



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
Provincia di Avellino

**Rendiconto della gestione 2020:  
risultato contabile e composizione  
del risultato di amministrazione  
alla luce della pronuncia della Corte costituzionale**

dott.ssa Maria Carmela Serluca

dott. Rocco Crugnale

31 maggio 2021

# Agenda

- Il risultato contabile di amministrazione art. 186 T.U.E.L.
- La composizione del risultato di amministrazione art. 187 T.U.E.L.
- Quote libere e quote vincolate del risultato di amministrazione
- Il giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 39-ter, commi 2 e 3, del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162

# Art. 227 Tuel

1. La dimostrazione dei risultati di gestione avviene mediante il rendiconto della gestione, il quale comprende il **conto del bilancio**, il **conto economico** e lo **stato patrimoniale**.

2. Il rendiconto della gestione è deliberato entro il **30 aprile dell'anno successivo** dall'**organo consiliare**, tenuto motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione. La proposta è messa a disposizione dei componenti dell'organo consiliare prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto entro un termine, **non inferiore a venti giorni**, stabilito dal regolamento di contabilità.

# Tempistica

- Il consiglio deve approvare entro il 30/04
- La proposta di rendiconto completa di tutti gli allegati e anche della relazione dei revisori deve essere messa a disposizione dei consiglieri almeno 20 gg prima del consiglio (art. 227, c.2)
- L'organo di revisione ha a disposizione almeno 20 gg per redigere la propria relazione (art. 239, c. I, lett. d)

# Funzione

- Chiude il ciclo di programmazione, indica come e se sono stati attuati gli indirizzi e i programmi
- Permette il controllo sia da parte degli organi interni che esterni come Corte dei Conti, RGS, Ministero interno
- Informa i cittadini sull'utilizzo delle risorse pubbliche e sul soddisfacimento dei bisogni

# Documenti

- **Conto del bilancio** – rappresenta a consuntivo le risultanze del bilancio di previsione – art. 228
- **Conto economico** – tramite la contabilità coep dà conto del risultato economico – art. 229
- **Stato patrimoniale** – tramite la contabilità coep dà conto della situazione patrimoniale – art. 230

## Conto del bilancio: art. 228 c. 1 - 2

Il conto del bilancio *dimostra i risultati finali della gestione rispetto alle autorizzazioni* contenute nel **primo esercizio** considerato nel bilancio di previsione.

Per ciascuna tipologia di entrata e per ciascun programma di spesa, il conto del bilancio comprende, distintamente per residui e competenza:

- a) per l'entrata le somme accertate, con distinzione della parte riscossa e di quella ancora da riscuotere;
- b) per la spesa le somme impegnate, con distinzione della parte pagata e di quella ancora da pagare e di quella impegnata con imputazione agli esercizi successivi rappresentata dal fondo pluriennale vincolato

## Conto del bilancio: art. 228 c. 3

Gli enti locali provvedono,  
con delibera di Giunta, **annualmente**,  
**al riaccertamento dei residui attivi e passivi**,  
verificando, ai fini del rendiconto,  
le ragioni del loro mantenimento  
**(previa acquisizione del parere dei revisori)**

Al termine della procedura di riaccertamento

NON sono conservati i residui cui

NON corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate



# Riaccertamento dei residui attivi

## RESIDUI ATTIVI INESIGIBILI E INSUSSISTENTI

I crediti formalmente riconosciuti assolutamente inesigibili o insussistenti per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebito o erroneo accertamento del credito sono definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio attraverso la delibera di riaccertamento dei residui.

Il riconoscimento formale dell'assoluta inesigibilità o insussistenza dei crediti deve essere adeguatamente motivato attraverso l'analitica descrizione delle procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro eliminazione totale o parziale, o indicando le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione, rimanendo fermo l'obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie.

# Riaccertamento dei residui passivi

## RESIDUI PASSIVI INSUSSISTENTI

I debiti formalmente riconosciuti insussistenti per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebitato o erroneo impegno di un'obbligazione non dovuta sono definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio attraverso il provvedimento di riaccertamento dei residui.

Il riconoscimento formale dell'assoluta insussistenza dei debiti deve essere adeguatamente motivato.

Nel caso in cui l'eliminazione o la riduzione del residuo passivo riguardasse una spesa avente vincolo di destinazione, l'economia conseguente manterrà, per il medesimo ammontare, lo stesso vincolo applicato all'avanzo di amministrazione laddove presente. Tale quota di avanzo è immediatamente applicabile al bilancio dell'esercizio successivo.

