direttive ha indicato come criterio di valutazione delle rimanenze finali il minore tra il costo e il valore di presumibile realizzazione desunto dall'andamento di mercato.

Pertanto, nell'ipotesi che il valore delle rimanenze finali sia pari a euro 270.000, la società A dovrà effettuare la seguente scrittura:

■ Scrittura di rettifica delle Rimanenze di Magazzino

	a		20.000
Rimanenze merci		Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	
<i>(N.B. si veda la voce Att-C) -I- S.P.)</i>		<i>(N.B. si veda la voce B-15- C.E.)</i>	

c) Leasing finanziario

Il leasing finanziario è un contratto attraverso il quale si possono finanziare investimenti in beni strumentali accelerando di fatto la loro deducibilità economica.

Durante il periodo contrattuale l'utilizzatore del bene addebita al conto economico i canoni contrattuali e non ha alcun valore iscritto nell'attivo patrimoniale, fra le immobilizzazioni materiali, né alcun debito finanziario registrato nel passivo patrimoniale. Tuttavia, da un punto di vista sostanziale, tale contratto rappresenta un finanziamento a lungo termine per l'acquisto di un bene strumentale e come tale andrebbe rappresentato come previsto dai principi contabili all. 4/2 e 4/3.

Nell'ambito di un processo di consolidamento occorre pertanto richiedere alle società/enti oggetto di consolidamento di segnalare l'esistenza di eventuali contratti di leasing finanziario.

L'Ente capogruppo potrà richiedere nelle proprie direttive di effettuare le rettifiche alle voci patrimoniali ed economiche in modo da fornire una rappresentazione delle poste di bilancio come se la società o l'ente avesse fin dall'inizio acquisito la proprietà del bene.

Conseguentemente, con tale scrittura le società e gli enti dovranno:

- a. Iscrivere nell'attivo dello stato patrimoniale il valore del costo storico originario del bene
- b. Rideterminare il fondo ammortamento che sarebbe stato iscritto in caso di acquisto (con specifica aliquota percentuale di ammortamento)
- c. Iscrivere il valore residuo del debito finanziario a fine esercizio
- d. Determinare l'impatto sulle riserve patrimoniali di inizio periodo
- e. Iscrivere a conto economico l'ammortamento di competenza dell'esercizio
- f. Iscrivere a conto economico gli interessi passivi di competenza dell'esercizio
- g. Stornare i canoni di leasing iscritti nel conto economico del bilancio d'esercizio

Si ipotizzi che la Società B abbia in esercizi precedenti stipulato un contratto di leasing finanziario per l'utilizzo di un fabbricato strumentale. Laddove avesse acquisito direttamente il fabbricato la società avrebbe:

- sostenuto un costo di 3,3 milioni di euro;
- iscritto ammortamenti annui pari al 3% del costo storico.

L'accordo con il finanziatore è stato invece di stipulare un contratto di leasing della durata di 8 esercizi, corrispondendo:

- annualmente canoni di locazione per euro 464.500;
- ad un tasso fisso implicito del 5% annuo;
- con un valore di riscatto predefinito di euro 300.000.

Si ipotizzi che il contratto di leasing sia stato stipulato al 31 dicembre dell'esercizio X, che negli esercizi dal X+1 a X+8 vengano corrisposti a fine esercizio i canoni annui e che il 1° gennaio dell'esercizio X+9 il bene venga riscattato.

Il canone annuo corrisposto dalla società al finanziatore è pari a euro 464.500 iscritto nel conto economico. I canoni annui corrisposti remunerano il debito finanziario, come interessi passivi, e estinguono una quota del

debito stesso. Ipotizzando rate costanti, attraverso lo sviluppo di un piano finanziario alla francese occorre determinare gli interessi e le rate capitali rimborsate annualmente (i primi decrescenti nel tempo e le seconde crescenti). Si riporta sotto lo sviluppo dei flussi di cassa per anno.

	Esercizio X	Esercizio X+1	Esercizio X+2	Esercizio X+3	Esercizio X+4	Esercizio X+5	Esercizio X+6	Esercizio X+7	Esercizio X+8	Esercizio X+9
Debito Residuo	3.300.000	2.985.500	2.655.275	2.308.539	1.944.466	1.562.189	1.160.798	739.338	300.000	0
Quota interessi		150.000	134.275	117.764	100.427	82.223	63.109	43.040	25.162	0
Quota capitale rimborsato		314.500	330.225	346.736	364.073	382.277	401.391	421.460	439.338	300.000
Canoni annui		464.500	464.500	464.500	464.500	464.500	464.500	464.500	464.500	300.000

Ipotizzando che l'esercizio X+1 corrisponda all'esercizio 2021, la società B eseguirà le seguenti scritture per rilevare i fabbricati tra le attività e nelle passività il relativo debito finanziario, addebitare gli ammortamenti del periodo, stornare i canoni di leasing corrisposti contro la quota di rimborso del capitale a debito e iscrivere la quota di interessi passivi.

La società B dovrà effettuare la seguente scrittura:

■ Scrittura leasing finanziario

Fabbricati		3.300.000	
Ammortamenti (CE)		99.000	
Interessi passivi (CE)		150.000	
	a Debiti v/altri finanziatori (SP)		2.985.500
	a Fondo Ammortamento (SP)		99.000
	a Canoni di leasing (CE)		464.500
<i>(N.B. si vedano le voci</i>	<i>(N.B. si vedano le voci</i>		
<i>Att. B) -III-2.2a S.P.</i>	<i>Pass. D) -1 d S.P.</i>		
<i>B-14 C.E.</i>	<i>Att-B)-II -2.7 S.P</i>		
<i>C-21a C.E.)</i>	<i>B-11 C.E.)</i>		

d) Proventi e oneri straordinari

Come noto tali componenti non sono più previste nel modello di bilancio di esercizio civilistico in seguito alle novità introdotte dal D.Lgs n. 139/2015. Le società devono trasmettere in ogni caso le informazioni con riferimento alla classificazione precedente. Infatti, la Commissione ARCONET ha ritenuto di non procedere ora e in futuro a significative modifiche dello schema di conto economico e stato patrimoniale ex D.Lgs 118/2011, suggerendo di effettuare le operazioni di consolidamento dei bilanci delle società controllate e partecipate facendo riferimento alle informazioni presenti nella nota integrativa e richiedendo la riclassificazione dei bilanci secondo lo schema previgente.

Si ipotizzi che la Società B, tra gli oneri diversi di gestione abbia contabilizzato una sopravvenienza passiva di euro 30.000.

La società B dovrà effettuare la seguente scrittura:

■ Scrittura di riclassificazione oneri straordinari

Sopravvenienze Passive (CE)	a	Oneri Diversi di Gestione (CE)	30.000
<i>(N.B. si veda la voce E-25b C.E.)</i>		<i>(N.B. si veda la voce B-18 C.E.)</i>	

Si ipotizzi che la Società A, tra gli Altri ricavi e proventi abbia contabilizzato una plusvalenza per la vendita di un terreno di euro 20.000.

La società A dovrà effettuare la seguente scrittura:

■ Scrittura di riclassificazione proventi straordinari

Altri ricavi e proventi div. (CE)	a	Plusvalenza (CE)	20.000
<i>(N.B. si veda la voce A-8 C.E.)</i>		<i>(N.B. si veda la voce E-24d C.E.)</i>	

e) Partecipazioni

La rettifica di omogeneizzazione delle partecipazioni è necessaria in quanto le stesse sono valutate nel bilancio dell'ente capogruppo con il metodo del patrimonio netto.

Pertanto, ipotizzando che la Società B abbia valutato con il criterio del costo una sua partecipazione in un'impresa collegata per euro 200.000, la stessa dovrà procedere a rettificare il valore di carico applicando il metodo del patrimonio netto. Si ipotizzi che tale valore sia di euro 300.000, la Società B dovrà effettuare la seguente scrittura:

■ Scrittura di rettifica di valore di iscrizione delle partecipazioni

Partecipazione in imprese partecipate (SP)	a	Rivalutazioni (CE)	100.000
<i>(N.B. si veda la voce Att – IV – 1b S.P.)</i>		<i>(N.B. si veda la voce D-22 C.E.)</i>	

f) Fair Value e conseguenti scritture di rettifica

Si ipotizzi che la Società A adotti i principi IAS e proceda alla rivalutazione periodica di un fabbricato non strumentale. Il criterio di valutazione dei fabbricati richiesto nelle linee guida dell'ente capogruppo è il costo.

Si ipotizzino i seguenti dati:

- costo del cespite: euro 500.000.

- rivalutazione effettuata nell'esercizio in applicazione degli IAS: euro 70.000.
- rettifica della rivalutazione dell'esercizio per adeguamento linee guida dell'Ente capogruppo: riduzione di euro 70.000.

La Società A dovrà effettuare la seguente scrittura:

■ Scrittura valori *Fair Value*

Rivalutazione (CE)	a	Fabbricati (SP)	70.000
(si veda la voce D-22 C.E.)		(si veda la voce Att- III - 2.2 S.P.)	

Esempio di scritture di pre-consolidamento dell'ente capogruppo -Fondo Svalutazione Crediti

Si ipotizzi che l'Ente abbia dovuto procedere alla determinazione del FCDE in sede di rendiconto 2021 per dei residui attivi nei confronti della società A in base ai criteri fissati dall'esempio 5 dell'allegato 4/2. Nello stato patrimoniale l'Ente espone il credito al netto del FCDE che, in questo caso, coincide anche con il fondo svalutazione crediti della contabilità economico – patrimoniale.

Si ipotizzi altresì che:

- la società A nel bilancio di esercizio al 31/12/2021 esponga il debito nei confronti dell'Ente per l'intero importo di euro 200.000;
- il credito dell'Ente al netto della svalutazione ammonti a euro 150.000 in quanto l'accantonamento operato dall'Ente nel 2021 ammonta ad euro 50.000.

La scrittura che dovrà effettuare l'Ente è la seguente:

■ Scrittura di rettifica dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti.

		Fondo svalutazione crediti (per trasferimenti e contributi da imprese controllate) (SP)	a	Svalutazione Crediti (CE)	50.000
--	--	---	---	---------------------------	--------

Si precisa che, nell'attivo dello stato patrimoniale, i crediti sono indicati al netto del fondo svalutazione crediti e che pertanto la scrittura sopra indicata deve transitare al fondo svalutazione crediti.

In questo modo, in sede di elisione delle partite infragruppo intercompany, il credito sarà stornato con il debito sulla base di un valore riconciliato. Si ricorda altresì che la verifica delle posizioni creditorie e debitorie è di fondamentale importanza per il bilancio consolidato. A riguardo l'articolo 11, comma 6, lettera j del D.lgs 118/2011, prevede che la relazione sulla gestione allegata al rendiconto dell'Ente capogruppo illustri gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'Ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

Fase 2 – Aggregazione

Uniformati i bilanci le società A e B li invieranno all'ente capogruppo.

L'Ente capogruppo potrà quindi procedere all'aggregazione del proprio bilancio con quelli delle società A e B. Poiché l'Ente controlla sia A che B si adotta il metodo integrale per il consolidamento e i singoli valori dei rispettivi bilanci saranno sommati per il loro importo totale linea per linea.

Nella tabella n. 2 si presentano lo stato patrimoniale e il conto economico aggregati con evidenza delle poste dove sono state apportate le modifiche di pre-consolidamento.

Tabella n. 2 – dati aggregati

STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)		Comune	Società A	Società B	Aggregato
	A) CREDITI vs.LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE	-	-	-	-
	TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)	-	-	-	-
	B) IMMOBILIZZAZIONI				
	<i>Immobilizzazioni immateriali</i>				
I	1 Costi di impianto e di ampliamento	-	12.000	1.000	13.000
	2 Costi di ricerca sviluppo e pubblicità	-	5.000	-	5.000
	3 Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno	50.000	-	-	50.000
	4 Concessioni, licenze, marchi e diritti simile	-	-	-	-
	5 Avviamento	-	1.000.000	25.000	1.025.000
	6 Immobilizzazioni in corso ed acconti	2.000	-	-	2.000
	9 Altre	15.000	-	-	15.000
	Totale immobilizzazioni immateriali	67.000	1.017.000	26.000	1.110.000
	<i>Immobilizzazioni materiali (3)</i>				
II	1 Beni demaniali	2.300.000	-	-	2.300.000
	1.1 Terreni	300.000	-	-	300.000
	1.2 Fabbricati	2.000.000	-	-	2.000.000
	1.3 Infrastrutture	-	-	-	-
	1.9 Altri beni demaniali	-	-	-	-
III	2 Altre immobilizzazioni materiali (3)	3.311.000	5.365.100	8.771.000	17.447.100
	2.1 Terreni	100.000	300.000	500.000	900.000
	a di cui in leasing finanziario	-	-	-	-
	2.2 Fabbricati	3.000.000	1.430.000	5.201.000	9.631.000
	a di cui in leasing finanziario	1.000.000	-	3.201.000	4.201.000
	2.3 Impianti e macchinari	150.000	-	-	150.000
	a di cui in leasing finanziario	-	-	-	-
	2.4 Attrezzature industriali e commerciali	-	3.500.000	2.800.000	6.300.000
	2.5 Mezzi di trasporto	50.000	100.000	200.000	350.000
	2.6 Macchine per ufficio e hardware	5.000	25.000	45.000	75.000
	2.7 Mobili e arredi	4.000	10.100	25.000	39.100
	2.8 Infrastrutture	2.000	-	-	2.000
	2.99 Altri beni materiali	-	-	-	-
	3 Immobilizzazioni in corso ed acconti	1.000.000	500.000	700.000	2.200.000
	Totale immobilizzazioni materiali	6.611.000	5.865.100	9.471.000	21.947.100
IV	<i>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</i>				
	1 Partecipazioni in	7.450.200	100.000	300.000	7.850.200
	a imprese controllate	7.390.200	-	-	7.390.200
	b imprese partecipate	-	-	300.000	300.000
	c altri soggetti	60.000	100.000	-	160.000
	2 Crediti verso	-	-	-	-
	a altre amministrazioni pubbliche	-	-	-	-
	b imprese controllate	-	-	-	-
	c imprese partecipate	-	-	-	-
	d altri soggetti	-	-	-	-
	3 Altri titoli	-	25.000	12.000	37.000
	Totale immobilizzazioni finanziarie	7.450.200	125.000	312.000	7.887.200
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)	14.128.200	7.007.100	9.809.000	30.944.300

STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)		Comune	Società A	Società B	Aggregato
	C) ATTIVO CIRCOLANTE				
I	<i>Rimanenze</i>	14.000	270.000	300.000	584.000
	Totale rimanenze	14.000	270.000	300.000	584.000
II	<i>Crediti (2)</i>				
1	Crediti di natura tributaria	777.000	-	-	777.000
a	<i>Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità</i>	-	-	-	-
b	<i>Altri crediti da tributi</i>	700.000	-	-	700.000
c	<i>Crediti da Fondi perequativi</i>	77.000	-	-	77.000
2	Crediti per trasferimenti e contributi	300.000	200.000	-	500.000
a	<i>verso amministrazioni pubbliche</i>	100.000	200.000	-	300.000
b	<i>imprese controllate</i>	200.000	-	-	200.000
c	<i>imprese partecipate</i>	-	-	-	-
d	<i>verso altri soggetti</i>	-	-	-	-
3	Verso clienti ed utenti	500.000	800.000	2.100.000	3.400.000
4	Altri Crediti	320.000	45.000	17.000	382.000
a	<i>verso l'erario</i>	10.000	10.000	10.000	30.000
b	<i>per attività svolta per c/terzi</i>	180.000	-	-	180.000
c	<i>altri</i>	130.000	35.000	7.000	172.000
	Totale crediti	1.897.000	1.045.000	2.117.000	5.059.000
III	<i>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</i>				
1	Partecipazioni	-	-	-	-
2	Altri titoli	-	2.000	10.800	12.800
	Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi	-	2.000	10.800	12.800
IV	<i>Disponibilità liquide</i>				
1	Conto di tesoreria	877.000	-	-	877.000
a	<i>Istituto tesoriere</i>	350.000	-	-	350.000
b	<i>presso Banca d'Italia</i>	527.000	-	-	527.000
2	Altri depositi bancari e postali	12.000	550.000	900.000	1.462.000
3	Denaro e valori in cassa	-	5.000	3.200	8.200
4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente	-	-	-	-
	Totale disponibilità liquide	889.000	555.000	903.200	2.347.200
	TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)	2.800.000	1.872.000	3.331.000	8.003.000
	D) RATEI E RISCONTI				
1	Ratei attivi	-	55.000	87.000	142.000
2	Risconti attivi	12.000	16.000	74.000	102.000
	TOTALE RATEI E RISCONTI (D)	12.000	71.000	161.000	244.000
	TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)	16.940.200	8.950.100	13.301.000	39.191.300

STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		Comune	Società A	Società B	Aggregato
A) PATRIMONIO NETTO					
Patrimonio netto di gruppo					
I	Fondo di dotazione	10.209.380	4.500.000	5.700.000	20.409.380
II	Riserve	3.800.000	-	-	3.800.000
b	<i>da capitale</i>	1.000.000	-	-	1.000.000
c	<i>da permessi di costruire</i>	500.000	-	-	500.000
d	<i>riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali</i>				
d	<i>indisponibili e per i beni culturali</i>	2.300.000	-	-	2.300.000
e	<i>altre riserve indisponibili</i>	-	-	-	-
f	<i>altre riserve disponibili</i>				
III	Risultato economico dell'esercizio	70.000	14.400	370.800	426.400
IV	Risultato economico di esercizi precedenti		351.500	141.000	492.500
V	Riserve negative per beni indisponibili				
Totale Patrimonio netto di gruppo		14.079.380	4.837.100	6.211.800	25.128.280
Patrimonio netto di pertinenza di terzi					
Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi					
Risultato economico dell'esercizio di pertinenza di terzi					
Totale Patrimonio netto di pertinenza di terzi					
TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)		14.079.380	4.837.100	6.211.800	25.128.280
B) FONDI PER RISCHI ED ONERI					
1	Per trattamento di quiescenza	-	-	-	-
2	Per imposte	-	250.000	-	250.000
3	Altri	400.000	35.000	100.000	535.000
TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)		400.000	285.000	100.000	785.000
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO					
TOTALE T.F.R. (C)		-	350.000	200.700	550.700
TOTALE T.F.R. (C)		-	350.000	200.700	550.700
D) DEBITI (1)					
1	Debiti da finanziamento	1.000.000	2.450.000	5.593.500	9.043.500
a	<i>prestiti obbligazionari</i>	-	-	-	-
b	<i>v/ altre amministrazioni pubbliche</i>	-	-	-	-
c	<i>verso banche e tesoriere</i>	-	-	-	-
d	<i>verso altri finanziatori</i>	1.000.000	2.450.000	5.593.500	9.043.500
2	Debiti verso fornitori	250.000	400.000	300.000	950.000
3	Acconti	-	-	-	-
4	Debiti per trasferimenti e contributi	200.000	300.000	50.000	550.000
a	<i>enti finanziati dal servizio sanitario nazionale</i>	-	-	-	-
b	<i>altre amministrazioni pubbliche</i>	-	200.000	-	200.000
c	<i>imprese controllate</i>	-	-	-	-
d	<i>imprese partecipate</i>	-	-	-	-
e	<i>altri soggetti</i>	200.000	100.000	50.000	350.000
5	Altri debiti	45.000	268.000	750.000	1.063.000
a	<i>tributari</i>	2.000	40.000	-	42.000
b	<i>verso istituti di previdenza e sicurezza sociale</i>	13.000	21.000	-	34.000
c	<i>per attività svolta per c/terzi (2)</i>	-	-	-	-
d	<i>altri</i>	30.000	207.000	750.000	987.000
TOTALE DEBITI (D)		1.495.000	3.418.000	6.693.500	11.606.500
E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI					
I	Ratei passivi	159.000	25.000	50.000	234.000
II	Risconti passivi	806.820	35.000	45.000	886.820
1	Contributi agli investimenti	452.820	-	-	452.820
a	<i>da altre amministrazioni pubbliche</i>	442.820	-	-	442.820
b	<i>da altri soggetti</i>	10.000	-	-	10.000
2	Concessioni pluriennali	350.000	-	-	350.000
3	Altri risconti passivi	4.000	35.000	45.000	84.000
TOTALE RATEI E RISCONTI (E)		965.820	60.000	95.000	1.120.820
TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)		16.940.200	8.950.100	13.301.000	39.191.300

CONTO ECONOMICO		Comune	Società A	Società B	Aggregato
A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE					
1	Proventi da tributi	1.300.000	-	-	1.300.000
2	Proventi da fondi perequativi	120.000	-	-	120.000
3	Proventi da trasferimenti e contributi	-	-	-	-
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>	-	-	-	-
b	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>	-	-	-	-
c	<i>Contributi agli investimenti</i>	-	-	-	-
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	457.000	3.743.000	3.904.000	8.104.000
a	<i>Proventi derivanti dalla gestione dei beni</i>	50.000	33.000	4.000	87.000
b	<i>Ricavi della vendita di beni</i>	7.000	710.000	900.000	1.617.000
c	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>	400.000	3.000.000	3.000.000	6.400.000
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	-	-	-	-
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	-	-	-	-
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	-	-	-	-
8	Altri ricavi e proventi diversi	150.000	-	-	150.000
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)		2.027.000	3.743.000	3.904.000	9.674.000
B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE					
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	6.000	400.000	300.000	706.000
10	Prestazioni di servizi	425.000	1.500.000	1.200.000	3.125.000
11	Utilizzo beni di terzi	45.000	80.000	135.500	260.500
12	Trasferimenti e contributi	125.000	-	-	125.000
a	<i>Trasferimenti correnti</i>	125.000	-	-	125.000
b	<i>Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubb.</i>	-	-	-	-
c	<i>Contributi agli investimenti ad altri soggetti</i>	-	-	-	-
13	Personale	800.000	800.000	700.000	2.300.000
14	Ammortamenti e svalutazioni	410.000	694.900	432.000	1.536.900
a	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali</i>	10.000	300.000	3.000	313.000
b	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni materiali</i>	350.000	349.900	399.000	1.098.900
c	<i>Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</i>	-	-	-	-
d	<i>Svalutazione dei crediti</i>	50.000	45.000	30.000	125.000
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	4.000	80.000	300.000	384.000
16	Accantonamenti per rischi	40.000	30.000	50.000	120.000
17	Altri accantonamenti	-	-	-	-
18	Oneri diversi di gestione	30.000	40.000	25.000	95.000
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)		1.885.000	3.624.900	3.142.500	8.652.400
DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)		142.000	118.100	761.500	1.021.600
C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI					
<i>Proventi finanziari</i>					
19	Proventi da partecipazioni	50.000	-	-	50.000
a	<i>da società controllate</i>	50.000	-	-	50.000
b	<i>da società partecipate</i>	-	-	-	-
c	<i>da altri soggetti</i>	-	-	-	-
20	Altri proventi finanziari	1.000	500	300	1.800
Totale proventi finanziari		51.000	500	300	51.800
<i>Oneri finanziari</i>					
21	Interessi ed altri oneri finanziari	78.000	103.000	401.000	582.000
a	<i>Interessi passivi</i>	77.000	100.000	400.000	577.000
b	<i>Altri oneri finanziari</i>	1.000	3.000	1.000	5.000
Totale oneri finanziari		78.000	103.000	401.000	582.000
TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)		- 27.000	- 102.500	- 400.700	- 530.200
D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE					
22	Rivalutazioni	-	-	100.000	100.000
23	Svalutazioni	-	-	-	-
TOTALE RETTIFICHE (D)		-	-	100.000	100.000
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI					
24	Proventi straordinari	55.000	20.000	-	75.000
a	<i>Proventi da permessi di costruire</i>	-	-	-	-
b	<i>Proventi da trasferimenti in conto capitale</i>	-	-	-	-
c	<i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i>	30.000	-	-	30.000
d	<i>Plusvalenze patrimoniali</i>	25.000	20.000	-	45.000
e	<i>Altri proventi straordinari</i>	-	-	-	-
Totale proventi straordinari		55.000	20.000	-	75.000
25	Oneri straordinari	32.000	-	30.000	62.000
a	<i>Trasferimenti in conto capitale</i>	-	-	-	-
b	<i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>	32.000	-	30.000	62.000
c	<i>Minusvalenze patrimoniali</i>	-	-	-	-
d	<i>Altri oneri straordinari</i>	-	-	-	-
Totale oneri straordinari		32.000	-	30.000	62.000
TOTALE PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI (E)		23.000	20.000	- 30.000	13.000
RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)		138.000	35.600	430.800	604.400
26	Imposte (*)	68.000	50.000	60.000	178.000
27	RISULTATO DELL'ESERCIZIO (comprensivo della quota di pertinenza di terzi)	70.000	- 14.400	370.800	426.400
29	RISULTATO DELL'ESERCIZIO DI GRUPPO				
30	RISULTATO DELL'ESERCIZIO DI PERTINENZA DI TERZI				-

Fase 3 – Eliminazione delle operazioni infragruppo

L'ente capogruppo, arrivato a questa fase, dovrà verificare che i saldi infragruppo (crediti-debiti e costi-ricavi) siano allineati in modo da procedere con la loro eliminazione (elisione dei saldi infragruppo). Il criterio base è che in un bilancio consolidato occorre simulare che tutte le transazioni avvenute tra le società dell'area di consolidamento non siano mai avvenute. Occorrerà in questa fase procedere anche allo storno di eventuali plusvalenze realizzate a seguito di operazioni tra i componenti del gruppo.

Le operazioni e i saldi reciproci

Di seguito sono presentate le scritture di rettifica extracontabile di eliminazione delle operazioni infragruppo che dovrà effettuare l'ente capogruppo ai fini dell'elaborazione del bilancio consolidato:

- 1) eliminazione di crediti e debiti infragruppo;
- 2) eliminazione di costi e ricavi infragruppo;
- 3) eliminazione di utili e perdite infragruppo.
- 4) eliminazione del valore di carico delle partecipazioni;
- 5) calcolo quota pertinenza di terzi.

1) Eliminazione dei crediti e debiti infragruppo

Le operazioni di rettifica dei crediti e debiti infragruppo coinvolgono sia i crediti/debiti commerciali sia i crediti/debiti finanziari.

a) *Crediti e debiti: coincidenza degli importi*

Esempio. L'Ente ha in bilancio crediti commerciali per canoni di concessione verso la Società B per euro 50.000, nel passivo dello stato patrimoniale della società controllata è presente un debito di pari importo. L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica extracontabile.

- Scrittura di rettifica

Debiti v/fornitori (SP)	a	Crediti Verso clienti ed utenti (SP)	50.000
<i>(si veda la voce Pass-D)- 2</i>		<i>(si veda la voce Att-C) -II -</i>	
S.P.)		3 S.P.)	

b) *Crediti e debiti commerciali: non coincidenza degli importi*

Come riportato nel principio contabile applicato del bilancio consolidato, la corretta procedura di eliminazione dei saldi reciproci “presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento delle eventuali differenze”.

Nella presentazione delle scritture di pre-consolidamento dell'Ente capogruppo si era evidenziata la necessità di rettificare la svalutazione del credito dello stesso nei confronti della Società A.

A questo punto è possibile effettuare lo storno a parità di valori per euro 200.000. Al riguardo occorre tenere presente che la svalutazione è stata effettuata nell'esercizio 2021 con lo storno del rispettivo costo di conto economico. Nel caso in cui la svalutazione sia stata effettuata in esercizi precedenti occorre utilizzare una riserva di patrimonio netto.

L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica.

- Scrittura di rettifica

Debiti per trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche (SP) (N.B. si veda la voce Pass- D) - III- 4b S.P.)	a	Crediti per trasferimenti e contributi da imprese controllate (SP) (N.B. si veda la voce Att – C) – II - 2b S.P.)	200.000
---	---	--	---------

Qualora non sia possibile motivare tecnicamente la discordanza tra i crediti ed i debiti infragruppo (partite infrannuali, IVA split, etc...), l'Ente deve necessariamente procedere alla correzione del dato della società uniformandolo con il proprio. Si ricorda ancora una volta che, tenuto conto dell'asseverazione avvenuta in sede di rendiconto, in sede di bilancio consolidato non dovrebbero emergere situazioni differenti da quelle asseverate dai rispettivi organi di controllo.

Si ipotizzi che la Società B vanti un credito nei confronti dell'Ente di 300.000 che non risulta nelle scritture contabili di quest'ultimo. La circostanza può configurarsi come debito fuori bilancio nel momento in cui l'Ente ha approvato il rendiconto senza iscrivere tale posta.

L'Ente dovrà procedere alla rettifica di tale credito vantato dalla Società B modificando nei fatti il risultato economico del bilancio consolidato.

L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica.

- Scrittura di rettifica

Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi (CE) (N.B. si veda la voce A-4c C.E.)	a	Crediti Verso clienti ed utenti (SP) (N.B. si veda la voce Att – C) – II - 3 S.P.)	300.000
---	---	---	---------

2) Eliminazione di costi e ricavi infragruppo

I saldi reciproci devono essere eliminati “*perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo; infatti, qualora non fossero eliminate tali partite, i saldi consolidati risulterebbero indebitamente accresciuti*”. I casi che possono verificarsi includono situazioni di coincidenza di importi e di non coincidenza relativi alla indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto tenendo anche conto dell'effetto split payment.

Esempio. Prestazioni erogate dalla Società B all'Ente durante l'esercizio, per complessivi euro 150.000.

L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica:

- Scrittura di rettifica

Ricavi e proventi per prestazioni di servizi (CE)	a	Prestazione di servizi (CE)	150.000
---	---	-----------------------------	---------

(N.B. si veda la voce A-4c C.E.)	(N.B. si veda la voce B-10 C.E.)
-------------------------------------	-------------------------------------

Esempio. La Società A ha versato all’Ente tributi ad esso diretti (es. IMU/TASI , ecc.) per euro 20.000. L’Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica.

