

Formazione ANCI Liguria
per i Comuni

L'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione e la disciplina del disavanzo

Dott.ssa Paola Mariani





IL RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI



IL RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI

Il riaccertamento ordinario dei residui è effettuato annualmente, in vista dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, con delibera di Giunta, sentito l'organo di revisione, per individuare:

IL RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI

- 1) i crediti inesigibili o insussistenti, per l'avvenuta legale estinzione o per indebito o erroneo accertamento del credito;**
- 2) i debiti insussistenti o prescritti;**
- 3) i crediti di dubbia e difficile esazione;**
- 4) i crediti e i debiti non classificati correttamente;**
- 5) i crediti i debiti non correttamente imputati all'esercizio di competenza**

IL RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI

Sono conservate tra i residui:

- le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento ma non incassate
- le spese impegnate esigibili (ovvero liquidate **o liquidabili**), nell'esercizio considerato, ma non pagate

Sono cancellati e immediatamente reimputati agli ex in cui risultano esigibili:

- gli impegni e gli accertamenti registrati nel corso dell'ex cui il rendiconto si riferisce non esigibili

IL RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI

La natura esigibile della spesa è determinata sulla base dei principi contabili applicati riguardanti le singole tipologie di spesa

Sono, in ogni caso, considerate liquidabili, ai sensi dell'art. 3, comma 4, del d.lgs. N.118 del 2011, le spese impegnate nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, relative a prestazioni o forniture rese nel corso di tale esercizio, le cui fatture pervengono nei due mesi successivi alla chiusura dell'esercizio o per le quali il responsabile della spesa dichiara, sotto la propria responsabilità, che la spesa è liquidabile in quanto la prestazione è stata resa o la fornitura è stata effettuata nell'anno di riferimento

IL RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI

La reimputazione dei residui passivi richiede le seguenti registrazioni contabili:

➤ ***nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce***

si cancella l'impegno esigibile negli esercizi successivi e senza variare l'ammontare del relativo stanziamento di spesa si incrementa la voce «di cui fondo pluriennale vincolato»

➤ ***negli esercizi successivi***

si iscrive il fondo pluriennale in entrata, per un importo pari a quello del fondo dell'anno precedente, in spesa si incrementa lo stanziamento delle spese da reimputare e si reimpugna la spesa



IL RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI

Non è necessario procedere alla costituzione del fondo pluriennale vincolato se la reimputazione del residuo passivo all'esercizio successivo è contestuale alla reimputazione di residui attivi, del medesimo importo

IL RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI

Il riaccertamento ordinario è effettuato con un'unica deliberazione della Giunta sentito il parere dell'organo di revisione

Con provvedimento del responsabile del servizio finanziario, sentito l'organo di revisione, è consentito un riaccertamento parziale dei soli residui da incassare o pagare necessariamente prima del riaccertamento ordinario, per consentirne la reimputazione all'esercizio in corso

La successiva delibera di Giunta di riaccertamento prende atto e recepisce gli effetti degli eventuali riaccertamenti parziali



IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

A fronte dell'obbligo di accertare per intero e al lordo tutte le entrate, anche quelle di dubbia e difficile esazione, il FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ (FCDE), stanziato obbligatoriamente tra le spese, impedisce l'utilizzo delle entrate, di dubbia e difficile esazione, fino al momento dell'effettiva riscossione

Il FCDE costituisce una delle novità di maggior rilievo introdotte dal nuovo sistema contabile ed è lo strumento che contribuisce a garantire una gestione di competenza **COSTANTEMENTE rispettosa degli equilibri e ad evitare la creazione dei disavanzi**

IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

Il fondo crediti di dubbia esigibilità in contabilità finanziaria deve intendersi un fondo rischi e deve essere stanziato nella

MISSIONE 20 «FONDI E ACCANTONAMENTI» PROGRAMMA 02 «FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ»

e articolato in considerazione della differente natura dei crediti :

Titolo 1 – quota corrente

Titolo 2 – quota in conto capitale

il FCDE risulta disciplinato dettagliatamente nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria

IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

	MISSIONE	20	Fondi e accantonamenti						
2001	Programma Titolo 1	01	Fondo di riserva Spese correnti	0,00	previsione di competenza <i>di cui già impegnato*</i> <i>di cui fondo pluriennale vincolato</i> previsione di cassa	0,00 (0,00) (0,00) 0,00	0,00 (0,00) (0,00) 0,00	0,00 (0,00) (0,00) 0,00	0,00 (0,00) (0,00) 0,00
	Totale Programma	01	Fondo di riserva	0,00	previsione di competenza <i>di cui già impegnato*</i> <i>di cui fondo pluriennale vincolato</i> previsione di cassa	0,00 (0,00) 0,00	0,00 (0,00) 0,00	0,00 (0,00) (0,00)	0,00 (0,00) (0,00)
2002	Programma Titolo 1	02	Fondo crediti di Spese correnti	0,00	previsione di competenza <i>di cui già impegnato*</i> <i>di cui fondo pluriennale vincolato</i> previsione di cassa	0,00 (0,00) 0,00	0,00 (0,00) 0,00	0,00 (0,00) 0,00	0,00 (0,00) 0,00
	Titolo 2		Spese in conto	0,00	previsione di competenza <i>di cui già impegnato*</i> <i>di cui fondo pluriennale vincolato</i> previsione di cassa	0,00 (0,00) 0,00	0,00 (0,00) 0,00	0,00 (0,00) 0,00	0,00 (0,00) 0,00
	Totale Programma	02	Fondo crediti di	0,00	previsione di competenza <i>di cui già impegnato*</i> <i>di cui fondo pluriennale vincolato</i> previsione di cassa	0 0 0	0 0,00 0	0 0,00 0,00	0 0,00 0,00
2003	Programma	03	Altri fondi						

IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

il principio contabile applicato dopo aver imposto, salvo eccezioni tassative, l'obbligo di accertare per intero e al lordo anche le entrate di dubbia e difficile esazione, precisa che nel **BILANCIO DI PREVISIONE** deve essere stanziata un'apposita posta contabile, denominata "accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità", **il cui ammontare è determinato in relazione alla dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento del fenomeno nei precedenti cinque esercizi**

IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

Gli schemi di bilancio di previsione armonizzati prevedono

L' ALLEGATO C) – FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

«Composizione dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità» riferito ad ogni esercizio contemplato nel bilancio

Il punto 9.9 del principio contabile applicato concernente la programmazione indica la corretta modalità di redazione di tali allegati

Il punto 9.11 dello stesso principio contabile applicato detta i contenuti minimi, con riferimento al FCDE, che deve contenere la nota integrativa allegata al bilancio

IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

Allegato c) - Fondo crediti di dubbia esigibilità					
COMPOSIZIONE DELL'ACCANTONAMENTO AL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'*					
Esercizio finanziario					
(predisporre un allegato per ciascun anno del bilancio di previsione)					
TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	STANZIAMENTI DI BILANCIO (a)	ACCANTONAMENT O OBBLIGATORIO AL FONDO (*) (b)	ACCANTONA MENTO EFFETTIVO DI BILANCIO (**) (c)	% di stanziamento accantonato al fondo nel rispetto del principio contabile applicato 3.3 (d)=(c/a)
	ENTRATE CORRENTI DI NATURA TRIBUTARIA, CONTRIBUTIVA E PEREQUATIVA				
✓ 1010100	Tipologia 101: Imposte, tasse e proventi assimilati	0,00			
	di cui accertati per cassa sulla base del principio contabile 3.7	0,00			
	Tipologia 101: Imposte, tasse e proventi assimilati non accertati per cassa	0,00	0,00	0,00	
✓ 1010200	Tipologia 102: Tributi destinati al finanziamento della sanità (solo per le Regioni)	0,00			
	di cui accertati per cassa sulla base del principio contabile 3.7	0,00			
	Tipologia 102: Tributi destinati al finanziamento della sanità non accertati per cassa	0,00	0,00	0,00	
✓ 1010300	Tipologia 103: Tributi devoluti e regolati alle autonomie speciali (solo per le Regioni)	0,00			
	di cui accertati per cassa sulla base del principio contabile 3.7	0,00			
	Tipologia 103: Tributi devoluti e regolati alle autonomie speciali non accertati per cassa	0,00	0,00	0,00	

IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

segue Allegato C)

5010000	Tipologia 100: Alienazione di attività finanziarie	0,00	0,00	0,00	
5020000	Tipologia 200: Riscossione crediti di breve termine	0,00	0,00	0,00	
5030000	Tipologia 300: Riscossione crediti di medio-lungo termine	0,00	0,00	0,00	
5040000	Tipologia 400: Altre entrate per riduzione di attività finanziarie	0,00	0,00	0,00	
5000000	TOTALE TITOLO 5	0	0	0	
	TOTALE GENERALE (***)	0	0	0	0,00%
	DI CUI FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA' DI PARTE CORRENTE (**)	0	0	0	0,00%
	DI CUI FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA' IN C/CAPITALE	0	0	0	0,00%
* Non richiedono l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità i: a) i trasferimenti da altre Amministrazioni pubbliche e dall'Unione europea; b) i crediti assistiti da fidejussione; c) le entrate tributarie che, sulla base dei nuovi principi contabili, sono accertate per cassa. I principi contabili cui si fa riferimento in questo prospetto sono contenuti nell'allegato 4.2. ** Gli importi della colonna (c) non devono essere inferiori a quelli della colonna (b); se sono superiori le motivazioni della differenza sono indicate nella relazione al bilancio. *** Il totale generale della colonna (c) corrisponde alla somma degli stanziamenti del bilancio riguardanti il fondo crediti di dubbia esigibilità. Nel bilancio di previsione il fondo crediti di dubbia esigibilità è articolato in due distinti stanziamenti: il fondo crediti di dubbia esigibilità riguardante le entrate di dubbia esigibilità del titolo 4 delle entrate (stanziato nel titolo 2 delle spese), e il fondo riguardante tutte le altre entrate (stanziato nel titolo 1 della spesa).					

IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

Nel corso dell'esercizio, **ALMENO IN OCCASIONE DELL'ASSESTAMENTO**, in considerazione dell'ammontare degli accertamenti e degli incassi e delle variazioni agli stanziamenti si adegua l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità

La modalità di procedere alla verifica della congruità dell'accantonamento al FCDE è disciplinata puntualmente nell'appendice tecnica del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (esempio n.5)

IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

In sede di **RENDICONTO**, fin dal primo esercizio di applicazione del principio contabile applicato della contabilità finanziaria, l'ente accantona nell'avanzo di amministrazione l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità, determinato nel rispetto del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, rappresentato nel previsto prospetto da allegare al rendiconto di esercizio

ALLEGATO C) FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

**Composizione dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e
al FONDO SVALUTAZIONE CREDITI**

IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

Allegato c) - Fondo crediti di dubbia esigibilità							
COMPOSIZIONE DELL'ACCANTONAMENTO AL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'* E AL FONDO SVALUTAZIONE CREDITI							
TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	RESIDUI ATTIVI FORMATISI NELL'ESERCIZIO CUI SI RIFERISCE IL RENDICONTO (a)	RESIDUI ATTIVI DEGLI ESERCIZI PRECEDENTI (b)	TOTALE RESIDUI ATTIVI (c) = (a) + (b)	IMPORTO MINIMO DEL FONDO (d)	FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA' (e)	% di accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (f) = (e) / (c)
	ENTRATE CORRENTI DI NATURA TRIBUTARIA, CONTRIBUTIVA E PEREQUATIVA						
✓ 1010100	Tipologia 101: Imposte, tasse e proventi assimilati	0	0	0			
	di cui accertati per cassa sulla base del principio contabile 3.7	0	0	0			
	Tipologia 101: Imposte, tasse e proventi assimilati non accertati per cassa	0	0	0	0	0	0,00%
✓ 1010200	Tipologia 102: Tributi destinati al finanziamento della sanità (solo per le Regioni)	0	0	0			
	di cui accertati per cassa sulla base del principio contabile 3.7	0	0	0			
	Tipologia 102: Tributi destinati al finanziamento della sanità non accertati per cassa	0	0	0	0	0	0,00%
✓ 1010300	Tipologia 103: Tributi devoluti e regolati alle autonomie speciali (solo per le Regioni)	0	0	0			
	di cui accertati per cassa sulla base del principio contabile 3.7	0	0	0			
	Tipologia 103: Tributi devoluti e regolati alle autonomie speciali non accertati per cassa	0	0	0	0	0	0,00%
✓ 1010400	Tipologia 104: Compartecipazioni di tributi	0	0	0	0	0	0,00%
✓ 1030100	Tipologia 301: Fondi perequativi da Amministrazioni Centrali	0	0	0	0	0	0,00%
✓ 1030200	Tipologia 302: Fondi perequativi dalla Regione o Provincia autonoma (solo per gli Enti locali)	0	0	0	0	0	0,00%
✓ 1000000	TOTALE TITOLO 1	0	0	0	0	0	0,00%
	TRASFERIMENTI CORRENTI						

IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

5000000	TOTALE TITOLO 5 <i>vedi Allegato c)</i>	0	0	0	0	0	0,00%
	TOTALE GENERALE	0	0	0	0	0	0,00%
	DI CUI FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA' IN C/CAPITALE	0	0	0	0	0	0,00%
	DI CUI FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA' DI PARTE CORRENTE <i>(n)</i>	0	0	0	0	0	0,00%

COMPOSIZIONE 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	<i>(g)</i>	<i>(h)</i>
CREDITI STRALCIATI DAL CONTO DEL BILANCIO	<i>(i)</i>	<i>(l)</i>
ACCERTAMENTI IMPUTATI AGLI ESERCIZI SUCCESSIVI A QUELLO CUI IL RENDICONTO SI RIFERISCE <i>(m)</i>		
TOTALE		

IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

VERIFICHE DI CONGRUITÀ DELL'ACCANTONAMENTO AL FCDE

in CORSO DI ESERCIZIO (almeno in sede di assestamento del bilancio), in considerazione dell'ammontare degli accertamenti e degli incassi e delle variazioni agli stanziamenti si adegua l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità'

in occasione del RENDICONTO è verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità esistente con riferimento allo stock complessivo dei residui (gli accertamenti dell'esercizio e i residui provenienti dall'esercizio precedente)

IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

L'accantonamento al FCDE, nella disciplina armonizzata, risulta di prioritaria importanza e deve essere effettuato, per l'intero importo, anche nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia capiente