## Conto del bilancio: art. 228 c. 4

Il conto del bilancio si conclude con la dimostrazione:

- del risultato della gestione di competenza
- della gestione di cassa
- del risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio

## Risultato di amministrazione: art. 186 tuel

È accertato con l'approvazione del rendiconto  
(che recepisce gli esiti del riaccertamento dei residui)  
ed è pari a:

$$\begin{aligned} & \text{fondo di cassa} \\ & + \text{residui attivi} \\ & - \text{residui passivi} \\ & - \text{FPV di spesa (corrente e c/capitale)} \end{aligned}$$



Esso non considera le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal **fondo pluriennale vincolato** determinato in spesa del conto del bilancio.

- Se positivo – **AVANZO DI AMMINISTRAZIONE**
- Se negativo – **DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE**

# Risultato contabile di amministrazione: prospetto dimostrativo

		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio				
RISCOSSIONI	(+)			
PAGAMENTI	(-)			
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)			
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			
RESIDUI ATTIVI	(+)			
<i>di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze</i>				
RESIDUI PASSIVI	(-)			
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI <sup>(1)</sup>	(-)			
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE <sup>(1)</sup>	(-)			
<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE .... (A)</b>	<b>(=)</b>			



## Composizione del risultato di amministrazione: art. 187 tuel

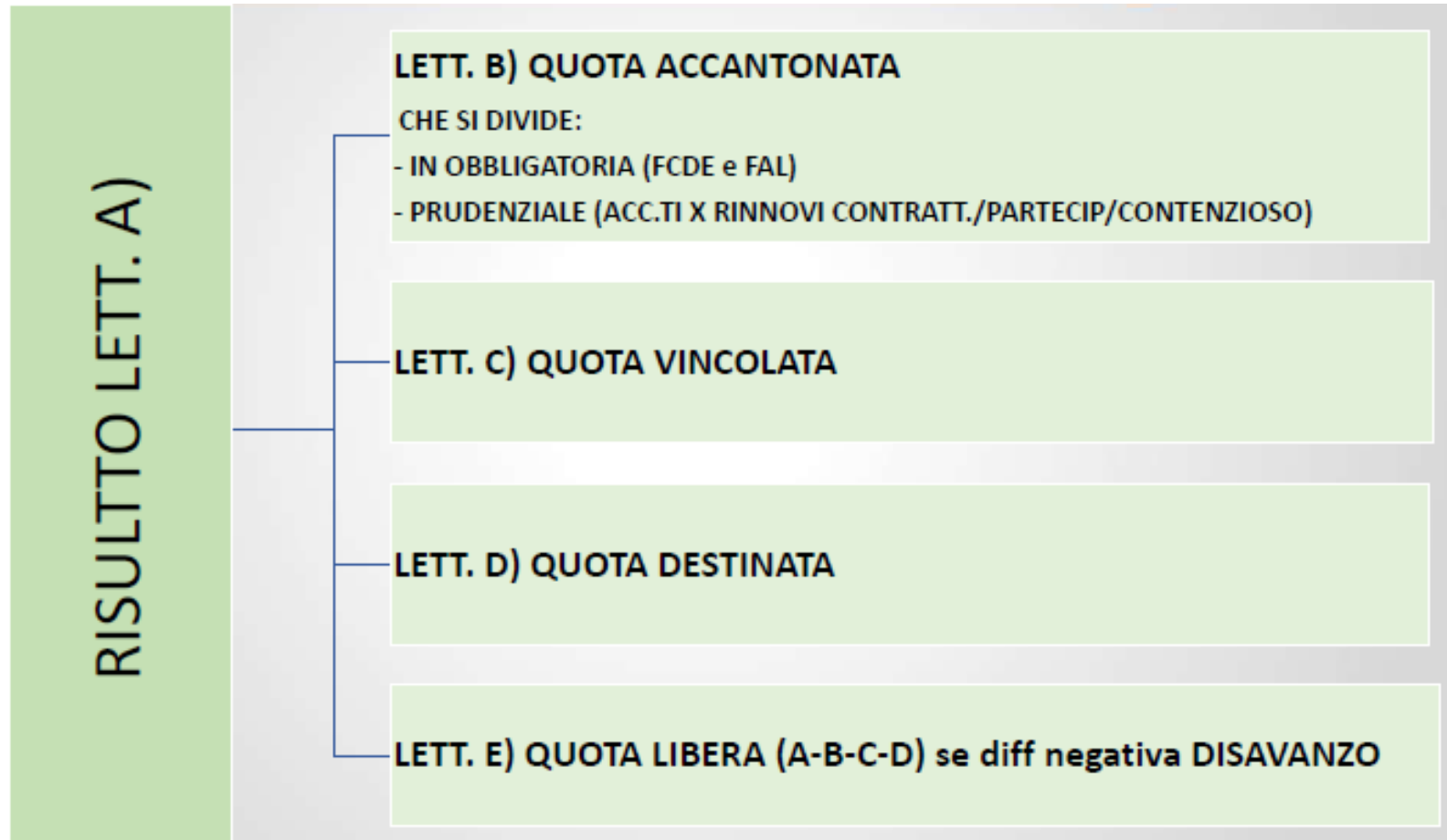
- **fondi liberi**
- **fondi vincolati**
- **fondi destinati agli investimenti**
- **fondi accantonati**