- Scrittura di rettifica

Proventi da tributi (CE) (N.B. si veda la voce A-1 C.E.)	a	Oneri diversi di gestione (CE) (N.B. si veda la voce B-18 C.E.)	20.000
--	---	--	--------

Elisione di componenti economici (costi/ricavi) con IVA indetraibile:

Come ricordato nel Principio Contabile, “*nel caso di operazioni tra la controllante e le sue controllate oggetto di un difforme trattamento fiscale, l’imposta non è oggetto di elisione. [...] Nei casi in cui risulta indetraibile l’imposta sul valore aggiunto pagata dalla capogruppo a componenti del gruppo per le quali l’IVA è detraibile, non è oggetto di eliminazione e rientra tra i costi del conto economico consolidato*”.

Esempio. Vendita di materiale di consumo da parte della Società B all’Ente durante l’esercizio, per complessivi euro 2.000 + IVA: per l’Ente l’IVA è indetraibile e quindi il costo contabilizzato ammonta a euro 2.440 e la rettifica dovrà comprendere l’ammontare al netto dell’IVA

1.

L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica:

- Scrittura di rettifica

Ricavi vendita di beni (CE)	a	Acquisto di materie prime e/o materiali di consumo (N.B. si veda la voce B-9 C.E.)	2.000
(N.B. si veda la voce A-4b C.E.)			

3) **Eliminazione di utili e perdite infragruppo**

Le operazioni di rettifica degli utili e perdite infragruppo non realizzate nei confronti dei terzi sono di particolare importanza in quanto consentono al bilancio consolidato di superare il concetto di bilancio aggregato e di porsi come documento del gruppo eliminando tutti i rapporti interni che hanno avuto un impatto sul reddito delle singole realtà ma non rappresentano ancora reddito per il gruppo. Rientrano in questa fattispecie le plusvalenze da alienazione cespiti e gli utili infragruppo presenti nel magazzino (attivo). Attraverso le operazioni di rettifica si andrà ad eliminare l'utile interno ed i suoi effetti nel bilancio consolidato (ammortamenti, imposte, etc.). Tra le operazioni di elisione degli utili infragruppo occorre anche considerare l'eliminazione dei dividendi infragruppo.

a) *Rettifica delle operazioni di cessione cespiti con plus/minusvalenza non realizzata*

Esempio. L'Ente, durante l'esercizio, ha ceduto un terreno di sua proprietà alla Società A. Il terreno aveva un costo storico di euro 100.000 ed è stato venduto per euro 120.000 realizzando una plusvalenza di euro 20.000.

L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica:

- Scrittura di rettifica

Plusvalenze patrimoniali (CE) (N.B. si veda la voce E-24d C.E.)	a	Terreni (SP) (N.B. si veda la voce Att- B) – III – 2.1 S.P.)	20.000
---	---	--	--------

Nel caso opposto, in cui con la vendita del terreno si realizza una minusvalenza per perdita di valore, occorre valutare attentamente le motivazioni della stessa ed eventualmente l'operazione non deve essere rettificata, ma

¹ Nell'esempio si considera che tali beni siano stati utilizzati tutti nell'esercizio e quindi non risultano rimanenze.

semplicemente riclassificata nella voce svalutazioni del conto economico, in quanto la perdita potrebbe essere originata da un effettivo minor valore (perdita durevole).

b) Rettifica degli utili interni su rimanenze ancora nei magazzini del gruppo

Esempio. La Società B acquista del materiale di consumo al prezzo di euro 1.800 + IVA; successivamente lo vende all'Ente durante il medesimo esercizio, per complessivi euro 2.000 + IVA², realizzando un margine infragruppo di euro 200. A fine anno il materiale di consumo è ancora nel magazzino dell'Ente e costituisce rimanenza. L'eliminazione del margine, in quanto riferito a un'operazione infragruppo, determina che il valore delle rimanenze finali in capo all'Ente diminuisce fino al valore corrispondente al costo di acquisto sostenuto dalla Società B.

L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica:

- Scrittura di rettifica

	Ricavi della vendita di beni (CE)	A	Acquisto di materie prime e/o materiale di consumo (CE)	2.000
	<i>(N.B. si veda la voce A-4b C.E.)</i>		<i>(N.B. si veda la voce B-9 C.E.)</i>	

	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-) (CE)	A	Rimanenze finali (SP)	200
	<i>(N.B. si veda la voce B-15 C.E.)</i>		<i>(N.B. si veda la voce Att – C) – I – S.P.)</i>	

c) Rettifica dei dividendi erogati dalle società partecipate

I dividendi pagati dalla società partecipata rappresentano una riduzione delle riserve disponibili della società stessa. Nel caso in cui tali dividendi siano corrisposti all'Ente, essi rappresentano un trasferimento di risorse all'interno del gruppo e quindi tale riduzione di patrimonio netto deve essere rettificata tramite elisione del provento (dividendo) dal bilancio della capogruppo.

Esempio. L'Ente, durante l'esercizio, incassa un dividendo dalla Società A di euro 50.000.

L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica:

- Scrittura di rettifica

	Altri proventi finanziari (CE)	a	Patrimonio netto (SP)	50.000
--	-----------------------------------	---	-----------------------	--------

² L'ente acquista il materiale di consumo nell'ambito dell'attività istituzionale.

(N.B. si veda la voce C-
19a C.E.)

(N.B. si veda la voce Pass
- A)- II- S.P.)

4) Eliminazione del valore di carico delle partecipazioni

L'OIC 17³ definisce le regole per le differenze di annullamento. In particolare la determinazione dell'ammontare della differenza da annullamento si basa sul confronto tra il valore di iscrizione della partecipazione con il valore della corrispondente frazione di patrimonio netto contabile della controllata, alla data di consolidamento. Da tale confronto può emergere una differenza positiva da annullamento, ovvero una differenza negativa da annullamento. La differenza da annullamento è allocata in base a quanto stabilito dai paragrafi 54-60 dell'OIC 17.

Il tema delle differenze di annullamento non si pone se l'Ente capogruppo applica correttamente il metodo del patrimonio netto per valorizzare nel suo stato patrimoniale le proprie partecipate.

A questo punto della procedura di consolidamento integrale si procede con lo storno delle partecipazioni iscritte nelle immobilizzazioni finanziarie dell'attivo dello stato patrimoniale dell'ente capogruppo con la frazione di patrimonio netto delle due società.

Esempio di annullamento partecipazione con differenza negativa

	Valore di iscrizione delle partecipazioni nel bilancio dell'ente capogruppo	Corrispondente quota di patrimonio netto	Differenza
Partecipazione in B	3.480.600	3.504.600	24.000

In questo caso l'Ente capogruppo aveva iscritto la partecipazione della Società B nel proprio stato patrimoniale per euro 3.480.600.

Considerando il risultato positivo conseguito dalla Società B nell'esercizio 2020 la differenza di euro 24.000 viene iscritta ad incremento del patrimonio netto.

Esempio di annullamento partecipazione con differenza positiva

	Valore di iscrizione delle partecipazioni nel bilancio del Comune	Corrispondente quota di patrimonio netto	Differenza
Partecipazione in A	3.909.600	3.881.200	- 28.400

In questo caso la differenza di consolidamento è esattamente pari all'80% dell'utile del bilancio di esercizio della Società A $0,8 * 35.500 = - 28.400$. Infatti, l'Ente aveva iscritto la partecipazione della Società A nel proprio stato patrimoniale per euro 3.909.600. Poiché tale differenza, non trova allocazione in una specifica voce degli elementi attivi dello stato patrimoniale della Società A, viene iscritta nella voce altre immobilizzazioni immateriali.

³ Testo del principio contabile emanato nel dicembre 2016 ed aggiornato con gli emendamenti pubblicati il 29 dicembre 2017.

Nella tabella n. 3 si presentano i dati dello stato patrimoniale e del conto economico consolidati⁴.

5) calcolo quota pertinenza di terzi

Nel caso in cui si effettua un consolidamento integrale con partecipazioni non totalitarie è necessario evidenziare nel bilancio consolidato la quota di pertinenza di terzi relativa al risultato di esercizio, al fondo di dotazione e riserve.

Al fine di determinare il risultato di esercizio di pertinenza di terzi si applicano le percentuali che identificano le quote di pertinenza di terzi ai risultati economici di ciascuno dei componenti del gruppo (dati consolidati), tenendo conto delle rettifiche che hanno determinato variazioni del risultato di esercizio consolidato, di importo pari a -370.200 (l'ultimo importo della colonna "Rettifiche" del conto economico della Tabella n. 3).

Le rettifiche a conto economico hanno la seguente origine:

€	-	da società A	
		da società B (derivante dalla scrittura di rettifica del ricavo e del credito della società B verso il comune che non erano contabilizzati da quest'ultimo)	
€	- 300.000		
		da comune (derivante dall'eliminazione della plusvalenza per la vendita del terreno alla Società A per € 20.000, dall'eliminazione del dividendo ricevuto dalla Società A per € 50.000 e dalla riduzione del valore delle rimanenze finali per l'eliminazione dell'utile infragruppo con la Società B per e 200)	
€	- 70.200		
€	- 370.200		

Il calcolo del risultato economico di pertinenza di terzi pari a euro **25.440** è così determinato:

–	2.880 €	(20% di – 14.400 €: risultato economico dell'esercizio di A)
+	148.320 €	(40% di 370.800 €: risultato economico dell'esercizio di B)
–	<u>120.000 €</u>	(40% di 300.000 €: variazione del risultato economico dell'esercizio di B a seguito
	+ 25.440	delle scritture di rettifica di consolidamento)-

L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura:

Risultato economico dell'esercizio (SP) <i>(N.B. si veda la voce Pass – A)- III– S.P.)</i>	A	Risultato economico dell'esercizio di pertinenza di terzi (SP) <i>(N.B. si veda la voce Pass – A)– S.P.)</i>	25.440
---	---	--	--------

Al fine di determinare la quota di pertinenza di terzi delle altre voci del patrimonio netto, si applicano le percentuali che identificano tali quote agli importi del fondo di dotazione, delle riserve e del Risultato economico di esercizi di ciascuno dei componenti del gruppo (dati consolidati), tenendo conto delle rettifiche che hanno determinato variazioni del patrimonio netto che, nell'esempio in esame, sono pari a 0.

⁴ Per semplicità di esposizione l'integrazione tra l'aggregato e le rettifiche di consolidamento viene proposta con i modelli di conto economico e stato patrimoniale dell'esercizio.

Il calcolo del Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi pari a euro **3.306.700** è così determinato:

900.000	(20% di € 4.500.000: fondo di dotazione di A)
<u>2.280.000</u>	(40% di 5.700.000: fondo di dotazione di B)
3.180.000	
70.300	(20% di € 351.500 risultato economico di esercizi precedenti di A)
<u>56.400</u>	(40% di € 141.000 risultato economico di esercizi precedenti di B)
126.700	
Totale	3.306.700

L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura:

Fondo di dotazione (SP)		3.180.000	
Risultato economico di esercizi precedenti (SP)		126.700	
	a Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi (SP)		3.180.000
<i>(N.B. si vedano le voci Pass - A) - I e A) - IV - S.P.)</i>	a Risultato economico di esercizi precedenti di pertinenza di terzi (SP)		126.700
	<i>(N.B. si vedano le voci Pass - A) - S.P.)</i>		

Tabella n. 3- dati consolidati

	STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)	Comune	Società A	Società B	Aggregato	Rettifiche	Consolidato
	A) CREDITI vs.LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE	-	-	-	-	-	-
	TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)	-	-	-	-	-	-
	B) IMMOBILIZZAZIONI						
I	<i>Immobilizzazioni immateriali</i>						
1	Costi di impianto e di ampliamento	-	12.000	1.000	13.000		13.000
2	Costi di ricerca sviluppo e pubblicità	-	5.000	-	5.000		5.000
3	Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno	50.000	-	-	50.000		50.000
4	Concessioni, licenze, marchi e diritti simile	-	-	-	-		-
5	Avviamento	-	1.000.000	25.000	1.025.000		1.025.000
6	Immobilizzazioni in corso ed acconti	2.000	-	-	2.000		2.000
9	Altre	15.000	-	-	15.000	28.400	43.400
	Totale immobilizzazioni immateriali	67.000	1.017.000	26.000	1.110.000	28.400	1.138.400
	<i>Immobilizzazioni materiali (3)</i>						
II 1	Beni demaniali	2.300.000	-	-	2.300.000		2.300.000
1.1	Terreni	300.000	-	-	300.000		300.000
1.2	Fabbricati	2.000.000	-	-	2.000.000		2.000.000
1.3	Infrastrutture	-	-	-	-		-
1.9	Altri beni demaniali	-	-	-	-		-
III 2	Altre immobilizzazioni materiali (3)	3.311.000	5.365.100	8.771.000	17.447.100	- 20.000	17.427.100
2.1	Terreni	100.000	300.000	500.000	900.000	- 20.000	880.000
a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	-	-	-	-	-	-
2.2	Fabbricati	3.000.000	1.430.000	5.201.000	9.631.000		9.631.000
a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	1.000.000	-	3.201.000	4.201.000		4.201.000
2.3	Impianti e macchinari	150.000	-	-	150.000		150.000
a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	-	-	-	-		-
2.4	Attrezzature industriali e commerciali	-	3.500.000	2.800.000	6.300.000		6.300.000
2.5	Mezzi di trasporto	50.000	100.000	200.000	350.000		350.000
2.6	Macchine per ufficio e hardware	5.000	25.000	45.000	75.000		75.000
2.7	Mobili e arredi	4.000	10.100	25.000	39.100		39.100
2.8	Infrastrutture	2.000	-	-	2.000		2.000
2.9	Diritti reali di godimento	-	-	-	-		-
2.99	Altri beni materiali	-	-	-	-		-
3	Immobilizzazioni in corso ed acconti	1.000.000	500.000	700.000	2.200.000		2.200.000
	Totale immobilizzazioni materiali	6.611.000	5.865.100	9.471.000	21.947.100	- 20.000	21.927.100
IV	<i>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</i>						
1	Partecipazioni in	7.450.200	100.000	300.000	7.850.200	- 7.390.200	460.000
a	<i>imprese controllate</i>	7.390.200	-	-	7.390.200	- 7.390.200	-
b	<i>imprese partecipate</i>	-	-	300.000	300.000		300.000
c	<i>altri soggetti</i>	60.000	100.000	-	160.000		160.000
2	Crediti verso	-	-	-	-		-
a	<i>altre amministrazioni pubbliche</i>	-	-	-	-		-
b	<i>imprese controllate</i>	-	-	-	-		-
c	<i>imprese partecipate</i>	-	-	-	-		-
d	<i>altri soggetti</i>	-	-	-	-		-
3	Altri titoli	-	25.000	12.000	37.000		37.000
	Totale immobilizzazioni finanziarie	7.450.200	125.000	312.000	7.887.200	- 7.390.200	497.000
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)	14.128.200	7.007.100	9.809.000	30.944.300	- 7.381.800	23.562.500

	STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)	Comune	Società A	Società B	Aggregato	Rettifiche	Consolidato
	C) ATTIVO CIRCOLANTE						
I	<u>Rimanenze</u>	14.000	270.000	300.000	584.000	- 200	583.800
	Totale rimanenze	14.000	270.000	300.000	584.000	- 200	583.800
II	<u>Crediti (2)</u>						
1	Crediti di natura tributaria	777.000	-	-	777.000		777.000
a	<i>Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità</i>	-	-	-	-		
b	<i>Altri crediti da tributi</i>	700.000	-	-	700.000		700.000
c	<i>Crediti da Fondi perequativi</i>	77.000	-	-	77.000		77.000
2	Crediti per trasferimenti e contributi	300.000	200.000	-	500.000	- 200.000	300.000
a	<i>verso amministrazioni pubbliche</i>	100.000	200.000	-	300.000		300.000
b	<i>imprese controllate</i>	200.000	-	-	200.000	- 200.000	-
c	<i>imprese partecipate</i>	-	-	-	-		-
d	<i>verso altri soggetti</i>	-	-	-	-		-
3	Verso clienti ed utenti	500.000	800.000	2.100.000	3.400.000	- 350.000	3.050.000
4	Altri Crediti	320.000	45.000	17.000	382.000		382.000
a	<i>verso l'erario</i>	10.000	10.000	10.000	30.000		30.000
b	<i>per attività svolta per c/terzi</i>	180.000	-	-	180.000		180.000
c	<i>altri</i>	130.000	35.000	7.000	172.000		172.000
	Totale crediti	1.897.000	1.045.000	2.117.000	5.059.000	- 550.000	4.509.000
III	<u>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</u>						
1	Partecipazioni	-	-	-	-		
2	Altri titoli	-	2.000	10.800	12.800		12.800
	Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi	-	2.000	10.800	12.800	-	12.800
IV	<u>Disponibilità liquide</u>						
1	Conto di tesoreria	877.000	-	-	877.000	-	877.000
a	<i>Istituto tesoriere</i>	350.000	-	-	350.000		350.000
b	<i>presso Banca d'Italia</i>	527.000	-	-	527.000		527.000
2	Altri depositi bancari e postali	12.000	550.000	900.000	1.462.000		1.462.000
3	Denaro e valori in cassa	-	5.000	3.200	8.200		8.200
4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente	-	-	-	-		-
	Totale disponibilità liquide	889.000	555.000	903.200	2.347.200	-	2.347.200
	TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)	2.800.000	1.872.000	3.331.000	8.003.000	- 550.200	7.452.800
	D) RATEI E RISCOINTI						
1	Ratei attivi	-	55.000	87.000	142.000		142.000
2	Risconti attivi	12.000	16.000	74.000	102.000		102.000
	TOTALE RATEI E RISCOINTI (D)	12.000	71.000	161.000	244.000	-	244.000
	TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)	16.940.200	8.950.100	13.301.000	39.191.300	- 7.932.000	31.259.300

STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		Comune	Società A	Società B	Aggregato	Rettifiche	Consolidato	Calcolo quota pertinenza di terzi	Totale
A) PATRIMONIO NETTO									
Patrimonio netto di gruppo									
I	Fondo di dotazione	10.209.380	4.500.000	5.700.000	20.409.380	- 7.020.000	13.389.380	- 3.180.000	10.209.380
II	Riserve	3.800.000	-	-	3.800.000	-	3.800.000	-	3.800.000
b	da capitale	1.000.000	-	-	1.000.000	-	1.000.000	-	1.000.000
c	da permessi di costruire	500.000	-	-	500.000	-	500.000	-	500.000
	<i>riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali</i>								
d	<i>indisponibili e per i beni culturali</i>	2.300.000	-	-	2.300.000	-	2.300.000	-	2.300.000
e	<i>altre riserve indisponibili</i>	-	-	-	-	-	-	-	-
f	<i>altre riserve disponibili</i>	-	-	-	-	-	-	-	-
III	Risultato economico dell'esercizio	70.000	- 14.400	370.800	426.400	- 370.200	56.200	- 25.440	30.760
IV	Risultato economico di esercizi precedenti	-	351.500	141.000	492.500	- 291.800	200.700	- 126.700	74.000
V	Riserve negative per beni indisponibili	-	-	-	-	-	-	-	-
	Totale Patrimonio netto di gruppo	14.079.380	4.837.100	6.211.800	25.128.280	- 7.682.000	17.446.280	- 3.332.140	14.114.140
Patrimonio netto di pertinenza di terzi									
	Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi							3.306.700	3.306.700
	Risultato economico dell'esercizio di pertinenza di terzi							25.440	25.440
	Totale Patrimonio netto di pertinenza di terzi							3.332.140	3.332.140
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	14.079.380	4.837.100	6.211.800	25.128.280	- 7.682.000	17.446.280	-	17.446.280
B) FONDI PER RISCHI ED ONERI									
1	Per trattamento di quiescenza	-	-	-	-	-	-	-	-
2	Per imposte	-	250.000	-	250.000	-	250.000	-	250.000
3	Altri	400.000	35.000	100.000	535.000	-	535.000	-	535.000
	TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)	400.000	285.000	100.000	785.000	-	785.000	-	785.000
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO									
	TOTALE T.F.R. (C)	-	350.000	200.700	550.700	-	550.700	-	550.700
D) DEBITI (1)									
1	Debiti da finanziamento	1.000.000	2.450.000	5.593.500	9.043.500	-	9.043.500	-	9.043.500
a	prestiti obbligazionari	-	-	-	-	-	-	-	-
b	v/ altre amministrazioni pubbliche	-	-	-	-	-	-	-	-
c	verso banche e tesoriere	-	-	-	-	-	-	-	-
d	verso altri finanziatori	1.000.000	2.450.000	5.593.500	9.043.500	-	9.043.500	-	9.043.500
2	Debiti verso fornitori	250.000	400.000	300.000	950.000	- 50.000	900.000	-	900.000
3	Acconti	-	-	-	-	-	-	-	-
4	Debiti per trasferimenti e contributi	200.000	300.000	50.000	550.000	- 200.000	350.000	-	350.000
a	enti finanziati dal servizio sanitario nazionale	-	-	-	-	-	-	-	-
b	altre amministrazioni pubbliche	-	200.000	-	200.000	- 200.000	-	-	-
c	imprese controllate	-	-	-	-	-	-	-	-
d	imprese partecipate	-	-	-	-	-	-	-	-
e	altri soggetti	200.000	100.000	50.000	350.000	-	350.000	-	350.000
5	Altri debiti	45.000	268.000	750.000	1.063.000	-	1.063.000	-	1.063.000
a	tributari	2.000	40.000	-	42.000	-	42.000	-	42.000
b	verso istituti di previdenza e sicurezza sociale	13.000	21.000	-	34.000	-	34.000	-	34.000
c	per attività svolta per c/terzi (2)	-	-	-	-	-	-	-	-
d	altri	30.000	207.000	750.000	987.000	-	987.000	-	987.000
	TOTALE DEBITI (D)	1.495.000	3.418.000	6.693.500	11.606.500	- 250.000	11.356.500	-	11.356.500
E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI									
I	Ratei passivi	159.000	25.000	50.000	234.000	-	234.000	-	234.000
II	Risconti passivi	806.820	35.000	45.000	886.820	-	886.820	-	886.820
1	Contributi agli investimenti	452.820	-	-	452.820	-	452.820	-	452.820
a	da altre amministrazioni pubbliche	442.820	-	-	442.820	-	442.820	-	442.820
b	da altri soggetti	10.000	-	-	10.000	-	10.000	-	10.000
2	Concessioni pluriennali	350.000	-	-	350.000	-	350.000	-	350.000
3	Altri risconti passivi	4.000	35.000	45.000	84.000	-	84.000	-	84.000
	TOTALE RATEI E RISCONTI (E)	965.820	60.000	95.000	1.120.820	-	1.120.820	-	1.120.820
	TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)	16.940.200	8.950.100	13.301.000	39.191.300	- 7.932.000	31.259.300	-	31.259.300

CONTO ECONOMICO		Comune	Società A	Società B	Aggregato	Rettifiche	Consolidato	Calcolo quota pertinenza di terzi	Totale
A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE									
1	Proventi da tributi	1.300.000	-	-	1.300.000	- 20.000	1.280.000		
2	Proventi da fondi perequativi	120.000	-	-	120.000		120.000		
3	Proventi da trasferimenti e contributi	-	-	-	-		-		
a	Proventi da trasferimenti correnti	-	-	-	-		-		
b	Quota annuale di contributi agli investimenti	-	-	-	-		-		
c	Contributi agli investimenti	-	-	-	-		-		
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	457.000	3.743.000	3.904.000	8.104.000	- 454.000	7.650.000		
a	Proventi derivanti dalla gestione dei beni	50.000	33.000	4.000	87.000		87.000		
b	Ricavi della vendita di beni	7.000	710.000	900.000	1.617.000	- 4.000	1.613.000		
c	Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi	400.000	3.000.000	3.000.000	6.400.000	- 450.000	5.950.000		
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	-	-	-	-		-		
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	-	-	-	-		-		
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	-	-	-	-		-		
8	Altri ricavi e proventi diversi	150.000	-	-	150.000		150.000		
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)		2.027.000	3.743.000	3.904.000	9.674.000	- 474.000	9.200.000		
B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE									
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	6.000	400.000	300.000	706.000	- 4.000	702.000		
10	Prestazioni di servizi	425.000	1.500.000	1.200.000	3.125.000	- 150.000	2.975.000		
11	Utilizzo beni di terzi	45.000	80.000	135.500	260.500		260.500		
12	Trasferimenti e contributi	125.000	-	-	125.000		125.000		
a	Trasferimenti correnti	125.000	-	-	125.000		125.000		
b	Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubb.	-	-	-	-		-		
c	Contributi agli investimenti ad altri soggetti	-	-	-	-		-		
13	Personale	800.000	800.000	700.000	2.300.000		2.300.000		
14	Ammortamenti e svalutazioni	410.000	694.900	432.000	1.536.900		1.536.900		
a	Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali	10.000	300.000	3.000	313.000		313.000		
b	Ammortamenti di immobilizzazioni materiali	350.000	349.900	399.000	1.098.900		1.098.900		
c	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	-	-	-	-		-		
d	Svalutazione dei crediti	50.000	45.000	30.000	125.000		125.000		
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	4.000	80.000	300.000	384.000	200	384.200		
16	Accantonamenti per rischi	40.000	30.000	50.000	120.000		120.000		
17	Altri accantonamenti	-	-	-	-		-		
18	Oneri diversi di gestione	30.000	40.000	25.000	95.000	- 20.000	75.000		
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)		1.885.000	3.624.900	3.142.500	8.652.400	- 173.800	8.478.600		
DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)		142.000	118.100	761.500	1.021.600	- 300.200	721.400		
C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI									
<i>Proventi finanziari</i>									
19	Proventi da partecipazioni	50.000	-	-	50.000	- 50.000	-		
a	da società controllate	50.000	-	-	50.000	- 50.000	-		
b	da società partecipate	-	-	-	-		-		
c	da altri soggetti	-	-	-	-		-		
20	Altri proventi finanziari	1.000	500	300	1.800		1.800		
Totale proventi finanziari		51.000	500	300	51.800	- 50.000	1.800		
<i>Oneri finanziari</i>									
21	Interessi ed altri oneri finanziari	78.000	103.000	401.000	582.000		582.000		
a	Interessi passivi	77.000	100.000	400.000	577.000		577.000		
b	Altri oneri finanziari	1.000	3.000	1.000	5.000		5.000		
Totale oneri finanziari		78.000	103.000	401.000	582.000	-	582.000		
TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)		- 27.000	- 102.500	- 400.700	- 530.200	- 50.000	- 580.200		
D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE									
22	Rivalutazioni	-	-	100.000	100.000		100.000		
23	Svalutazioni	-	-	-	-		-		
TOTALE RETTIFICHE (D)		-	-	100.000	100.000	-	100.000		
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI									
24	Proventi straordinari	55.000	20.000	-	75.000	- 20.000	55.000		
a	Proventi da permessi di costruire	-	-	-	-		-		
b	Proventi da trasferimenti in conto capitale	-	-	-	-		-		
c	Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo	30.000	-	-	30.000		30.000		
d	Plusvalenze patrimoniali	25.000	20.000	-	45.000	- 20.000	25.000		
e	Altri proventi straordinari	-	-	-	-		-		
Totale proventi straordinari		55.000	20.000	-	75.000	- 20.000	55.000		
25	Oneri straordinari	32.000	-	30.000	62.000		62.000		
a	Trasferimenti in conto capitale	-	-	-	-		-		
b	Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo	32.000	-	30.000	62.000		62.000		
c	Minusvalenze patrimoniali	-	-	-	-		-		
d	Altri oneri straordinari	-	-	-	-		-		
Totale oneri straordinari		32.000	-	30.000	62.000	-	62.000		
TOTALE PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI (E)		23.000	20.000	- 30.000	13.000	- 20.000	7.000		
RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)		138.000	35.600	430.800	604.400	- 370.200	234.200		
26	Imposte (*)	68.000	50.000	60.000	178.000		178.000		
27	RISULTATO DELL'ESERCIZIO (comprensivo della quota di pertinenza di terzi)	70.000	- 14.400	370.800	426.400	- 370.200	56.200	25.440	30.760
29	RISULTATO DELL'ESERCIZIO DI GRUPPO						30.760		
30	RISULTATO DELL'ESERCIZIO DI PERTINENZA DI TERZI						25.440		

Fase 4 – Consolidamento

Si procede ora con la predisposizione del bilancio consolidato secondo lo schema di legge (tabella n. 4)

Tabella n. 4

		STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (ATTIVO)		2021	riferimento	riferimento
					art.2424 CC	DM 26/4/95
1	A) CREDITI vs.LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE				A	A
	TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)					
I	B) IMMOBILIZZAZIONI					
	<u>Immobilizzazioni immateriali</u>				B1	B1
1	costi di impianto e di ampliamento	13.000		B11	B11	B11
2	costi di ricerca sviluppo e pubblicità	5.000		B12	B12	B12
3	diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno	50.000		B13	B13	B13
4	concessioni, licenze, marchi e diritti simile	-		B14	B14	B14
5	avviamento	1.025.000		B15	B15	B15
6	immobilizzazioni in corso ed acconti	2.000		B16	B16	B16
9	altre	43.400		B17	B17	B17
	Totale immobilizzazioni immateriali	1.138.400				
	<u>Immobilizzazioni materiali (3)</u>					
II	1 Beni demaniali	2.300.000				
1.1	Terreni	300.000				
1.2	Fabbricati	2.000.000				
1.3	Infrastrutture					
1.9	Altri beni demaniali					
III	2 Altre immobilizzazioni materiali (3)	17.427.100				
2.1	Terreni	880.000		BII1		BII1
a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	-				
2.2	Fabbricati	9.631.000				
a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	4.201.000				
2.3	Impianti e macchinari	150.000		BII2		BII2
a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	-				
2.4	Attrezzature industriali e commerciali	6.300.000		BII3		BII3
2.5	Mezzi di trasporto	350.000				
2.6	Macchine per ufficio e hardware	75.000				
2.7	Mobili e arredi	39.100				
2.8	Infrastrutture	2.000				
2.99	Altri beni materiali	-				
3	Immobilizzazioni in corso ed acconti	2.200.000		BII5		BII5
	Totale immobilizzazioni materiali	21.927.100				
IV	<u>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</u>					
1	Partecipazioni in	460.000		BIII1		BIII1
a	<i>imprese controllate</i>			BIII1a		BIII1a
b	<i>imprese partecipate</i>	300.000		BIII1b		BIII1b
c	<i>altri soggetti</i>	160.000				
2	Crediti verso	0		BIII2		BIII2
a	altre amministrazioni pubbliche					
b	<i>imprese controllate</i>			BIII2a		BIII2a
c	<i>imprese partecipate</i>			BIII2b		BIII2b
d	<i>altri soggetti</i>			BIII2c BIII2d		BIII2d
3	Altri titoli	37.000		BIII3		
	Totale immobilizzazioni finanziarie	497.000				
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)	23.562.500				

	STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (ATTIVO)	2021	riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
	C) ATTIVO CIRCOLANTE			
I	<u>Rimanenze</u>	583.800	CI	CI
	Totale	583.800		
II	<u>Crediti (2)</u>			
1	Crediti di natura tributaria	777.000		
a	<i>Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità</i>			
b	<i>Altri crediti da tributi</i>	700.000		
c	<i>Crediti da Fondi perequativi</i>	77.000		
2	Crediti per trasferimenti e contributi	300.000		
a	<i>verso amministrazioni pubbliche</i>	300.000		
b	<i>imprese controllate</i>	-		CII2
c	<i>imprese partecipate</i>	-	CII3	CII3
d	<i>verso altri soggetti</i>	-		
3	Verso clienti ed utenti	3.050.000	CII1	CII1
4	Altri Crediti	382.000	CII5	CII5
a	<i>verso l'erario</i>	30.000		
b	<i>per attività svolta per c/terzi</i>	180.000		
c	<i>altri</i>	172.000		
	Totale crediti	4.509.000		
III	<u>ATTIVITA' FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZI</u>			
1	partecipazioni		CIII1,2,3,4,5	CIII1,2,3
2	altri titoli	12.800	CIII6	CIII5
	Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi	12.800		
IV	<u>DISPONIBILITA' LIQUIDE</u>			
1	Conto di tesoreria	877.000		
a	<i>Istituto tesoriere</i>	350.000		CIV1a
b	<i>presso Banca d'Italia</i>	527.000		
2	Altri depositi bancari e postali	1.462.000	CIV1	CIV1b e CIV1c
3	Denaro e valori in cassa	8.200	CIV2 e CIV3	CIV2 e CIV3
4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente			
	Totale disponibilità liquide	2.347.200		
	TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)	7.452.800		
	D) RATEI E RISCONTI			
1	Ratei attivi	142.000	D	D
2	Risconti attivi	102.000	D	D
	TOTALE RATEI E RISCONTI D)	244.000		
	TOTALE DELL'ATTIVO	31.259.300		

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (PASSIVO)		2021	riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
A) PATRIMONIO NETTO				
Patrimonio netto di gruppo				
I	Fondo di dotazione	10.209.380	AI	AI
II	Riserve	3.800.000		
b	<i>da capitale</i>	1.000.000	AII, AIII	AII, AIII
c	<i>da permessi di costruire</i>	500.000		
	<i>riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali</i>			
d	<i>indisponibili e per i beni culturali</i>	2.300.000		
e	<i>altre riserve indisponibili</i>			
f	<i>altre riserve disponibili</i>			
III	Risultato economico dell'esercizio	30.760	AIX AIV, AV, AVI, AVII, AVII	AIX AIV, AV, AVI, AVII, AVII
IV	Risultato economico di esercizi precedenti	74.000		
V	Riserve negative per beni indisponibili			
	Totale Patrimonio netto di gruppo	14.114.140		
Patrimonio netto di pertinenza di terzi				
	Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi	3.306.700		
	Risultato economico dell'esercizio di pertinenza di terzi	25.440		
	Patrimonio netto di pertinenza terzi	3.332.140		
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A) ⁽³⁾	17.446.280		
B) FONDI PER RISCHI ED ONERI				
1	per trattamento di quiescenza		B1	B1
2	per imposte	250.000	B2	B2
3	altri	535.000	B3	B3
4	fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri			
	TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)	785.000		
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO		550.700	C	C
	TOTALE T.F.R. (C)	550.700		
D) DEBITI ⁽¹⁾				
1	Debiti da finanziamento	9.043.500		
a	prestiti obbligazionari		D1e D2	D1
b	v/ altre amministrazioni pubbliche			
c	verso banche e tesoriere		D4	D3 e D4
d	verso altri finanziatori	9.043.500	D5	
2	Debiti verso fornitori	900.000	D7	D6
3	Acconti		D6	D5
4	Debiti per trasferimenti e contributi	350.000		
a	enti finanziati dal servizio sanitario nazionale			
b	altre amministrazioni pubbliche	-		
c	imprese controllate		D9	D8
d	imprese partecipate		D10	D9
e	altri soggetti	350.000		
5	altri debiti	1.063.000	D12,D13,D14	D11,D12,D13
a	<i>tributari</i>	42.000		
b	<i>verso istituti di previdenza e sicurezza sociale</i>	34.000		
c	<i>per attività svolta per c/terzi ⁽²⁾</i>			
d	<i>altri</i>	987.000		
	TOTALE DEBITI (D)	11.356.500		
E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI				
I	Ratei passivi	234.000	E	E
II	Risconti passivi	886.820	E	E
1	Contributi agli investimenti	452.820		
a	da altre amministrazioni pubbliche	442.820		
b	da altri soggetti	10.000		
2	Concessioni pluriennali	350.000		
3	Altri risconti passivi	84.000		
	TOTALE RATEI E RISCONTI (E)	1.120.820		
TOTALE DEL PASSIVO		31.259.300		
CONTI D'ORDINE				
	1) Impegni su esercizi futuri			
	2) beni di terzi in uso			
	3) beni dati in uso a terzi			
	4) garanzie prestate a amministrazioni pubbliche			
	5) garanzie prestate a imprese controllate			
	6) garanzie prestate a imprese partecipate			
	7) garanzie prestate a altre imprese			
	TOTALE CONTI D'ORDINE			

CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO		2021	riferimento art.2425 cc	riferimento DM 26/4/95
A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE				
1	Proventi da tributi	1.280.000		
2	Proventi da fondi perequativi	120.000		
3	Proventi da trasferimenti e contributi	-		
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>			A5c
b	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>			E20c
c	<i>Contributi agli investimenti</i>			
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	7.650.000	A1	A1a
a	Proventi derivanti dalla gestione dei beni	87.000		
b	<i>Ricavi della vendita di beni</i>	1.613.000		
c	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>	5.950.000		
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)		A2	A2
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione		A3	A3
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		A4	A4
8	Altri ricavi e proventi diversi	150.000	A5	A5 a e b
totale componenti positivi della gestione A)		9.200.000		
B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE				
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	702.000	B6	B6
10	Prestazioni di servizi	2.975.000	B7	B7
11	Utilizzo beni di terzi	260.500	B8	B8
12	Trasferimenti e contributi	125.000		
a	<i>Trasferimenti correnti</i>	125.000		
b	<i>Contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubb.</i>			
c	<i>Contributi agli investimenti ad altri soggetti</i>			
13	Personale	2.300.000	B9	B9
14	Ammortamenti e svalutazioni	1.536.900	B10	B10
a	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali</i>	313.000	B10a	B10a
b	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni materiali</i>	1.098.900	B10b	B10b
c	<i>Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</i>		B10c	B10c
d	<i>Svalutazione dei crediti</i>	125.000	B10d	B10d
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	384.200	B11	B11
16	Accantonamenti per rischi	120.000	B12	B12
17	Altri accantonamenti		B13	B13
18	Oneri diversi di gestione	75.000	B14	B14
totale componenti negativi della gestione B)		8.478.600		
DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)		721.400		
C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI				
<i>Proventi finanziari</i>				
19	Proventi da partecipazioni	-	C15	C15
a	<i>da società controllate</i>			
b	<i>da società partecipate</i>			
c	<i>da altri soggetti</i>			
20	Altri proventi finanziari	1.800	C16	C16
Totale proventi finanziari		1.800		
<i>Oneri finanziari</i>				
21	Interessi ed altri oneri finanziari	582.000	C17	C17
a	<i>Interessi passivi</i>	577.000		
b	<i>Altri oneri finanziari</i>	5.000		
Totale oneri finanziari		582.000		
totale (C) -		580.200		
D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE				
22	Rivalutazioni	100.000	D18	D18
23	Svalutazioni		D19	D19
totale (D)		100.000		
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI				
<i>Proventi straordinari</i>				
24	Proventi da permessi di costruire	55.000	E20	E20
a	<i>Proventi da trasferimenti in conto capitale</i>			
b	<i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i>	30.000		E20b
c	<i>Plusvalenze patrimoniali</i>	25.000		E20c
d	<i>Altri proventi straordinari</i>			
e				
totale proventi		55.000		
<i>Oneri straordinari</i>				
25	Trasferimenti in conto capitale	62.000	E21	E21
a	<i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>	62.000		E21b
b	<i>Minusvalenze patrimoniali</i>			E21a
c	<i>Altri oneri straordinari</i>			E21d
d				
totale oneri		62.000		
Totale (E) (E20-E21) -		7.000		
RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+-C+-D+-E)		234.200		
26	Imposte (*)	178.000	22	22
RISULTATO DELL'ESERCIZIO (comprensivo della quota di pertinenza di terzi)		56.200	23	23
27				
29	RISULTATO DELL'ESERCIZIO DI GRUPPO	30.760		
30	RISULTATO DELL'ESERCIZIO DI PERTINENZA DI TERZI	25.440		

Il patrimonio netto del bilancio consolidato, rispetto a quello dell'Ente capogruppo, presenta un incremento di € 3.366.900 così composto:

variazione del risultato di esercizio:	€ -13.800,00
totale delle riserve di consolidamento:	€ 24.000,00
dividendi	€ 50.000,00
totale Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi:	€ 3.306.700,00
totale	<u>€ 3.366.900,00</u>

Esempio n. 2 - Metodo consolidato proporzionale

Nel presente paragrafo si espone l'esemplificazione relativa alla redazione di un bilancio consolidato applicando il metodo proporzionale ipotizzando il caso di un Ente che possiede il 20% della società A ed il 10% della società B in assenza di controllo. Con il metodo proporzionale i bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo sono aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili, rettificati sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale (attivo, passivo e patrimonio netto) e del conto economico (ricavi e proventi, costi e oneri) per un importo proporzionale alla quota di partecipazione, con riferimento ai bilanci delle società partecipate e degli enti strumentali partecipati. Si assumono quali dati contabili di partenza la gran parte dei dati contabili indicati nella tabella n.1 del precedente caso studio, a eccezione dei valori di iscrizione delle partecipazioni di A e B nel bilancio dell'Ente, e si procede seguendo le fasi indicate nei precedenti paragrafi: le poste contabili di questo caso sono pertanto uniformate sulla base delle medesime scritture di pre-consolidamento esemplificate e rappresentate nei precedenti paragrafi (fase 1-uniformità).

In particolare, i valori di iscrizione nello stato patrimoniale dell'Ente delle partecipazioni in A e B sono i seguenti:

Partecipazione in A	967.420
Partecipazione in B	621.180
	<u>1.588.600</u>

L'Ente capogruppo, ricevuti dalle società partecipate i bilanci uniformati, può procedere con la fase di aggregazione del proprio bilancio con quelli delle società partecipate e determinare l'aggregato in proporzione alla quota detenuta dall'Ente. Nel caso studio oggetto di trattazione in questo paragrafo i valori dei dati contabili della società partecipata A saranno sommati per il 20% e i valori dei dati contabili della società partecipata B saranno sommati per il 10%. Si presentano nella tabella n. 5 lo stato patrimoniale e il conto economico con evidenza delle poste dove sono state apportate le modifiche di pre-consolidamento e aggregati in proporzione alla quota detenuta dall'Ente.

Tabella n. 5 – dati aggregati

STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)		Comune	Società A	Società B	Aggregato
	A) CREDITI vs.LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE	-	-	-	-
	TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)	-	-	-	-
	B) IMMOBILIZZAZIONI				
	<i>Immobilizzazioni immateriali</i>				
I	1 Costi di impianto e di ampliamento	0	12.000	1.000	2.500
	2 Costi di ricerca sviluppo e pubblicità	0	5.000	0	1.000
	3 Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno	50.000	0	0	50.000
	4 Concessioni, licenze, marchi e diritti simile	0	0	0	0
	5 Avviamento	0	1.000.000	25.000	202.500
	6 Immobilizzazioni in corso ed acconti	2.000	0	0	2.000
	9 Altre	15.000	0	0	15.000
	Totale immobilizzazioni immateriali	67.000	1.017.000	26.000	273.000
	<i>Immobilizzazioni materiali (3)</i>				
II	1 Beni demaniali	2.300.000	0	0	2.300.000
	1.1 Terreni	300.000	0	0	300.000
	1.2 Fabbricati	2.000.000	0	0	2.000.000
	1.3 Infrastrutture	0	0	0	0
	1.9 Altri beni demaniali	0	0	0	0
III	2 Altre immobilizzazioni materiali (3)	7.211.000	5.365.100	8.771.000	9.161.120
	2.1 Terreni	100.000	300.000	500.000	210.000
	a <i>di cui in leasing finanziario</i>	0	0	0	0
	2.2 Fabbricati	6.900.000	1.430.000	5.201.000	7.706.100
	a <i>di cui in leasing finanziario</i>	1.000.000	0	3.201.000	1.320.100
	2.3 Impianti e macchinari	150.000	0	0	150.000
	a <i>di cui in leasing finanziario</i>	0	0	0	0
	2.4 Attrezzature industriali e commerciali	0	3.500.000	2.800.000	980.000
	2.5 Mezzi di trasporto	50.000	100.000	200.000	90.000
	2.6 Macchine per ufficio e hardware	5.000	25.000	45.000	14.500
	2.7 Mobili e arredi	4.000	10.100	25.000	8.520
	2.8 Infrastrutture	2.000	0	0	2.000
	2.99 Altri beni materiali	0	0	0	0
	3 Immobilizzazioni in corso ed acconti	1.000.000	500.000	700.000	1.170.000
	Totale immobilizzazioni materiali	10.511.000	5.865.100	9.471.000	12.631.120
IV	<i>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</i>				
	1 Partecipazioni in	1.648.600	100.000	300.000	1.698.600
	a <i>imprese controllate</i>	0	0	0	0
	b <i>imprese partecipate</i>	1.588.600	0	300.000	1.618.600
	c <i>altri soggetti</i>	60.000	100.000	0	80.000
	2 Crediti verso	0	0	0	0
	a altre amministrazioni pubbliche	0	0	0	0
	b <i>imprese controllate</i>	0	0	0	0
	c <i>imprese partecipate</i>	0	0	0	0
	d <i>altri soggetti</i>	0	0	0	0
	3 Altri titoli	0	25.000	12.000	6.200
	Totale immobilizzazioni finanziarie	1.648.600	125.000	312.000	1.704.800
					0
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)	12.226.600	7.007.100	9.809.000	14.608.920

	STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)	Comune	Società A	Società B	Aggregato
	C) ATTIVO CIRCOLANTE				
I	<u>Rimanenze</u>	14.000	270.000	300.000	98.000
	Totale rimanenze	14.000	270.000	300.000	98.000
II	<u>Crediti (2)</u>				
1	Crediti di natura tributaria	1.170.988	0	0	1.170.988
a	<i>Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità</i>	0	0	0	0
b	<i>Altri crediti da tributi</i>	1.093.988	0	0	1.093.988
c	<i>Crediti da Fondi perequativi</i>	77.000	0	0	77.000
2	Crediti per trasferimenti e contributi	300.000	200.000	0	340.000
a	<i>verso amministrazioni pubbliche</i>	100.000	200.000	0	140.000
b	<i>imprese controllate</i>	0	0	0	0
c	<i>imprese partecipate</i>	200.000	0	0	200.000
d	<i>verso altri soggetti</i>	0	0	0	0
3	Verso clienti ed utenti	507.612	800.000	2.100.000	877.612
4	Altri Crediti	320.000	45.000	17.000	330.700
a	<i>verso l'erario</i>	10.000	10.000	10.000	13.000
b	<i>per attività svolta per c/terzi</i>	180.000	0	0	180.000
c	<i>altri</i>	130.000	35.000	7.000	137.700
	Totale crediti	2.298.600	1.045.000	2.117.000	2.719.300
III	<u>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</u>				
1	Partecipazioni	0	0	0	0
2	Altri titoli	0	2.000	10.800	1.480
	Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi	0	2.000	10.800	1.480
IV	<u>Disponibilità liquide</u>				
1	Conto di tesoreria	877.000	0	0	877.000
a	<i>Istituto tesoriere</i>	350.000	0	0	350.000
b	<i>presso Banca d'Italia</i>	527.000	0	0	527.000
2	Altri depositi bancari e postali	12.000	550.000	900.000	212.000
3	Denaro e valori in cassa	0	5.000	3.200	1.320
4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente	0	0	0	0
	Totale disponibilità liquide	889.000	555.000	903.200	1.090.320
	TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)	3.201.600	1.872.000	3.331.000	3.909.100
	D) RATEI E RISCONTI				
1	Ratei attivi	0	55.000	87.000	19.700
2	Risconti attivi	12.000	16.000	74.000	22.600
	TOTALE RATEI E RISCONTI (D)	12.000	71.000	161.000	42.300
					0
	TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)	15.440.200	8.950.100	13.301.000	18.560.320

STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		Comune	Società A	Società B	Aggregato
A) PATRIMONIO NETTO					
Patrimonio netto di gruppo					
I	Fondo di dotazione	8.709.380	4.500.000	5.700.000	10.179.380
II	Riserve	3.800.000	0	0	3.800.000
b	da capitale	1.000.000			1.000.000
c	da permessi di costruire	500.000	0	0	500.000
d	riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali				
d	indisponibili e per i beni culturali	2.300.000	0	0	2.300.000
e	altre riserve indisponibili	0	0	0	0
f	altre riserve disponibili				
III	Risultato economico dell'esercizio	70.000	-14.400	370.800	104.200
IV	Risultato economico di esercizi precedenti		351.500	141.000	84.400
V	Riserve negative per beni indisponibili				
	Totale Patrimonio netto di gruppo	12.579.380	4.837.100	6.211.800	14.167.980
Patrimonio netto di pertinenza di terzi					
Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi					
Risultato economico dell'esercizio di pertinenza di terzi					
	Totale Patrimonio netto di pertinenza di terzi				0
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	12.579.380	4.837.100	6.211.800	14.167.980
B) FONDI PER RISCHI ED ONERI					
1	Per trattamento di quiescenza	0	0	0	0
2	Per imposte	0	250.000	0	50.000
3	Altri	400.000	35.000	100.000	417.000
					0
	TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)	400.000	285.000	100.000	467.000
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO					
		0	350.000	200.700	90.070
	TOTALE T.F.R. (C)	0	350.000	200.700	90.070
D) DEBITI (1)					
1	Debiti da finanziamento	1.000.000	2.450.000	5.593.500	2.049.350
a	prestiti obbligazionari	0	0	0	0
b	v/ altre amministrazioni pubbliche	0	0	0	0
c	verso banche e tesoriere	0	0	0	0
d	verso altri finanziatori	1.000.000	2.450.000	5.593.500	2.049.350
2	Debiti verso fornitori	250.000	400.000	300.000	360.000
3	Acconti	0	0	0	0
4	Debiti per trasferimenti e contributi	200.000	300.000	50.000	265.000
a	enti finanziati dal servizio sanitario nazionale	0	0	0	0
b	altre amministrazioni pubbliche	0	200.000	0	40.000
c	imprese controllate	0	0	0	0
d	imprese partecipate	0	0	0	0
e	altri soggetti	200.000	100.000	50.000	225.000
5	Altri debiti	45.000	268.000	750.000	173.600
a	tributari	2.000	40.000	0	10.000
b	verso istituti di previdenza e sicurezza sociale	13.000	21.000	0	17.200
c	per attività svolta per c/terzi (2)	0	0	0	0
d	altri	30.000	207.000	750.000	146.400
	TOTALE DEBITI (D)	1.495.000	3.418.000	6.693.500	2.847.950
E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI					
I	Ratei passivi	159.000	25.000	50.000	169.000
II	Risconti passivi	806.820	35.000	45.000	818.320
1	Contributi agli investimenti	452.820	0	0	452.820
a	da altre amministrazioni pubbliche	442.820	0	0	442.820
b	da altri soggetti	10.000	0	0	10.000
2	Concessioni pluriennali	350.000	0	0	350.000
3	Altri risconti passivi	4.000	35.000	45.000	15.500
	TOTALE RATEI E RISCONTI (E)	965.820	60.000	95.000	987.320
	TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)	15.440.200	8.950.100	13.301.000	18.560.320

CONTO ECONOMICO		Comune	Società A	Società B	Aggregato
A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE					
1	Proventi da tributi	1.300.000	0	0	1.300.000
2	Proventi da fondi perequativi	120.000	0	0	120.000
3	Proventi da trasferimenti e contributi		0	0	0
a	Proventi da trasferimenti correnti		0	0	0
b	Quota annuale di contributi agli investimenti		0	0	0
c	Contributi agli investimenti	0	0	0	0
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	457.000	3.743.000	3.904.000	1.596.000
a	Proventi derivanti dalla gestione dei beni	50.000	33.000	4.000	57.000
b	Ricavi della vendita di beni	7.000	710.000	900.000	239.000
c	Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi	400.000	3.000.000	3.000.000	1.300.000
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	0	0	0	0
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	0	0	0	0
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	0	0	0	0
8	Altri ricavi e proventi diversi	150.000	0	0	150.000
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)		2.027.000	3.743.000	3.904.000	3.166.000
B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE					
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	6.000	400.000	300.000	116.000
10	Prestazioni di servizi	425.000	1.500.000	1.200.000	845.000
11	Utilizzo beni di terzi	45.000	80.000	135.500	74.550
12	Trasferimenti e contributi	125.000	0	0	125.000
a	Trasferimenti correnti	125.000	0	0	125.000
b	Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubb.	0	0	0	0
c	Contributi agli investimenti ad altri soggetti	0	0	0	0
13	Personale	800.000	800.000	700.000	1.030.000
14	Ammortamenti e svalutazioni	410.000	694.900	432.000	592.180
a	Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali	10.000	300.000	3.000	70.300
b	Ammortamenti di immobilizzazioni materiali	350.000	349.900	399.000	459.880
c	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	0	0	0	0
d	Svalutazione dei crediti	50.000	45.000	30.000	62.000
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	4.000	80.000	300.000	50.000
16	Accantonamenti per rischi	40.000	30.000	50.000	51.000
17	Altri accantonamenti	0	0	0	0
18	Oneri diversi di gestione	30.000	40.000	25.000	40.500
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)		1.885.000	3.624.900	3.142.500	2.924.230
DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)		142.000	118.100	761.500	241.770
C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI					
<i>Proventi finanziari</i>					
19	Proventi da partecipazioni	50.000	0	0	50.000
a	da società controllate	50.000	0	0	50.000
b	da società partecipate	0	0	0	0
c	da altri soggetti	0	0	0	0
20	Altri proventi finanziari	1.000	500	300	1.130
Totale proventi finanziari		51.000	500	300	51.130
<i>Oneri finanziari</i>					
21	Interessi ed altri oneri finanziari	78.000	103.000	401.000	138.700
a	Interessi passivi	77.000	100.000	400.000	137.000
b	Altri oneri finanziari	1.000	3.000	1.000	1.700
Totale oneri finanziari		78.000	103.000	401.000	138.700
TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)		-27.000	-102.500	-400.700	-87.570
D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE					
22	Rivalutazioni	0	0	100.000	10.000
23	Svalutazioni	0	0	0	0
TOTALE RETTIFICHE (D)		0	0	100.000	10.000
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI					
24	Proventi straordinari	55.000	20.000	0	59.000
a	Proventi da permessi di costruire	0	0	0	0
b	Proventi da trasferimenti in conto capitale	0	0	0	0
c	Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo	30.000	0	0	30.000
d	Plusvalenze patrimoniali	25.000	20.000	0	29.000
e	Altri proventi straordinari	0	0	0	0
Totale proventi straordinari		55.000	20.000	0	59.000
25	Oneri straordinari	32.000	0	30.000	35.000
a	Trasferimenti in conto capitale	0	0	0	0
b	Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo	32.000	0	30.000	35.000
c	Minusvalenze patrimoniali	0	0	0	0
d	Altri oneri straordinari	0	0	0	0
Totale oneri straordinari		32.000	0	30.000	35.000
TOTALE PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI (E)		23.000	20.000	-30.000	24.000
RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)		138.000	35.600	430.800	188.200
26	Imposte (*)	68.000	50.000	60.000	84.000
27	RISULTATO DELL'ESERCIZIO (comprensivo della quota di pertinenza di terzi)	70.000	-14.400	370.800	104.200
29	RISULTATO DELL'ESERCIZIO DI GRUPPO				
30	RISULTATO DELL'ESERCIZIO DI PERTINENZA DI TERZI				

Terminata la fase di aggregazione l'Ente capogruppo dovrà verificare che i saldi infragruppo (crediti-debiti e costi-ricavi) siano allineati in modo da procedere con la loro eliminazione (elisione dei saldi infragruppo). Per comodità di trattazione si ripropongono le rettifiche extracontabili di eliminazione delle operazioni infragruppo che dovrà effettuare l'Ente capogruppo presentate nei precedenti paragrafi:

- 1) eliminazione di crediti e debiti infragruppo;
- 2) eliminazione di costi e ricavi infragruppo;
- 3) eliminazione di utili e perdite infragruppo.

Tutte le suddette scritture sono redatte, nel presente caso, in proporzione alla quota posseduta⁵.

a) Crediti e debiti: coincidenza degli importi

Esempio. L'Ente ha in bilancio crediti commerciali verso la società B per euro 50.000, nella società partecipata è presente un debito di pari importo. L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica.

• Scrittura di rettifica	
Debiti v/fornitori Altri debiti (SP) (N.B. si veda la voce Pass – III – D) -2 S.P.)	a Crediti Verso clienti ed utenti (SP) (N.B. si veda la voce Att – C) -II - 3 S.P.)
5.000	

b) Crediti e debiti commerciali: non coincidenza degli importi

Nella presentazione delle scritture di pre-consolidamento dell'Ente capogruppo si era evidenziata la necessità di rettificare la svalutazione del credito dell'Ente nei confronti della Società A. A questo punto è possibile effettuare lo storno a parità di valori per euro 200.000. Al riguardo occorre tenere presente che la svalutazione è stata effettuata nell'esercizio 2021 con lo storno del rispettivo costo di conto economico. Nel caso in cui la svalutazione sia stata effettuata in esercizi precedenti occorre utilizzare una riserva di patrimonio netto.

L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica.

• Scrittura di rettifica	
Debiti per trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche (SP) (N.B. si veda la voce Pass – D) -4 S.P.)	a Crediti per trasferimenti e contributi da imprese partecipate (SP) (N.B. si veda la voce Art – C) -II – 2C S.P.)
40.000	

Si ipotizzi che la società B vanti un credito nei confronti dell'Ente di euro 300.000 che non risulta nelle scritture contabili dell'ente. La circostanza può configurarsi come debito fuori bilancio nel momento in cui l'Ente ha approvato il rendiconto senza iscrivere tale posta.

L'Ente dovrà procedere alla rettifica di tale credito vantato dalla Società B modificando nei fatti il risultato economico del bilancio consolidato.

⁵ OIC 17, punto 117: “Gli utili e le perdite infragruppo si eliminano proporzionalmente, così come tutte le altre rettifiche di consolidamento si effettuano su base proporzionale”.

L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica:

• Scrittura di rettifica			
Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi(CE)	a	Crediti Verso clienti ed utenti (SP)	30.000
<i>(N.B. si veda la voce A-4c C.E.)</i>		<i>(N.B. si veda la voce Att – C) – II – 3 S.P.)</i>	

2) Elisione di costi e ricavi infragruppo

Esempio. Prestazioni erogate dalla Società B all'Ente durante l'esercizio, per complessivi euro 150.000.

L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica:

• Scrittura di rettifica			
Ricavi e proventi per prestazioni di servizi (CE)	a	Prestazione di servizi (CE)	15.000
<i>(N.B. si veda la voce A-4c C.E.)</i>		<i>(N.B. si veda la voce B-10 C.E.)</i>	

Esempio. La società A ha versato all'Ente tributi ad esso diretti (es. IMU/TASI, ecc.) per 20.000 euro.

L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica:

• Scrittura di rettifica			
Proventi da tributi	a	Oneri diversi di gestione	4.000
<i>(N.B. si veda la voce A-1 C.E.)</i>		<i>(N.B. si veda la voce B-18 C.E.)</i>	

Elisione di componenti economici (costi/ricavi) con IVA indetraibile:

Esempio. Vendita di materiale di consumo da parte della Società B all'Ente durante l'esercizio, per complessivi 2.000 euro + IVA, per l'Ente l'IVA è indetraibile e quindi il costo contabilizzato ammonta a 2.440; la rettifica dovrà comprendere l'ammontare al netto dell'IVA⁶.

L'ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica:

- Scrittura di rettifica

Ricavi vendita di beni (CE)	a	Acquisto di materie prime e/o materiali di consumo (CE)	200
<i>(N.B. si veda la voce A-4b C.E.)</i>		<i>(N.B. si veda la voce B-9 C.E.)</i>	

⁶ Nell'esempio si considera che tali beni siano stati utilizzati tutti nell'esercizio quindi non risultano rimanenze.

3) Eliminazione di utili e perdite infragruppo

a) Rettifica delle operazioni di cessione cespiti con plus/minusvalenza non realizzata

Esempio. L'Ente, durante l'esercizio, ha ceduto un terreno di sua proprietà alla Società A. Il terreno aveva un costo storico di 100.000 euro ed è stato venduto per 120.000 realizzando una plusvalenza di 20.000. L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica:

- Scrittura di rettifica

Plusvalenze patrimoniali (CE) <i>(N.B. si veda la voce E-24 d C.E.)</i>	a	Terreni (SP) <i>(N.B. si veda la voce Att-B)-III-2.1 S.P.</i>	4.000
--	---	--	-------

b) Rettifica degli utili interni su rimanenze ancora nei magazzini del gruppo

Esempio. La società B acquista del materiale di consumo al prezzo di 1.800 euro + IVA; successivamente lo vende all'Ente durante il medesimo esercizio, per complessivi 2.000 euro + IVA⁷, realizzando un margine infragruppo di euro 200. A fine anno tali rimanenze sono ancora nel magazzino dell'Ente. L'eliminazione del margine, in quanto riferito a un'operazione infragruppo, determina che il valore delle rimanenze finali in capo all'Ente diminuisce fino al valore corrispondente al costo di acquisto sostenuto dalla società B.