DISAVANZO

(l'ente ha impiegato risorse di cui non aveva la disponibilità)

AVANZO

«Fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulta adeguato non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione»



LA DETERMINAZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

LA DETERMINAZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Nella disciplina armonizzata il risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio è costituito dal fondo di cassa maggiorato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi, al netto del fondo pluriennale vincolato per spese correnti e per spese in conto capitale

Il primo comma dell'art. 42 del d.lgs. N. 118 del 2011 e l'art. 187 del TUEL precisano che il risultato di amministrazione è distinto in:

- Fondi liberi**
- Fondi accantonati**
- Fondi destinati agli investimenti**

LA DETERMINAZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Nel caso in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate ed accantonate, la differenza è iscritta nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare

In occasione dell'approvazione del bilancio di previsione è necessario determinare il risultato di amministrazione presunto alla fine dell'esercizio precedente

Se tale risultato è negativo il bilancio di previsione deve considerare la quota di disavanzo da ripianare

IL PROSPETTO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE DETERMINAZIONE

Fondo cassa al 1° gennaio				0,00
RISCOSSIONI	(+)	0,00	0,00	0,00
PAGAMENTI	(-)	0,00	0,00	0,00
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)			0,00
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
RESIDUI ATTIVI	(+)	0,00	0,00	0,00
<i>di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze</i>				0,00
RESIDUI PASSIVI	(-)	0,00	0,00	0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI ⁽¹⁾	(-)			0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE ⁽¹⁾	(-)			0,00
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE (A) ⁽²⁾	(=)			0,00

IL PROSPETTO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE COMPOSIZIONE

Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre ...:			
Parte accantonata ⁽³⁾			
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/.... ⁽⁴⁾			
Accantonamento residui perenti al 31/12/.... (solo per le regioni) ⁽⁵⁾			
Fondo anticipazioni liquidità			
Fondo perdite società partecipate			
Fondo contezioso			
Altri accantonamenti			
	Totale parte accantonata (B)		0,00
Parte vincolata			
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			
	Totale parte vincolata (C)		0,00
Parte destinata agli investimenti			
	Totale parte destinata agli investimenti (D)		0,00
	Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)		300,00
	F) di cui Disavanzo da debito autorizzato e non contratto ⁽⁶⁾		0,00
Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare ⁽⁶⁾			

LA DETERMINAZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Come la **CORRETTA DETERMINAZIONE DELLE POSTE ALGEBRICHE** che lo determinano è la condizione necessaria per rendere **CERTO E VERITIERO IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE**, **la CORRETTA DISTINZIONE E DENOMINAZIONE DELLE QUOTE CHE LO COMPONGONO, INDIVIDUATE E DETERMINATE NEL RISPETTO DELLA NORMATIVA ARMONIZZATA** è la condizione necessaria per **DETERMINARE L'AVANZO DI AMMINISTRAZIONE O L'EVENTUALE DISAVANZO** che il legislatore individua come la quota del risultato di amministrazione al netto delle quote vincolate, accantonate e destinate agli investimenti

IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE UTILIZZO DELLA QUOTA LIBERA

La quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, può essere utilizzata, dopo l'approvazione del rendiconto, con provvedimento di variazione di bilancio, per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità (fatto salvo il FCDE):

- **copertura dei debiti fuori bilancio**
- **provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio previsti dalla legislazione vigente, ove non possa provvedersi con mezzi ordinari**
- **finanziamento di spese di investimento**
- **finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente**
- **estinzione anticipata dei prestiti**

IL PROSPETTO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE PRESUNTO DETERMINAZIONE

Allegato a) Risultato presunto di amministrazione		
TABELLA DIMOSTRATIVA DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE PRESUNTO (ALL'INIZIO DELL'ESERCIZIO N DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO DI PREVISIONE)*		
1) Determinazione del risultato di amministrazione presunto al 31/12 N-1:		
(+)	Risultato di amministrazione iniziale dell'esercizio N-1	0,00
(+)	Fondo pluriennale vincolato iniziale dell'esercizio N-1	0,00
(+)	Entrate già accertate nell'esercizio N-1	0,00
(-)	Uscite già impegnate nell'esercizio N-1	0,00
+/-	Variazioni dei residui attivi già verificatesi nell'esercizio N-1	0,00
-/+	Variazioni dei residui passivi già verificatesi nell'esercizio N-1	0,00
=	Risultato di amministrazione dell'esercizio N-1 alla data di redazione del bilancio di previsione dell'anno N	0,00
+	Entrate che prevedo di accertare per il restante periodo dell'esercizio N-1	0,00
-	Spese che prevedo di impegnare per il restante periodo dell'esercizio N-1	0,00
+/-	Variazioni dei residui attivi, presunte per il restante periodo dell'esercizio N-1	0,00
-/+	Variazioni dei residui passivi, presunte per il restante periodo dell'esercizio N-1	0,00
-	Fondo pluriennale vincolato finale presunto dell'esercizio N-1 ⁽¹⁾	0,00
=	A) Risultato di amministrazione presunto al 31/12 N-1 ⁽²⁾	0,00
2) Composizione del risultato di amministrazione presunto al 31/12 N-1:		