# Risultato contabile di amministrazione: prospetto dimostrativo

Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre ...:	
<b>Parte accantonata</b> <sup>(3)</sup>	
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/.... <sup>(4)</sup>	
Accantonamento residui perenti al 31/12/.... (solo per le regioni) <sup>(5)</sup>	
Fondo anticipazioni liquidità	
Fondo perdite società partecipate	
Fondo contezioso	
Altri accantonamenti	
	<b>Totale parte accantonata (B)</b>
<b>Parte vincolata</b>	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Vincoli derivanti da trasferimenti	
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	
Altri vincoli	
	<b>Totale parte vincolata (C)</b>
<b>Parte destinata agli investimenti</b>	
	<b>Totale parte destinata agli investimenti (D)</b>
	<b>Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)</b>
	F) di cui Disavanzo da debito autorizzato e non contratto
	<b>Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare <sup>(6)</sup></b>



# Risultato contabile di amministrazione: prospetto dimostrativo





# Composizione del risultato di amministrazione: quota accantonata

- Accantonamento a Fondo Crediti Dubbia Esigibilità
- Accantonamenti per passività potenziali, tra cui:
  - perdite società partecipate;
  - indennità di fine mandato del Sindaco;
  - quote per i rinnovi contrattuali del CCNL;
  - quote per i contenziosi per i quali l'ente ha significative probabilità di soccombere;
  - *anticipazione di liquidità ex D.L. n. 35/2013 e successivi rifinanziamenti*

*l'anticipazione di liquidità deve essere sterilizzata stanziando nel titolo 4° della spesa (rimborso prestiti) un fondo, non impegnabile, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, la cui economia confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata (**sentenza Corte Costituzionale n. 80/2021**)*

## Composizione del risultato di amministrazione: quota accantonata

- Le quote accantonate del risultato di amministrazione ***sono utilizzabili*** solo a seguito del verificarsi dei rischi per le quali esse sono state accantonate
- 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

# Composizione del risultato di amministrazione: quota vincolata

La **quota vincolata** del risultato di amministrazione è costituita dalle **entrate accertate** e dalle corrispondenti **economie di bilancio**:

- ✓ nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa;
- ✓ derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati;
- ✓ derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione determinata;
- ✓ derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione

## Utilizzo quote accantonate e vincolate

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.

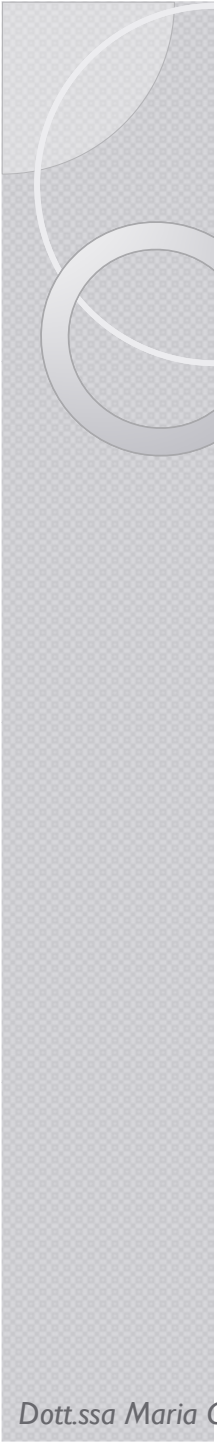
A tal fine, la Giunta, dopo avere acquisito il parere dell'organo di revisione, delibera una variazione del bilancio provvisorio in corso di gestione, **che dispone l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione**



## Composizione del risultato di amministrazione: fondi destinati agli investimenti

I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle *entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese*, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto.