L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica.

- Scrittura di rettifica

Ricavi della vendita di beni (CE) <i>(N.B. si veda la voce A-4b C.E.)</i>	A	Acquisto di materie prime e/o materiale di consumo (CE) <i>(N.B. si veda la voce B-9 C.E.)</i>	200
--	---	---	-----

Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-) (CE) <i>(N.B. si veda la voce B-15 C.E.)</i>	A	Rimanenze finali materiali di consumo (SP) <i>(N.B. si veda la voce Att-C)-I- S.P.)</i>	20
---	---	--	----

⁷ L'ente acquista il materiale di consumo nell'ambito dell'attività istituzionale.

c) Rettifica dei dividendi erogati dalle società partecipate

Esempio. L'Ente, durante l'esercizio, incassa un dividendo dalla Società A per euro 50.000. L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica⁸:

- Scrittura di rettifica

Proventi diversi (dividendi) (CE) (N.B. si veda la voce C- 19a C.E.)	a	Patrimonio netto (SP) (N.B. si veda la voce Pass- A) Ila- S.P.)	50.000
---	---	---	--------

Esempio - Eliminazione del valore di carico delle partecipazioni.

A questo punto della procedura di consolidamento proporzionale si procede con lo storno delle partecipazioni iscritte nelle immobilizzazioni finanziarie dell'attivo dello Stato patrimoniale dell'Ente con la frazione di patrimonio netto delle due società.

Esempio di annullamento partecipazione con differenza positiva

	Valore di iscrizione delle partecipazioni nel bilancio dell'Ente	Corrispondente quota di patrimonio netto	Differenza
Partecipazione in B	621.180	584.100	- 37.080

In questo caso la differenza di consolidamento è esattamente pari al 10% dell'utile del bilancio di esercizio della Società B $0,1 * 370.800 = -37.080$. Considerando che tale differenza, non avendo trovato allocazione in una specifica voce degli elementi attivi dello stato patrimoniale della Società B, è iscritta nella voce altre immobilizzazioni immateriali

	Valore di iscrizione delle partecipazioni nel bilancio dell'Ente	Corrispondente quota di patrimonio netto	Differenza
Partecipazione in A	967.420	970.300	2.880

La differenza di euro 2.880 viene iscritta ad incremento del patrimonio netto.

Si presentano nella tabella n. 6 i dati dello stato patrimoniale e del conto economico consolidati⁹.

⁸ I dividendi sono già in proporzione alla quota posseduta.

⁹ Per semplicità di esposizione l'integrazione tra l'aggregato e le rettifiche di consolidamento viene proposta con i modelli di conto economico e stato patrimoniale dell'esercizio.

Tabella n. 6 –dati consolidati

	STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)	Comune	Società A	Società B	Aggregato	Rettifiche	Consolidato
	A) CREDITI vs.LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE	-	-	-	-	-	-
	TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)	-	-	-	-	-	-
	B) IMMOBILIZZAZIONI						
I	<u>Immobilizzazioni immateriali</u>						
1	Costi di impianto e di ampliamento	0	12.000	1.000	2.500		2.500
2	Costi di ricerca sviluppo e pubblicità	0	5.000	0	1.000		1.000
3	Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno	50.000	0	0	50.000		50.000
4	Concessioni, licenze, marchi e diritti simile	0	0	0	0		0
5	Avviamento	0	1.000.000	25.000	202.500		202.500
6	Immobilizzazioni in corso ed acconti	2.000	0	0	2.000		2.000
9	Altre	15.000	0	0	15.000	37.080	52.080
	Totale immobilizzazioni immateriali	67.000	1.017.000	26.000	273.000	37.080	310.080
	<u>Immobilizzazioni materiali (3)</u>						
II 1	Beni demaniali	2.300.000	0	0	2.300.000		2.300.000
1.1	Terreni	300.000	0	0	300.000		300.000
1.2	Fabbricati	2.000.000	0	0	2.000.000		2.000.000
1.3	Infrastrutture	0	0	0	0		0
1.9	Altri beni demaniali	0	0	0	0		0
III 2	Altre immobilizzazioni materiali (3)	7.211.000	5.365.100	8.771.000	9.161.120	-4.000	9.157.120
2.1	Terreni	100.000	300.000	500.000	210.000	-4.000	206.000
a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	0	0	0	0	0	0
2.2	Fabbricati	6.900.000	1.430.000	5.201.000	7.706.100		7.706.100
a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	1.000.000	0	3.201.000	1.320.100		1.320.100
2.3	Impianti e macchinari	150.000	0	0	150.000		150.000
a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	0	0	0	0	0	0
2.4	Attrezzature industriali e commerciali	0	3.500.000	2.800.000	980.000		980.000
2.5	Mezzi di trasporto	50.000	100.000	200.000	90.000		90.000
2.6	Macchine per ufficio e hardware	5.000	25.000	45.000	14.500		14.500
2.7	Mobili e arredi	4.000	10.100	25.000	8.520		8.520
2.8	Infrastrutture	2.000	0	0	2.000		2.000
2.99	Altri beni materiali	0	0	0	0		0
3	Immobilizzazioni in corso ed acconti	1.000.000	500.000	700.000	1.170.000		1.170.000
	Totale immobilizzazioni materiali	10.511.000	5.865.100	9.471.000	12.631.120	-4.000	12.627.120
IV	<u>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</u>						
1	Partecipazioni in	1.648.600	100.000	300.000	1.698.600	-1.588.600	110.000
a	<i>imprese controllate</i>	0	0	0	0	0	0
b	<i>imprese partecipate</i>	1.588.600	0	300.000	1.618.600	-1.588.600	30.000
c	<i>altri soggetti</i>	60.000	100.000	0	80.000		80.000
2	Crediti verso	0	0	0	0		
a	altre amministrazioni pubbliche	0	0	0	0		
b	<i>imprese controllate</i>	0	0	0	0		
c	<i>imprese partecipate</i>	0	0	0	0		
d	<i>altri soggetti</i>	0	0	0	0		
3	Altri titoli	0	25.000	12.000	6.200		6.200
	Totale immobilizzazioni finanziarie	1.648.600	125.000	312.000	1.704.800	-1.588.600	116.200
					0		
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)	12.226.600	7.007.100	9.809.000	14.608.920	-1.555.520	13.053.400

STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)		Comune	Società A	Società B	Aggregato	Rettifiche	Consolidato
C) ATTIVO CIRCOLANTE							
<i>Rimanenze</i>		14.000	270.000	300.000	98.000	-20	97.980
Totale rimanenze		14.000	270.000	300.000	98.000	-20	97.980
<i>Crediti (2)</i>							
1	Crediti di natura tributaria	1.170.988	0	0	1.170.988		1.170.988
a	<i>Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità</i>	0	0	0	0		
b	<i>Altri crediti da tributi</i>	1.093.988	0	0	1.093.988		1.093.988
c	<i>Crediti da Fondi perequativi</i>	77.000	0	0	77.000		77.000
2	Crediti per trasferimenti e contributi	300.000	200.000	0	340.000	-40.000	300.000
a	<i>verso amministrazioni pubbliche</i>	100.000	200.000	0	140.000		140.000
b	<i>imprese controllate</i>	0	0	0	0	0	0
c	<i>imprese partecipate</i>	200.000	0	0	200.000	-40.000	160.000
d	<i>verso altri soggetti</i>	0	0	0	0		0
3	Verso clienti ed utenti	507.612	800.000	2.100.000	877.612	-35.000	842.612
4	Altri Crediti	320.000	45.000	17.000	330.700		330.700
a	<i>verso l'erario</i>	10.000	10.000	10.000	13.000		13.000
b	<i>per attività svolta per c/terzi</i>	180.000	0	0	180.000		180.000
c	<i>altri</i>	130.000	35.000	7.000	137.700		137.700
Totale crediti		2.298.600	1.045.000	2.117.000	2.719.300	-75.000	2.644.300
<i>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</i>							
1	Partecipazioni	0	0	0	0		0
2	Altri titoli	0	2.000	10.800	1.480		1.480
Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi		0	2.000	10.800	1.480	0	1.480
<i>Disponibilità liquide</i>							
1	Conto di tesoreria	877.000	0	0	877.000	0	877.000
a	<i>Istituto tesoriere</i>	350.000	0	0	350.000		350.000
b	<i>presso Banca d'Italia</i>	527.000	0	0	527.000		527.000
2	Altri depositi bancari e postali	12.000	550.000	900.000	212.000		212.000
3	Denaro e valori in cassa	0	5.000	3.200	1.320		1.320
4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente	0	0	0	0		0
Totale disponibilità liquide		889.000	555.000	903.200	1.090.320	0	1.090.320
TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)		3.201.600	1.872.000	3.331.000	3.909.100	-75.020	3.834.080
D) RATEI E RISCONTI							
1	Ratei attivi	0	55.000	87.000	19.700		19.700
2	Risconti attivi	12.000	16.000	74.000	22.600		22.600
TOTALE RATEI E RISCONTI (D)		12.000	71.000	161.000	42.300	0	42.300
					0		
TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)		15.440.200	8.950.100	13.301.000	18.560.320	-1.630.540	16.929.780

STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		Comune	Società A	Società B	Aggregato	Rettifiche	Consolidato
A) PATRIMONIO NETTO							
Patrimonio netto di gruppo							
I	Fondo di dotazione	8.709.380	4.500.000	5.700.000	10.179.380	-1.470.000	8.709.380
II	Riserve	3.800.000	0	0	3.800.000	0	3.800.000
b	da capitale	1.000.000	0	0	1.000.000	0	1.000.000
c	da permessi di costruire	500.000	0	0	500.000	0	500.000
	riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali						
d	indisponibili e per i beni culturali	2.300.000	0	0	2.300.000	0	2.300.000
e	altre riserve indisponibili	0	0	0	0	0	0
f	altre riserve disponibili						
III	Risultato economico dell'esercizio	70.000	-14.400	370.800	104.200	-84.020	20.180
IV	Risultato economico di esercizi precedenti		351.500	141.000	84.400	-31.520	52.880
V	Riserve negative per beni indisponibili						
	Totale Patrimonio netto di gruppo	12.579.380	4.837.100	6.211.800	14.167.980	-1.585.540	12.582.440
Patrimonio netto di pertinenza di terzi							
Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi							
Risultato economico dell'esercizio di pertinenza di terzi							
	Totale Patrimonio netto di pertinenza di terzi				0		
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	12.579.380	4.837.100	6.211.800	14.167.980	-1.585.540	12.582.440
B) FONDI PER RISCHI ED ONERI							
1	Per trattamento di quiescenza	0	0	0	0	0	0
2	Per imposte	0	250.000	0	50.000	0	50.000
3	Altri	400.000	35.000	100.000	417.000	0	417.000
	TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)	400.000	285.000	100.000	467.000	0	467.000
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO							
	TOTALE T.F.R. (C)	0	350.000	200.700	90.070	0	90.070
D) DEBITI (1)							
1	Debiti da finanziamento	1.000.000	2.450.000	5.593.500	2.049.350	0	2.049.350
a	prestiti obbligazionari	0	0	0	0	0	0
b	v/ altre amministrazioni pubbliche	0	0	0	0	0	0
c	verso banche e tesoriere	0	0	0	0	0	0
d	verso altri finanziatori	1.000.000	2.450.000	5.593.500	2.049.350	0	2.049.350
2	Debiti verso fornitori	250.000	400.000	300.000	360.000	-5.000	355.000
3	Acconti	0	0	0	0	0	0
4	Debiti per trasferimenti e contributi	200.000	300.000	50.000	265.000	-40.000	225.000
a	enti finanziati dal servizio sanitario nazionale	0	0	0	0	0	0
b	altre amministrazioni pubbliche	0	200.000	0	40.000	-40.000	0
c	imprese controllate	0	0	0	0	0	0
d	imprese partecipate	0	0	0	0	0	0
e	altri soggetti	200.000	100.000	50.000	225.000	0	225.000
5	Altri debiti	45.000	268.000	750.000	173.600	0	173.600
a	tributari	2.000	40.000	0	10.000	0	10.000
b	verso istituti di previdenza e sicurezza sociale	13.000	21.000	0	17.200	0	17.200
c	per attività svolta per c/terzi (2)	0	0	0	0	0	0
d	altri	30.000	207.000	750.000	146.400	0	146.400
	TOTALE DEBITI (D)	1.495.000	3.418.000	6.693.500	2.847.950	-45.000	2.802.950
E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI							
I	Ratei passivi	159.000	25.000	50.000	169.000	0	169.000
II	Risconti passivi	806.820	35.000	45.000	818.320	0	818.320
1	Contributi agli investimenti	452.820	0	0	452.820	0	452.820
a	da altre amministrazioni pubbliche	442.820	0	0	442.820	0	442.820
b	da altri soggetti	10.000	0	0	10.000	0	10.000
2	Concessioni pluriennali	350.000	0	0	350.000	0	350.000
3	Altri risconti passivi	4.000	35.000	45.000	15.500	0	15.500
	TOTALE RATEI E RISCONTI (E)	965.820	60.000	95.000	987.320	0	987.320
	TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)	15.440.200	8.950.100	13.301.000	18.560.320	-1.630.540	16.929.780