IL PROSPETTO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE PRESUNTO COMPOSIZIONE

2) Composizione del risultato di amministrazione presunto al 31/12 N-1:		
Parte accantonata ⁽³⁾		
	Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/N-1 ⁽⁴⁾	0,00
	Accantonamento residui perenti al 31/12/.... (solo per le regioni) ⁽⁵⁾	0,00
	Fondo anticipazioni liquidità ⁽⁵⁾	0,00
	Fondo perdite società partecipate ⁽⁵⁾	0,00
	Fondo contenzioso ⁽⁵⁾	0,00
	Altri accantonamenti ⁽⁵⁾	0,00
	B) Totale parte accantonata	0,00
Parte vincolata		
	Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	0,00
	Vincoli derivanti da trasferimenti	0,00
	Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	0,00
	Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	0,00
	Altri vincoli	0,00
	C) Totale parte vincolata	0,00
Parte destinata agli investimenti		
	D) Totale destinata agli investimenti	0,00
	E) Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)	0,00
	F) di cui Disavanzo da debito autorizzato e non contratto ⁽⁶⁾	0,00
Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare ⁽⁷⁾		

***IL PROSPETTO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE PRESUNTO
COMPOSIZIONE***

3) Utilizzo quote vincolate del risultato di amministrazione presunto al 31/12/N-1 :	
Utilizzo quota vincolata	
Utilizzo vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	0,00
Utilizzo vincoli derivanti da trasferimenti	0,00
Utilizzo vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	0,00
Utilizzo vincoli formalmente attribuiti dall'ente	0,00
Utilizzo altri vincoli	0,00
Totale utilizzo avanzo di amministrazione presunto	0,00

IL PROSPETTO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE PRESUNTO COMPOSIZIONE A DECORRERE DAL BILANCIO 2023- 2025

3) Utilizzo quote vincolate del risultato di amministrazione presunto al 31/12/N-1 previsto nel bilancio:	
Utilizzo quota accantonata <i>(da consuntivo anno precedente o previa verifica di preconsuntivo - salvo l'utilizzo del FAL)</i>	0,00
Utilizzo quota vincolata	0,00
Utilizzo vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	0,00
Utilizzo vincoli derivanti da trasferimenti	0,00
Utilizzo vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	0,00
Utilizzo vincoli formalmente attribuiti dall'ente	0,00
Utilizzo altri vincoli	0,00
Utilizzo quota destinata agli investimenti <i>(previa approvazione del rendiconto)</i>	0,00
Utilizzo quota disponibile <i>(previa approvazione del rendiconto)</i>	0,00
Totale utilizzo avanzo di amministrazione presunto	0,00



L'utilizzo del risultato di amministrazione

L'UTILIZZO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Nel caso in cui il risultato di amministrazione **non** presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate ed accantonate, **la differenza è iscritta nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare**

Il risultato di amministrazione presunto vincolato e quello accantonato risultante dall'ultimo consuntivo **può** essere immediatamente utilizzato, nel primo esercizio del bilancio o con provvedimento di variazione al bilancio

L'UTILIZZO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Se il bilancio utilizza il risultato presunto, entro il 31 gennaio, **la Giunta verifica l'importo delle quote vincolate sulla base di un preconsuntivo e aggiorna l'allegato concernente il risultato di amministrazione presunto.**

Se il prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto 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, ai risultati evidenziati dal prospetto.

L'UTILIZZO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

In assenza della verifica e dell'eventuale aggiornamento del prospetto riguardante il risultato di amministrazione presunto sulla base dei risultati di preconsuntivo al 31 gennaio:

- **si provvede immediatamente a variare il bilancio di previsione per eliminare la quota del risultato di amministrazione presunto eventualmente già utilizzata**
- **non possono essere effettuate variazioni al bilancio che applicano quote vincolate o accantonate del risultato di amministrazione presunto**

L'UTILIZZO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

- L'utilizzo della quota vincolata o accantonata del risultato di amministrazione è consentito anche in caso di esercizio provvisorio, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente.
- A tal fine, la Giunta 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 pre-consuntivo dell'esercizio precedente, secondo le stesse modalità previste per l'ordinario utilizzo delle quote vincolate.