Rientrano, ad esempio, i proventi da alienazione



## I prospetti per il calcolo analitico delle quote accantonate, vincolate e destinate

Bisogna compilare tre prospetti che sono elenchi ulteriormente esplicativi delle componenti che costituiscono il risultato di amministrazione:

**Allegato (a/1)** include il dettaglio analitico delle risorse accantonate,

**Allegato (a/2)** quello delle risorse vincolate,

**Allegato (a/3)** quello delle risorse destinate agli investimenti

**sono obbligatori nello schema di rendiconto**

# Composizione del risultato di amministrazione: quota libera

La quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, può essere utilizzata con il bilancio o con provvedimento di variazione di bilancio, **secondo un ordine di priorità** stabilito dall'art. 187, c. 2:

- la copertura dei **debiti fuori bilancio**;
- i provvedimenti necessari per la **salvaguardia degli equilibri di bilancio** ove non possa provvedersi con mezzi ai sensi dell'art. 193, v. 3;
- il finanziamento di **spese di investimento**;
- il finanziamento delle **spese correnti a carattere non permanente**;
- **l'estinzione anticipata dei prestiti**;
- finanziare il **FCDE** dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce.

## Composizione del risultato di amministrazione: quota libera

Il comma 3-bis dell'art. 187 del Tuel stabilisce che nel caso in cui l'ente si trovi

- **in anticipazione di tesoreria** (art. 222 del Tuel),
- **stia utilizzando entrate a destinazione vincolata per finanziare spesa corrente** (art. 195 del Tuel)

l'avanzo di amministrazione non vincolato (quindi quello libero e destinato) **non può essere utilizzato**, fatto salvo per i provvedimenti di riequilibrio di cui all'art. 193.

Esclusi i suddetti casi, la quota destinata e la quota libera del risultato di amministrazione possono essere applicate al bilancio, con variazione di competenza del Consiglio comunale previo parere dell'Organo di revisione, **solo dopo l'approvazione del rendiconto che ne definisce l'importo**





Disavanzo di amministrazione:  
art. 187, c. 1

Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate,

***l'ente è in disavanzo di amministrazione***

Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188

## Disavanzo di amministrazione: art. 188

L'eventuale disavanzo di amministrazione, accertato ai sensi dell'articolo [186](#), è *immediatamente applicato* all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto.

La *mancata adozione della delibera* è equiparata a tutti gli effetti alla *mancata approvazione del rendiconto di gestione*.

Il disavanzo di amministrazione *può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione*, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il *piano di rientro dal disavanzo* nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio.

Il piano di rientro è sottoposto al *parere* del collegio dei revisori.

## Disavanzo di amministrazione: art. 188

Il principio contabile 4/2 nei punti da 9.2.21 a 9.2.23 disciplina le modalità di applicazione immediata dell'eventuale disavanzo rilevato al bilancio di esercizio in corso.

I tre sub paragrafi riprendono i concetti richiamati dall'articolo del TUEL ribadendo, al fine di assicurare **il principio della "prudenza"**, l'obbligo da parte dell'ente di procedere **"tempestivamente"** all'iscrizione del disavanzo nel bilancio in corso, riducendo di conseguenza, a parità di entrate, eventuali spese non obbligatorie.

In particolare nell'ultima riga del modello, in corrispondenza della voce Totale parte disponibile ( $E=A-B-C-D$ ), è rintracciabile la specifica nota che precisa «**Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare**».



## Disavanzo di amministrazione: art. 188

Ai fini del rientro possono essere utilizzate **le economie di spesa e tutte le entrate**, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i **proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili** e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale.

Ai fini del rientro, l'ente può modificare **le tariffe e le aliquote relative ai tributi** di propria competenza.

