

IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

1

Il risultato di amministrazione

Definizione

Il risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio è costituito dal **fondo di cassa** esistente al 31 dicembre dell'anno, maggiorato dei **residui attivi** e diminuito dei **residui passivi**, come definito dal rendiconto, che recepisce gli esiti della ricognizione e dell'eventuale riaccertamento di cui al principio 9.2 al **netto del fondo pluriennale vincolato risultante alla medesima data**.

Il risultato di amministrazione è accertato e verificato a seguito dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente.

Il risultato di amministrazione è **applicabile solo al primo esercizio considerato nel bilancio di previsione**, per finanziarie le spese che si prevede di impegnare nel corso di tale esercizio imputate al medesimo esercizio e/o a quelli successivi.

2

Come si usa

Il risultato di amministrazione

A tal fine il risultato di amministrazione iscritto in entrata del primo esercizio **può costituire la copertura del fondo pluriennale vincolato stanziato in spesa, corrispondente al fondo pluriennale iscritto in entrata degli esercizi successivi.**

Se nel corso dell'esercizio in cui il fondo pluriennale vincolato è stato stanziato i relativi impegni pluriennali non sono stati formalmente assunti, il fondo pluriennale non risulta costituito e le **risorse tornano a costituire il risultato di amministrazione** al 31 dicembre, applicabile all'esercizio successivo secondo le modalità previste nel presente principio.

In occasione della predisposizione del bilancio di previsione è necessario procedere alla determinazione del risultato di amministrazione presunto, che consiste in una previsione ragionevole e prudente del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, formulata in base alla situazione dei conti alla data di elaborazione del bilancio di previsione.

3

Il risultato di amministrazione

Nel **caso di disavanzo di amministrazione presunto** è necessario iscrivere tale posta tra le spese del bilancio di previsione e, a seguito dell'approvazione del rendiconto, variare tale importo, al fine di iscrivere l'importo del disavanzo definitivamente accertato.

Nei casi espressamente previsti dalla legge è possibile ripartire il disavanzo tra più esercizi.

Non è conforme ai precetti dell'art. 81, quarto comma, della Costituzione realizzare il pareggio di bilancio in sede preventiva, attraverso l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione non accertato e verificato a seguito della procedura di approvazione del bilancio consuntivo dell'esercizio precedente (sentenza n. 70/2012 della Corte costituzionale).

4

Il risultato di amministrazione

Tuttavia, in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione, e con successive variazioni di bilancio, è **consentito** l'utilizzo della quota del risultato di amministrazione presunto costituita **dai fondi vincolati**, e dalle somme accantonate risultanti dall'ultimo consuntivo approvato, secondo le modalità di seguito riportate.

Nel caso in cui il bilancio di previsione preveda l'immediato utilizzo della quota vincolata dell'avanzo di amministrazione presunto, entro il 31 gennaio dell'esercizio cui il bilancio si riferisce, **si provvede all'approvazione, con delibera di Giunta, del prospetto aggiornato riguardante il risultato di amministrazione presunto**, sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate.

Se tale prospetto evidenzia una quota vincolata del risultato di amministrazione inferiore rispetto a quella applicata al bilancio, si provvede immediatamente alle necessarie variazioni di bilancio che adeguano l'impiego del risultato di amministrazione vincolato.

5

Il risultato di amministrazione

In assenza dell'aggiornamento del prospetto riguardante il risultato di amministrazione presunto, si provvede immediatamente alla variazione di bilancio che elimina l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione.

Le eventuali variazioni di bilancio che, in attesa dell'approvazione del consuntivo, applicano al bilancio quote vincolate o accantonate del risultato di amministrazione, possono **essere effettuate solo dopo l'approvazione da parte della Giunta del prospetto aggiornato del risultato di amministrazioni presunto**.

Le variazioni consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa vincolate derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente, possono essere disposte dai **dirigenti** se previsto dal regolamento di contabilità o, in assenza di norme, dal responsabile finanziario.

6

Il risultato di amministrazione

In ogni caso il risultato di amministrazione **non può mai essere considerato una somma "certa"**, in quanto esso si compone di poste che presentano un margine di aleatorietà riguardo alla possibile sovrastima dei residui attivi e alla sottostima dei residui passivi.

Considerato che una quota del risultato di amministrazione, di importo corrispondente a quello dei residui attivi di dubbia e difficile esazione, è destinato a dare copertura alla cancellazione dei crediti, **l'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità costituisce lo strumento per rendere meno "incerto" il risultato di amministrazione.**

L'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità è effettuato per l'importo complessivo determinato nel prospetto concernente il fondo crediti, allegato al rendiconto (che distingue la parte corrente dalla parte in conto capitale).