L'UTILIZZO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

- Nel corso dell'esercizio provvisorio, se il prospetto del risultato di amministrazione presunto aggiornato sulla base dei dati di preconsuntivo evidenzia un disavanzo di amministrazione (è negativa la lettera E della sezione 2 dell'allegato a) al bilancio), non è possibile proseguire la gestione secondo le regole dell'esercizio provvisorio
- In tal caso è necessario che l'ente proceda all'immediata approvazione del bilancio di previsione, iscrivendo tra le spese il disavanzo da ripianare. Nelle more dell'approvazione del bilancio di previsione, la gestione prosegue secondo le regole della gestione provvisoria

ALLEGATI AL PROSPETTO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Al prospetto relativo alla dimostrazione del risultato di amministrazione presunto presunto sono aggiunti tre prospetti analitici riguardanti:

- **a/1 - la quota accantonata**
- **a/2 - la quota vincolata**
- **a/3 - la quota destinata agli investimenti**

ALLEGATI AL PROSPETTO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

L'allegato a/1 elenca analiticamente le risorse presunte accantonate nel risultato di amministrazione presunto e deve essere redatto obbligatoriamente nel caso in cui il bilancio di previsione sia approvato nel corso del primo esercizio considerato nel bilancio e preveda l'utilizzo delle quote accantonate del risultato di amministrazione presunto

ALLEGATI AL PROSPETTO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

L'allegato a/2 elenca analiticamente le risorse vincolate presunte rappresentate nel risultato di amministrazione presunto e deve essere redatto obbligatoriamente nel caso in cui il bilancio di previsione preveda l'utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione presunto

ALLEGATI AL PROSPETTO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

L'allegato a/3 elenca analiticamente le risorse destinate agli investimenti rappresentate nel risultato di amministrazione presunto e deve essere redatto obbligatoriamente nel caso in cui il bilancio di previsione preveda l'utilizzo delle quote destinate agli investimenti del risultato di amministrazione

ALLEGATI AL PROSPETTO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Le risorse destinate agli investimenti sono utilizzabili solo a seguito dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente

Nel caso di approvazione del bilancio di previsione successiva all'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, l'allegato a/3 è compilato sulla base dei dati di rendiconto

ALLEGATI AL PROSPETTO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

La nota integrativa **riepiloga e illustra** gli elenchi analitici delle quote vincolate, accantonate e destinate agli investimenti che compongono il risultato di amministrazione presunto di cui agli allegati a/1, a/2 e a/3:

ALLEGATI AL PROSPETTO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

- evidenziando gli utilizzi anticipati delle quote del risultato di amministrazione presunto effettuati nel rispetto delle norme e dei principi contabili. **Gli enti in disavanzo (che presentano un importo negativo della lettera E del prospetto riguardante il risultato di amministrazione presunto) individuano l'importo del risultato di amministrazione presunto che possono applicare al bilancio di previsione, nel rispetto dell'articolo 1, commi 897 – 900, della legge n. 145 del 2018;**
- descrivendo con riferimento alle componenti più rilevanti l'utilizzo dei fondi e delle entrate vincolate e destinate del risultato di amministrazione presunto, previsto nel bilancio di previsione, nel rispetto dei vincoli e delle finalità degli accantonamenti.

ALLEGATI AL PROSPETTO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

il paragrafo 9.2. è stato così integrato “L'utilizzo delle quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione da parte degli enti in disavanzo (**che presentano un importo negativo della lettera E** del prospetto riguardante il risultato di amministrazione dell'esercizio precedente), **è consentito per un importo non superiore a quello di cui alla lettera A del medesimo prospetto riguardante il risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, al netto della quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo anticipazione di liquidità, incrementato dell'importo del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione. Per gli anni 2019 e 2020 le regioni a statuto ordinario utilizzano le quote accantonate e vincolate del risultato di amministrazione senza operare la nettizzazione del fondo anticipazione di liquidità.**

ARTICOLO 1, COMMI 897 – 900, DELLA LEGGE N. 145 DEL 2018

Nel caso in cui l'importo della lettera A dell'allegato riguardante il risultato di amministrazione risulti negativo o inferiore alla quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e al fondo anticipazione di liquidità, gli enti possono applicare al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione per un importo **non** superiore a quello del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di **previsione**. La quota accantonata del risultato di amministrazione nel fondo anticipazione di liquidità di cui all'articolo 1, commi 692 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, e di cui all'articolo 1, comma 907, della legge è applicata al bilancio anche da parte degli enti in disavanzo. **Nelle more dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, ai fini della determinazione della quota del risultato di amministrazione applicabile al bilancio di previsione, gli enti in disavanzo fanno riferimento al prospetto riguardante il risultato di amministrazione presunto allegato al bilancio di previsione.**

ARTICOLO 1, COMMI 897 – 900, DELLA LEGGE N. 145 DEL 2018

In caso di esercizio provvisorio, si fa riferimento al prospetto di verifica del risultato di amministrazione effettuata sulla base dei dati di preconsuntivo di cui all'articolo 42, comma 9, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, per le regioni e di cui all'articolo 187, comma 3-quater, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, per gli enti locali.