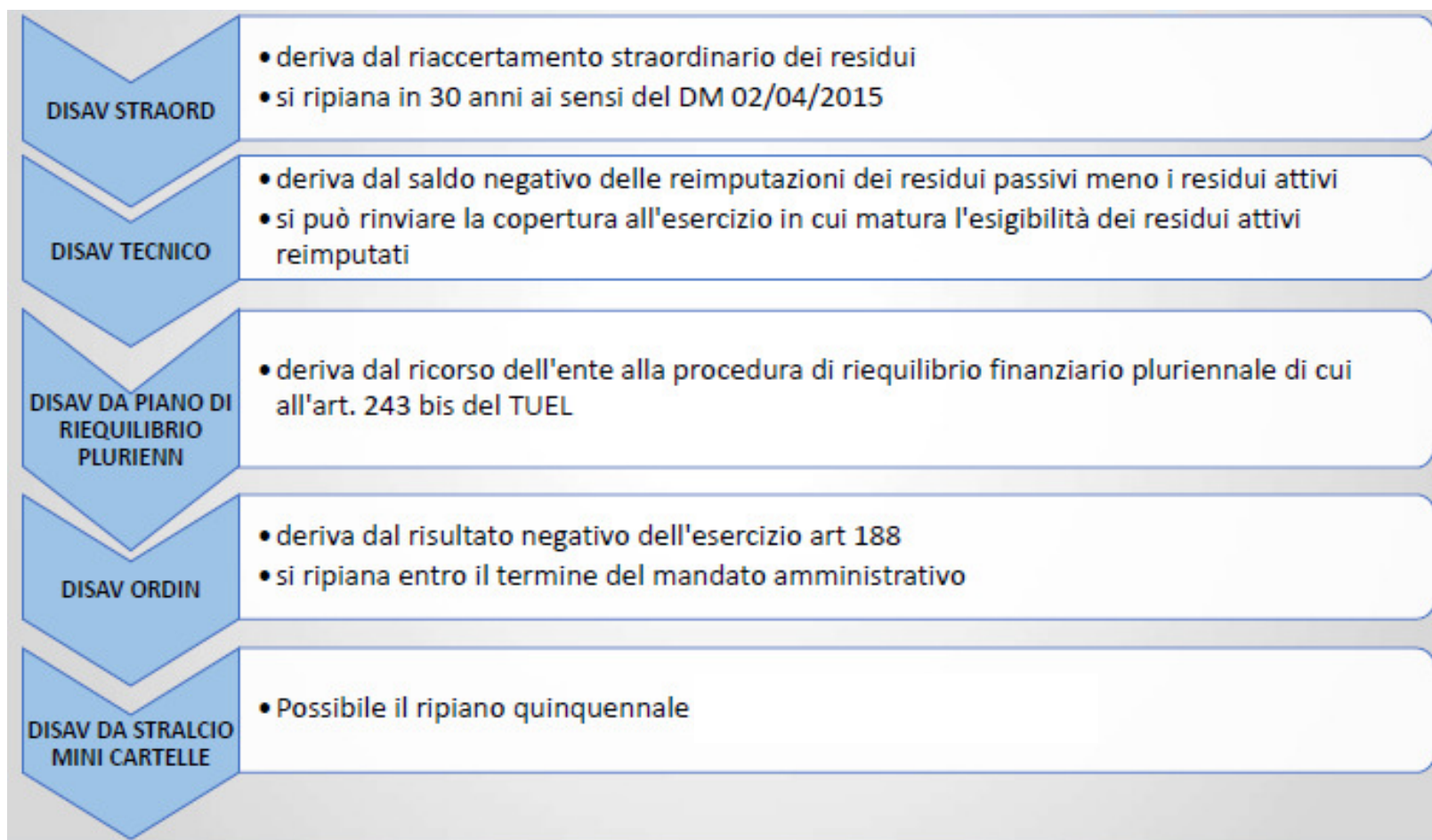
## Disavanzo di amministrazione: art. 188

La deliberazione contiene ***l'analisi delle cause*** che hanno determinato il disavanzo, ***l'individuazione di misure strutturali*** dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante.

Con periodicità almeno semestrale, il Sindaco trasmette al Consiglio una ***relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro***, con il parere del collegio dei revisori.

L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in **corso**.

# Disavanzo di amministrazione: tipologie





Disavanzo di amministrazione:

DODICESIMO DECRETO CORRETIVO Programmazione 21-23

Il dodicesimo decreto correttivo (Dm 7 settembre 2020) dell'armonizzazione contabile stabilisce che:

a decorrere dalla programmazione 2021/2023, gli enti che in sede di approvazione del bilancio presentano un disavanzo di amministrazione presunto descrivono nella *Nota illustrativa* le **cause** che hanno determinato tale risultato e gli **interventi** che si intendono assumere al riguardo.

# Conclusioni

- **Disavanzo RIGA A** è un disavanzo REALE che si traduce nell'incapacità della competenza a generare sufficienti flussi di cassa per il pagamento dei creditori (sostenibilità finanziaria art. 148-bis Tuel – controllo della Corte dei Conti attraverso i questionari inviati dai revisori)
- **Disavanzo RIGA E** è un disavanzo FUTURO, ragionevolmente certo, ma ancora potenziale, e comunque strumentale ad evitare che l'ente si trovi ad impegnare nuova spesa che non è in grado di sostenere finanziariamente