CONTO ECONOMICO		Comune	Società A	Società B	Aggregato	Rettifiche	Consolidato
A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE							
1	Proventi da tributi	1.300.000	0	0	1.300.000	-4.000	1.296.000
2	Proventi da fondi perequativi	120.000	0	0	120.000		120.000
3	Proventi da trasferimenti e contributi		0	0	0		0
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>		0	0	0		0
b	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>		0	0	0		0
c	<i>Contributi agli investimenti</i>	0	0	0	0		0
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	457.000	3.743.000	3.904.000	1.596.000	-45.400	1.550.600
a	<i>Proventi derivanti dalla gestione dei beni</i>	50.000	33.000	4.000	57.000		57.000
b	<i>Ricavi della vendita di beni</i>	7.000	710.000	900.000	239.000	-400	238.600
c	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>	400.000	3.000.000	3.000.000	1.300.000	-45.000	1.255.000
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	0	0	0	0		0
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	0	0	0	0		0
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	0	0	0	0		0
8	Altri ricavi e proventi diversi	150.000	0	0	150.000		150.000
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)		2.027.000	3.743.000	3.904.000	3.166.000	-49.400	3.116.600
B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE							
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	6.000	400.000	300.000	116.000	-400	115.600
10	Prestazioni di servizi	425.000	1.500.000	1.200.000	845.000	-15.000	830.000
11	Utilizzo beni di terzi	45.000	80.000	135.500	74.550		74.550
12	Trasferimenti e contributi	125.000	0	0	125.000		125.000
a	<i>Trasferimenti correnti</i>	125.000	0	0	125.000		125.000
b	<i>Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubb.</i>	0	0	0	0		0
c	<i>Contributi agli investimenti ad altri soggetti</i>	0	0	0	0		0
13	Personale	800.000	800.000	700.000	1.030.000		1.030.000
14	Ammortamenti e svalutazioni	410.000	694.900	432.000	592.180		592.180
a	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali</i>	10.000	300.000	3.000	70.300		70.300
b	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni materiali</i>	350.000	349.900	399.000	459.880		459.880
c	<i>Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</i>	0	0	0	0		0
d	<i>Svalutazione dei crediti</i>	50.000	45.000	30.000	62.000		62.000
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	4.000	80.000	300.000	50.000	20	50.020
16	Accantonamenti per rischi	40.000	30.000	50.000	51.000		51.000
17	Altri accantonamenti	0	0	0	0		0
18	Oneri diversi di gestione	30.000	40.000	25.000	40.500	-4.000	36.500
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)		1.885.000	3.624.900	3.142.500	2.924.230	-19.380	2.904.850
DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)		142.000	118.100	761.500	241.770	-30.020	211.750
C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI							
<i>Proventi finanziari</i>							
19	Proventi da partecipazioni	50.000	0	0	50.000	-50.000	0
a	<i>da società controllate</i>	50.000	0	0	50.000	-50.000	0
b	<i>da società partecipate</i>	0	0	0	0		0
c	<i>da altri soggetti</i>	0	0	0	0		0
20	Altri proventi finanziari	1.000	500	300	1.130		1.130
Totale proventi finanziari		51.000	500	300	51.130	-50.000	1.130
<i>Oneri finanziari</i>							
21	Interessi ed altri oneri finanziari	78.000	103.000	401.000	138.700		138.700
a	<i>Interessi passivi</i>	77.000	100.000	400.000	137.000		137.000
b	<i>Altri oneri finanziari</i>	1.000	3.000	1.000	1.700		1.700
Totale oneri finanziari		78.000	103.000	401.000	138.700	0	138.700
TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)		-27.000	-102.500	-400.700	-87.570	-50.000	-137.570
D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE							
22	Rivalutazioni	0	0	100.000	10.000		10.000
23	Svalutazioni	0	0	0	0		0
TOTALE RETTIFICHE (D)		0	0	100.000	10.000	0	10.000
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI							
24	Proventi straordinari	55.000	20.000	0	59.000	-4.000	55.000
a	<i>Proventi da permessi di costruire</i>	0	0	0	0		0
b	<i>Proventi da trasferimenti in conto capitale</i>	0	0	0	0		0
c	<i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i>	30.000	0	0	30.000		30.000
d	<i>Plusvalenze patrimoniali</i>	25.000	20.000	0	29.000	-4.000	25.000
e	<i>Altri proventi straordinari</i>	0	0	0	0		0
Totale proventi straordinari		55.000	20.000	0	59.000	-4.000	55.000
25	Oneri straordinari	32.000	0	30.000	35.000		35.000
a	<i>Trasferimenti in conto capitale</i>	0	0	0	0		0
b	<i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>	32.000	0	30.000	35.000		35.000
c	<i>Minusvalenze patrimoniali</i>	0	0	0	0		0
d	<i>Altri oneri straordinari</i>	0	0	0	0		0
Totale oneri straordinari		32.000	0	30.000	35.000	0	35.000
TOTALE PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI (E)		23.000	20.000	-30.000	24.000	-4.000	20.000
RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)		138.000	35.600	430.800	188.200	-84.020	104.180
26	Imposte (*)	68.000	50.000	60.000	84.000		84.000
27	RISULTATO DELL'ESERCIZIO (comprensivo della quota di pertinenza di terzi)	70.000	-14.400	370.800	104.200	-84.020	20.180
29	RISULTATO DELL'ESERCIZIO DI GRUPPO						
30	RISULTATO DELL'ESERCIZIO DI PERTINENZA DI TERZI						

Si procede ora alla redazione del Bilancio Consolidato secondo lo schema di legge (tabella n.7)

Tabella 7) – Consolidato

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (ATTIVO)		2021	riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
1	A) CREDITI vs.LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE		A	A
	TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)			
I	B) IMMOBILIZZAZIONI			
	<u>Immobilizzazioni immateriali</u>		BI	BI
1	costi di impianto e di ampliamento	2.500	BI1	BI1
2	costi di ricerca sviluppo e pubblicità	1.000	BI2	BI2
3	diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno	50.000	BI3	BI3
4	concessioni, licenze, marchi e diritti simile	-	BI4	BI4
5	avviamento	202.500	BI5	BI5
6	immobilizzazioni in corso ed acconti	2.000	BI6	BI6
9	altre	52.080	BI7	BI7
	Totale immobilizzazioni immateriali	310.080		
	<u>Immobilizzazioni materiali (3)</u>			
II 1	Beni demaniali	2.300.000		
1.1	Terreni	300.000		
1.2	Fabbricati	2.000.000		
1.3	Infrastrutture			
1.9	Altri beni demaniali			
III 2	Altre immobilizzazioni materiali (3)	9.157.120		
2.1	Terreni	206.000	BII1	BII1
a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	-		
2.2	Fabbricati	7.706.100		
a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	1.320.100		
2.3	Impianti e macchinari	150.000	BII2	BII2
a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	-		
2.4	Attrezzature industriali e commerciali	980.000	BII3	BII3
2.5	Mezzi di trasporto	90.000		
2.6	Macchine per ufficio e hardware	14.500		
2.7	Mobili e arredi	8.520		
2.8	Infrastrutture	2.000		
2.99	Altri beni materiali	-		
3	Immobilizzazioni in corso ed acconti	1.170.000	BII5	BII5
	Totale immobilizzazioni materiali	12.627.120		
IV	<u>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</u>			
1	Partecipazioni in	110.000	BIII1	BIII1
a	<i>imprese controllate</i>		BIII1a	BIII1a
b	<i>imprese partecipate</i>	30.000	BIII1b	BIII1b
c	<i>altri soggetti</i>	80.000		
2	Crediti verso	0	BIII2	BIII2
a	altre amministrazioni pubbliche			
b	<i>imprese controllate</i>		BIII2a	BIII2a
c	<i>imprese partecipate</i>		BIII2b	BIII2b
d	<i>altri soggetti</i>		BIII2c BIII2d	BIII2d
3	Altri titoli	6.200	BIII3	
	Totale immobilizzazioni finanziarie	116.200		
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)	13.053.400		

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (ATTIVO)		2021	riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
I	C) ATTIVO CIRCOLANTE			
	<u>Rimanenze</u>	97.980	CI	CI
	Totale	97.980		
II	<u>Crediti (2)</u>			
1	Crediti di natura tributaria	1.170.988		
a	<i>Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità</i>			
b	<i>Altri crediti da tributi</i>	1.093.988		
c	<i>Crediti da Fondi perequativi</i>	77.000		
2	Crediti per trasferimenti e contributi	300.000		
a	<i>verso amministrazioni pubbliche</i>	140.000		
b	<i>imprese controllate</i>	-		CII2
c	<i>imprese partecipate</i>	160.000	CII3	CII3
d	<i>verso altri soggetti</i>	-		
3	Verso clienti ed utenti	842.612	CII1	CII1
4	Altri Crediti	330.700	CII5	CII5
a	<i>verso l'erario</i>	13.000		
b	<i>per attività svolta per c/terzi</i>	180.000		
c	<i>altri</i>	137.700		
	Totale crediti	2.644.300		
III	<u>ATTIVITA' FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZI</u>			
1	partecipazioni		CIII1,2,3,4,5	CIII1,2,3
2	altri titoli	1.480	CIII6	CIII5
	Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi	1.480		
IV	<u>DISPONIBILITA' LIQUIDE</u>			
1	Conto di tesoreria	877.000		
a	<i>Istituto tesoriere</i>	350.000		CIV1a
b	<i>presso Banca d'Italia</i>	527.000		
2	Altri depositi bancari e postali	212.000	CIV1	CIV1b e CIV1c
3	Denaro e valori in cassa	1.320	CIV2 e CIV3	CIV2 e CIV3
4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente			
	Totale disponibilità liquide	1.090.320		
	TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)	3.834.080		
	D) RATEI E RISCONTI			
1	Ratei attivi	19.700	D	D
2	Risconti attivi	22.600	D	D
	TOTALE RATEI E RISCONTI D)	42.300		
	TOTALE DELL'ATTIVO	16.929.780		

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (PASSIVO)		2021	riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
A) PATRIMONIO NETTO				
Patrimonio netto di gruppo				
I	Fondo di dotazione	8.709.380	AI	AI
II	Riserve	3.800.000		
b	<i>da capitale</i>	1.000.000	AII, AIII	AII, AIII
c	<i>da permessi di costruire</i>	500.000		
d	<i>riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali</i>	2.300.000		
e	<i>altre riserve indisponibili</i>			
f	<i>altre riserve disponibili</i>			
III	Risultato economico dell'esercizio	20.180	AIX	AIX
IV	Risultato economico di esercizi precedenti	52.880	AIV, AV, AVI, AVII, AVII	AIV, AV, AVI, AVII, AVII
V	Riserve negative per beni indisponibili			
Patrimonio netto di gruppo		12.582.440		
Patrimonio netto di pertinenza di terzi				
Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi				
Risultato economico dell'esercizio di pertinenza di terzi				
Patrimonio netto di pertinenza di terzi		-		
TOTALE PATRIMONIO NETTO (A) ⁽³⁾		12.582.440		
B) FONDI PER RISCHI ED ONERI				
1	per trattamento di quiescenza		B1	B1
2	per imposte	50.000	B2	B2
3	altri	417.000	B3	B3
4	fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri			
TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)		467.000		
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO		90.070	C	C
TOTALE T.F.R. (C)		90.070		
D) DEBITI ⁽¹⁾				
1	Debiti da finanziamento	2.049.350		
a	prestiti obbligazionari		D1e D2	D1
b	v/ altre amministrazioni pubbliche			
c	verso banche e tesoriere		D4	D3 e D4
d	verso altri finanziatori	2.049.350	D5	
2	Debiti verso fornitori	355.000	D7	D6
3	Acconti		D6	D5
4	Debiti per trasferimenti e contributi	225.000		
a	enti finanziati dal servizio sanitario nazionale			
b	altre amministrazioni pubbliche	-		
c	imprese controllate	-	D9	D8
d	imprese partecipate		D10	D9
e	altri soggetti	225.000		
5	altri debiti	173.600	D12,D13,D14	D11,D12,D13
a	<i>tributari</i>	10.000		
b	<i>verso istituti di previdenza e sicurezza sociale</i>	17.200		
c	<i>per attività svolta per c/terzi ⁽²⁾</i>			
d	<i>altri</i>	146.400		
TOTALE DEBITI (D)		2.802.950		
E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI				
Ratei passivi		169.000	E	E
Risconti passivi		818.320	E	E
1	Contributi agli investimenti	452.820		
a	da altre amministrazioni pubbliche	442.820		
b	da altri soggetti	10.000		
2	Concessioni pluriennali	350.000		
3	Altri risconti passivi	15.500		
TOTALE RATEI E RISCONTI (E)		987.320		
TOTALE DEL PASSIVO		16.929.780		
CONTI D'ORDINE				
1) Impegni su esercizi futuri				
2) beni di terzi in uso				
3) beni dati in uso a terzi				
4) garanzie prestate a amministrazioni pubbliche				
5) garanzie prestate a imprese controllate				
6) garanzie prestate a imprese partecipate				
7) garanzie prestate a altre imprese				
TOTALE CONTI D'ORDINE				

SCHEMA DI BILANCIO CONSOLIDATO

CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO		2021	riferimento art.2425 cc	riferimento DM 26/4/95
<u>A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE</u>				
1	Proventi da tributi	1.296.000		
2	Proventi da fondi perequativi	120.000		
3	Proventi da trasferimenti e contributi	-		
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>			A5c
b	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>			E20c
c	<i>Contributi agli investimenti</i>			
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	1.550.600	A1	A1a
a	Proventi derivanti dalla gestione dei beni	57.000		
b	<i>Ricavi della vendita di beni</i>	238.600		
c	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>	1.255.000		
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)		A2	A2
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione		A3	A3
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		A4	A4
8	Altri ricavi e proventi diversi	150.000	A5	A5 a e b
totale componenti positivi della gestione A)		3.116.600		
<u>B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE</u>				
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	115.600	B6	B6
10	Prestazioni di servizi	830.000	B7	B7
11	Utilizzo beni di terzi	74.550	B8	B8
12	Trasferimenti e contributi	125.000		
a	<i>Trasferimenti correnti</i>	125.000		
b	<i>Contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubb.</i>			
c	<i>Contributi agli investimenti ad altri soggetti</i>			
13	Personale	1.030.000	B9	B9
14	Ammortamenti e svalutazioni	592.180	B10	B10
a	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali</i>	70.300	B10a	B10a
b	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni materiali</i>	459.880	B10b	B10b
c	<i>Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</i>		B10c	B10c
d	<i>Svalutazione dei crediti</i>	62.000	B10d	B10d
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	50.020	B11	B11
16	Accantonamenti per rischi	51.000	B12	B12
17	Altri accantonamenti		B13	B13
18	Oneri diversi di gestione	36.500	B14	B14
totale componenti negativi della gestione B)		2.904.850		
DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)		211.750		
<u>C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI</u>				
<i>Proventi finanziari</i>				
19	Proventi da partecipazioni	-	C15	C15
a	<i>da società controllate</i>			
b	<i>da società partecipate</i>			
c	<i>da altri soggetti</i>			
20	Altri proventi finanziari	1.130	C16	C16
Totale proventi finanziari		1.130		
<i>Oneri finanziari</i>				
21	Interessi ed altri oneri finanziari	138.700	C17	C17
a	<i>Interessi passivi</i>	137.000		
b	<i>Altri oneri finanziari</i>	1.700		
Totale oneri finanziari		138.700		
totale (C)		- 137.570		
<u>D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE</u>				
22	Rivalutazioni	10.000	D18	D18
23	Svalutazioni		D19	D19
totale (D)		10.000		
<u>E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI</u>				
<i>Proventi straordinari</i>				
24	Proventi da permessi di costruire	55.000	E20	E20
a	<i>Proventi da trasferimenti in conto capitale</i>			
b	<i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i>	30.000		E20b
c	<i>Plusvalenze patrimoniali</i>	25.000		E20c
d	<i>Altri proventi straordinari</i>			
totale proventi		55.000		
<i>Oneri straordinari</i>				
25	Trasferimenti in conto capitale	35.000	E21	E21
a	<i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>	35.000		E21b
b	<i>Minusvalenze patrimoniali</i>			E21a
c	<i>Altri oneri straordinari</i>			E21d
d				
totale oneri		35.000		
Totale (E) (E20-E21)		20.000		
RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+-C+-D+-E)		104.180		
26	Imposte (*)	84.000	22	22
RISULTATO DELL'ESERCIZIO (comprensivo della quota di pertinenza di terzi)		20.180	23	23
27	RISULTATO DELL'ESERCIZIO DI GRUPPO			
29	RISULTATO DELL'ESERCIZIO DI PERTINENZA DI TERZI			
30				

Il patrimonio netto del bilancio consolidato, rispetto a quello dell'Ente del bilancio aggregato, presenta un incremento di euro 3.060 così composto:

il patrimonio netto presenta un incremento di così riepilogato:	€ 3.060
variazione del risultato di esercizio:	- € 49.820
variazione delle riserve:	<u>€ 52.880</u>
totale	<u>€ 3.060</u>