7

Il risultato di amministrazione

Per le regioni, l'importo del disavanzo di cui alla lettera A) risultante dal prospetto riguardante il risultato di amministrazione, di importo pari o inferiore al debito autorizzato e non contratto, è recuperato con il ricorso al debito, stanziando in entrata la corrispondente entrata da accensione di prestiti, che sarà oggetto di accertamento in presenza di effettive esigenze di cassa. Invece, l'eventuale disavanzo determinato a seguito dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, per le quote vincolate o per quelle destinate agli investimenti, costituisce un debito derivante dalla gestione, che deve essere applicato al bilancio di previsione in corso di gestione, come disavanzo da ripianare secondo le modalità previste dall'ordinamento contabile, salvo l'accantonamento per i residui perenti in conto capitale che può essere finanziato dal debito autorizzato e non contratto (fino al 31 dicembre 2015).

Nel bilancio, per il recupero della quota del disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto, è possibile utilizzare una voce distinta rispetto all'ordinario disavanzo da recuperare, denominata "Disavanzo determinato dal debito autorizzato e non contratto", da iscrivere nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese

8

Il risultato di amministrazione

I contenuti

Il risultato di amministrazione è distinto in

- fondi liberi,
- vincolati,
- accantonati
- destinati.

“Costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio:

a) nei casi in cui la **legge o i principi contabili** generali e applicati della contabilità finanziaria **individuano un vincolo** di specifica destinazione dell'entrata alla spesa. Per gli enti locali i vincoli derivanti dalla legge sono previsti sia dalle leggi statali che dalle leggi regionali. Per le regioni i vincoli sono previsti solo dalla legge statale. Nei casi in cui la legge dispone un vincolo di destinazione su propri trasferimenti di risorse a favore dell'ente, si è in presenza di vincoli derivanti da trasferimenti e non da legge;

9

Il risultato di amministrazione

b) derivanti **da mutui e finanziamenti contratti** per il finanziamento di investimenti determinati;

c) derivanti da **trasferimenti erogati a favore dell'ente** per una specifica destinazione. La natura vincolata dei trasferimenti UE si estende alle risorse destinate al cofinanziamento nazionale. Pertanto, tali risorse devono essere considerate come “vincolate da trasferimenti” ancorchè derivanti da entrate proprie dell'ente.

Per gli enti locali, la natura vincolata di tali risorse non rileva ai fini della disciplina dei vincoli cassa.”;

d) **derivanti da entrate straordinarie, non aventi natura ricorrente**, accertate e riscosse cui **l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione**. E' possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate **straordinarie non aventi natura ricorrente** solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi, ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio (per gli enti locali compresi i debiti fuori bilancio ai sensi dell'articolo 193 del TUEL, nel caso in cui sia stata accertata, nell'anno in corso e nei due anni precedenti l'assenza dell'equilibrio generale di bilancio).

10

Il risultato di amministrazione

Le regioni possono attribuire il vincolo di destinazione in caso di disavanzo da indebitamento autorizzato con legge non ancora accertato.

I vincoli attribuiti dalla regione con propria legge regionale, sono considerati "vincoli formalmente attribuiti dalla regione e non "vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili".

Entrate vincolate entrate destinate

E' necessario distinguere le entrate vincolate alla realizzazione di una specifica spesa, dalle entrate **destinate al finanziamento di una generale categoria** di spese, quali la spesa sanitaria. Fermo restando l'obbligo di rispettare sia i vincoli specifici che la destinazione generica delle risorse acquisite, si sottolinea che la disciplina prevista per l'utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione non si applica alle cd. risorse destinate.

Il risultato di amministrazione

La quota **accantonata** del risultato di amministrazione è costituita da:

1. l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (principio 3.3);
2. gli accantonamenti a fronte dei residui passivi perenti (solo per le Regioni, fino al loro smaltimento)
3. gli accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi).

Le quote accantonate del risultato di amministrazione sono utilizzabili **solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono stati accantonati**.

Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo.

L'utilizzo della quota accantonata per i crediti di dubbia esigibilità è effettuato a **seguito della cancellazione dei crediti dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il risultato di amministrazione**.