Gli enti in ritardo nell'approvazione dei propri rendiconti non possono applicare al bilancio di previsione le quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione. Tale disposizione si applica alle Regioni e alle Province autonome di Trento e di Bolzano in caso di ritardo nell'approvazione del rendiconto da parte della Giunta per consentire la parifica delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti.”;

ALLEGATI AL PROSPETTO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Nella nota integrativa sono altresì riportati gli elenchi analitici dei capitoli di spesa finanziati da un unico capitolo di entrata vincolata o da un unico capitolo di entrata destinata agli investimenti, che negli allegati a/2 e a/3 sono stati aggregati in un'unica voce

L'elenco analitico di tali capitoli segue gli schemi previsti per gli allegati a/2 e a/3.

Tali indicazioni non sono obbligatorie nei casi in cui l'ente non è tenuto ad allegare gli elenchi analitici

FAQ N. 39 ARCONET

Nello schema di rendiconto di gestione a differenza di quanto previsto nel prospetto a/2, relativo all'elenco analitico delle risorse vincolate nel risultato di amministrazione, nel prospetto a/3, relativo all'elenco analitico delle risorse destinate agli investimenti nel risultato di amministrazione, **non è stata prevista una colonna dedicata alla cancellazione nell'esercizio N di impegni finanziati da FPV in c/capitale**, a seguito dell'approvazione del rendiconto N-1, le cui economie contribuiscono positivamente al risultato di amministrazione destinato agli investimenti. In quale colonna deve essere indicata?

Si richiama preliminarmente il principio contabile applicato concernente la programmazione e in particolare il punto 13.7.3, che disciplina puntualmente la modalità di redazione dell'allegato a/3 riferito all'elenco analitico delle risorse destinate agli investimenti nel risultato di amministrazione, e per comodità parzialmente si riporta:

SEGUE FAQ N. 39 ARCONET

“ ...

lettera c) - *“Impegni eserc. N finanziati da entrate destinate accertate nell'esercizio o da quote destinate del risultato di amministrazione”*: deve essere indicato *l'importo* degli impegni imputati all'esercizio cui il rendiconto si riferisce finanziati da entrate destinate agli investimenti accertate nell'esercizio o da quote del risultato di amministrazione destinate agli investimenti. La voce non comprende gli impegni finanziati dal fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata, da entrate accertate libere e dall'avanzo libero;

lettera d) - *“Fondo plurien. vinc. al 31/12/N finanziato da entrate destinate accertate nell'esercizio o da quote destinate del risultato di amministrazione”*: deve essere indicato *l'ammontare complessivo* degli stanziamenti definitivi riguardanti il fondo pluriennale di spesa finanziati da entrate destinate agli investimenti accertate nell'esercizio e dalla quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti. La voce non comprende le quote del fondo pluriennale vincolato di spesa finanziate dal fondo pluriennale di entrata, da entrate accertate libere e dall'avanzo libero;

...”

SEGUE FAQ N. 39 ARCONET

Per quanto sopra richiamato si precisa che **nella colonna (c), dell'allegato a/3 in parola, non devono essere rappresentati** gli impegni finanziati dal fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata, da entrate accertate libere e dall'avanzo libero mentre nella colonna (d), dello stesso allegato, **non devono essere indicate** le quote del fondo pluriennale vincolato di spesa finanziate dal fondo pluriennale di entrata da entrate accertate libere e dall'avanzo libero.

Le eventuali cancellazioni di impegni nell'esercizio N, finanziati dal fondo pluriennale vincolato finanziato da entrate destinate agli investimenti, dopo l'approvazione del rendiconto dell'esercizio N-1 non reimpegnati nell'esercizio N **devono essere rappresentati nella colonna (c) dell'allegato a/3 che risulterà pertanto ridotta di pari importo determinando un pari incremento delle risorse destinate agli investimenti al 31 dicembre dell'esercizio N.**

SEGUE FAQ N. 39 ARCONET

Non devono essere indicate le cancellazioni degli impegni effettuate prima dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente.

Da ultimo si precisa che al fine di garantire la coerenza dei dati nello schema di rendiconto e la continuità tra esercizi, il principio contabile applicato sopra richiamato, precisa che **la colonna (a) del prospetto in parola deve essere uguale all'ammontare della medesima entrata destinata agli investimenti della lettera (f) dell'allegato a/3 del rendiconto dell'esercizio precedente.**

Solo in caso di revisione, della composizione del risultato di amministrazione all'inizio dell'esercizio (vincolati, accantonati e destinati agli investimenti), i dati della colonna (a) possono non corrispondere ai dati dell'ultima colonna (f) dell'allegato a/3 del rendiconto dell'esercizio precedente.

FAQ N. 42

Il principio contabile applicato concernente la programmazione precisa che gli allegati a/1, a/2 e a/3 devono essere redatti obbligatoriamente nel caso in cui il bilancio di previsione preveda l'utilizzo della quota accantonata e/o vincolata che compongono il risultato di amministrazione presunto, nel rispetto di quanto previsto dall'art. n. 42 comma 9 del d.lgs. n. 118 del 2011 e dell'art. 187, commi 3 e 3 quinquies del TUEL.