Il risultato di amministrazione

Con il bilancio di previsione o, nel corso dell'esercizio **con provvedimento di variazione al bilancio**, è sempre consentito **l'utilizzo delle quote accantonate del risultato di amministrazione risultanti dall'ultimo consuntivo approvato**.

Con provvedimento di variazione al bilancio effettuato prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, è consentito l'utilizzo degli accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente,

se la verifica prevista per l'utilizzo anticipato delle quote vincolate del risultato di amministrazione presunto **e l'aggiornamento dell'allegato al bilancio** di previsione di cui all'articolo 11, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 23 giugno 2011, n.118 e successive modificazioni e integrazioni, **sono effettuate con riferimento a tutte le entrate e le spese dell'esercizio precedente** e non solo alle entrate e alle spese vincolate.

13

Il risultato di amministrazione

Quota destinata agli investimenti

La quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti è costituita dalle entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di **variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto**.

Negli allegati al bilancio di previsione e al rendiconto riguardanti il risultato di amministrazione, **non si provvede all'indicazione della destinazione** agli investimenti delle entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, per l'importo dell'accantonamento, **sino all'effettiva riscossione delle stesse**.

14

Il risultato di amministrazione

Con riferimento alla lettera a) sopra indicata, **costituiscono quota vincolata** del risultato di amministrazione ai sensi di quanto previsto dal presente principio contabile applicato (trattasi di un elenco esemplificativo):

1. **l'eventuale differenza positiva** derivante dalla regolazione annuale di differenze dei flussi finanziari derivanti dai contratti derivati, destinata a garantire i **rischi futuri del contratto** (principio 3.23);
2. l'accantonamento dei **proventi derivanti dall'estinzione anticipata di un derivato**, nel caso di valore di mercato positivo (cd. mark to market), per un valore corrispondente alle entrate accertate. Il vincolo permane fino a completa estinzione di tutti i derivati contratti dall'ente, a copertura di eventuali mark to market negativi futuri e, in caso di quota residua, per l'estinzione anticipata del debito (principio 3.23);
3. una **quota pari al credito IVA maturato per operazioni di investimento** finanziate con il debito. Il vincolo è destinato alla realizzazione di investimenti; (principio 5.2, lett. e);
4. la quota del **risultato corrispondente ai residui passivi non classificati correttamente in bilancio, eliminati dalle scritture per essere reimputati alla competenza dell'esercizio in gestione**, correttamente classificato (principio 9.1).

15

Il risultato di amministrazione

La quota libera del risultato di amministrazione può essere utilizzata con il bilancio di previsione o con provvedimento di variazione di bilancio, **solo a seguito dell'approvazione del rendiconto, per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità:**

- a) per la copertura dei **debiti fuori bilancio**;
- b) per i provvedimenti necessari per la **salvaguardia degli equilibri di bilancio** (per gli enti locali previsti dall'articolo 193 del TUEL) **ove non possa provvedersi con altri mezzi**;
- c) per il finanziamento di **spese di investimento**;
- d) per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;
- e) per l'estinzione **anticipata dei prestiti**.

16

Il risultato di amministrazione

Pertanto, l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione è prioritariamente destinato alla salvaguardia degli **equilibri di bilancio e della sana e corretta** gestione finanziaria dell'ente.

Fermo restando che il bilancio di previsione deve essere approvato in equilibrio, senza utilizzare l'avanzo libero di cui alla lettera b), nel caso in cui il bilancio è approvato:

- a) **successivamente all'approvazione del rendiconto** dell'esercizio precedente,
- b) **dopo o contestualmente alle scadenze** previste dal regolamento e dalla legge per la **verifica** degli equilibri di bilancio
- c) risulta in **modo inequivocabile** che non sia possibile approvare il bilancio in equilibrio,

17

Il risultato di amministrazione

Pertanto, l'avanzo libero di cui alla lettera b), può essere utilizzato solo nell'ambito dei provvedimenti di cui all'articolo 50, comma 2, del DLgs 118/2011 (per le regioni), e **delle procedure dell'articolo 193 di controllo a salvaguardia degli equilibri (per gli enti locali)**.

Resta salva la possibilità di impiegare l'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata", sulla base della determinazione dell'ammontare definitivo del fondo crediti di dubbia esigibilità rispetto alla consistenza dei residui attivi di fine anno, **per finanziare lo stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce**.

In questo caso lo stanziamento di spesa si considera ai fini del conteggio del "pareggio di bilancio" – comma 468 legge stab. 2017.

18

Il risultato di amministrazione

L'utilizzo delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione è consentito **anche nel corso dell'esercizio provvisorio**, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività **soggette a termini o scadenza**, sulla base di una **relazione documentata del dirigente competente**.

A tal fine, **la Giunta**, dopo avere acquisito il parere dell'organo di revisione, **delibera una variazione del bilancio provvisorio** in corso di gestione, che dispone l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione vincolato o accantonato determinato, sulla base di dati **di preconsuntivo dell'esercizio precedente**, secondo le modalità previste dal principio contabile.

Il risultato di amministrazione

Nel corso dell'esercizio provvisorio,

se il prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto **evidenzi un disavanzo di amministrazione** della sezione 2 del prospetto), non è possibile proseguire la gestione secondo le regole dell'esercizio provvisorio.

E' necessario che l'ente proceda all'immediata approvazione del bilancio di previsione, iscrivendo tra le spese il disavanzo.

Nelle more dell'approvazione del bilancio di previsione, la gestione prosegue secondo le regole della gestione provvisoria.

Il risultato di amministrazione

| ANALISI DEL DISAVANZO PRESUNTO | COMPOSIZIONE DEL DISAVANZO PRESUNTO | | | | |
|--|---|----------------------------------|--|--|--|
| | RENDICONTO DEL PENULTIMO ESERCIZIO PRECEDENTE (1) (a) | DISAVANZO PRESUNTO (2) (b) | DISAVANZO RIPIANATO NEL PRECEDENTE ESERCIZIO (3) (c) = (a) - (b) | QUOTA DEL DISAVANZO DA RIPIANARE NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE (4) (d) | RIPIANO DISAVANZO NON EFFETTUATO NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE (5) (e) = (d) - (c) |
| (D.M. 4 agosto 2016) | | | | | |
| Nota integrativa al bilancio di previsione | | | | | |
| Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (solo per le regioni e le Province autonome) | | | | | |
| Disavanzo al 31.12.2014 da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera | | | | | |
| Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui | | | | | |
| Disavanzo tecnico al 31 dicembre | | | | | |
| Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex DL 35/2013 (solo per le regioni) | | | | | |
| Disavanzo da ripianare secondo la procedure di cui all'art. 243-bis TUEL (solo enti locali) | | | | | |
| Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera | | | | | |
| Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera | | | | | |
| Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio precedente | | | | | |
| TOTALE | | | | | |

21

Il risultato di amministrazione

Note

1. Gli enti che **non hanno approvato** il rendiconto dell'esercizio precedente quello cui si riferisce il risultato di amministrazione presunto, fanno riferimento a dati di preconsuntivo
2. Il totale corrisponde all'importo di cui alla lettera E dell'allegato a) al bilancio di previsione, concernente il risultato di amministrazione presunto (se negativo). **Se il rendiconto dell'esercizio precedente è già stato approvato si fa riferimento al disavanzo effettivo.**
3. Indicare solo importi positivi (che rappresentano disavanzo effettivamente ripianato)
4. Indicare gli importi definitivi iscritti nel precedente bilancio di previsione come ripiano del disavanzo, distintamente per le varie componenti che compongono il disavanzo, nel rispetto della legge
5. Indicare solo importi positivi

22

Il risultato di amministrazione

| MODALITA' COPERTURA DEL DISAVANZO | COPERTURA DISAVANZO PRESUNTO PER ESERCIZIO | | | | |
|--|--|-----------------|---------------|---------------|---------------------|
| | COMPOSIZIONE DISAVANZO PRESUNTO (1) | Esercizio N (2) | Esercizio N+1 | Esercizio N+2 | Esercizi successivi |
| (D.M. 4 agosto 2016) | | | | | |
| Nota integrativa al bilancio di previsione | | | | | |
| Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (solo per le regioni e le Province autonome) | | | | | |
| Disavanzo al 31.12.2014 | | | | | |
| Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui | | | | | |
| Disavanzo tecnico al 31 dicembre | | | | | |
| Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex DL 35/2013 (solo per le regioni) | | | | | |
| Disavanzo da ripianare secondo la procedure di cui all'art. 243-bis TUEL (3) | | | | | |
| Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio | | | | | |
| Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio precedente | | | | | |
| TOTALE | | | | | |

23

Il risultato di amministrazione

Note

1. Corrisponde alla colonna (b) della tabella precedente
2. Comprende la quota del disavanzo non ripianata nell'esercizio precedente, secondo le modalità previste dalle norme.
3. Solo per gli enti che hanno fatto ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale approvata dalla competente sezione regionale della Corte dei conti.

24