Nel caso in cui un ente non redige gli allegati a/1, /2 e a/3 deve comunque inviare alla BDAP lo schema di bilancio comprensivo di tali allegati?

FAQ N. 42

Un ente che non prevede l'utilizzo delle quote che compongono il risultato di amministrazione presunto e che pertanto non è tenuto a redigere gli allegati a/1 a/2 e a/3 **non deve comprenderli nel proprio schema di bilancio e pertanto non devono essere inviati alla BDAP.**

La presenza di tali allegati nell'istanza xbrl, non valorizzati o valorizzati tutti a zero, comporta l'applicazione dei controlli di coerenza, da parte del sistema BDAP, con la conseguente segnalazione di errore.

FAQ N. 43

L'articolo 154 comma 2 del disegno di legge di bilancio 2021 prevede, tra l'altro, che le risorse del fondo per l'esercizio delle funzioni degli enti locali di cui all'articolo 106 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, come rifinanziato dall'articolo 39 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, e quelle del fondo per l'esercizio delle funzioni delle regioni e delle province autonome di cui all'articolo 111, comma 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, **non utilizzate alla fine di ciascun esercizio confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione. Come devono essere rappresentate tali risorse nel nuovo allegato a/2 previsto sia negli schemi di bilancio di previsione sia negli schemi di rendiconto di gestione?**

FAQ N. 43

Per rappresentare le risorse vincolate, di cui alla domanda, nell'allegato a/2 degli schemi di bilancio si deve far riferimento al principio contabile applicato concernente la programmazione che illustra dettagliatamente la corretta modalità di redazione di tale allegato con specifico riferimento al bilancio di previsione e al rendiconto di gestione.

In particolare sia il punto 9.7.2, per il bilancio di previsione, sia il punto 13.7.2, per il rendiconto di gestione, del principio contabile applicato richiamato precisano che quando l'entrata vincolata finanzia più capitoli di spesa gli importi relativi ai singoli capitoli di spesa sono aggregati e riferiti ad un unico oggetto della spesa. Lo stesso principio contabile applicato prevede che l'elenco analitico di tali capitoli di spesa è riportato nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione, seguendo lo schema dell'allegato a/2.

FAQ N. 44

Il principio contabile applicato concernente la programmazione precisa che gli allegati a/1, a/2 e a/3 devono essere redatti obbligatoriamente nel caso in cui il bilancio di previsione preveda l'utilizzo della quota accantonata e/o vincolata che compongono il risultato di amministrazione presunto, nel rispetto di quanto previsto dall'art. n. 42 comma 9 del d.lgs. n. 118 del 2011 e dell'art. 187, commi 3 e 3 quinquies del TUEL. Nel caso di utilizzo della quota accantonata limitatamente al Fondo anticipazioni di liquidità è obbligatorio redigere l'allegato a/1 al bilancio di previsione?

L'allegato a/1 al bilancio di previsione non deve essere redatto se l'ente applica anticipatamente l'avanzo accantonato per la sola quota relativa all'utilizzo del fondo anticipazione di liquidità in attuazione dell'art. 39-ter del decreto-legge n. 162, convertito nella legge 28 febbraio 2020, n. 8 per gli enti locali e dell'art. 1, commi 692 e seguenti della legge n. 208 del 2015 per le Regioni e le Province autonome.

SEGUE FAQ N. 44

Questa previsione può essere soddisfatta con un esplicito rinvio, sia nella Nota integrativa sia nella Relazione sulla gestione:

- per gli enti locali alla certificazione prevista dall'articolo 39 comma 2 del decreto-legge n. 104/2020, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 126/2020 e dall'art. 154, comma 6, del disegno di legge di bilancio 2021;
- per le regioni e le province autonome alla verifica a consuntivo prevista dall'articolo 111, commi 2-quater e 2-septies, del decreto-legge 34/2020 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 77/2020 e dall'art. 154, commi 3 e 4, del disegno di legge di bilancio 2021.

Con particolare riferimento alle risorse vincolate, di cui alla domanda, **nella colonna c) dell'allegato a/2 al bilancio di previsione è indicato l'importo del loro presunto dell'utilizzo (maggiori spese e minori entrate) che gli Enti locali prevedono di certificare ai sensi del richiamato articolo 39 comma 2 del decreto-legge n. 104/2020 e le Regioni e le Province autonome prevedono di verificare ai sensi dell'articolo 111, commi 2-quater e 2-septies, del decreto-legge 34/2020, mentre l'utilizzo delle altre risorse vincolate è indicato nelle righe del prospetto a/2 dedicate a ciascuna entrata vincolata.**



LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Dott.ssa Paola Mariani

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Sono in disavanzo di amministrazione gli enti con un risultato di amministrazione di importo insufficiente a comprendere le relative quote vincolate, destinate ed accantonate.

Il disavanzo di amministrazione da ripianare è pari all'importo negativo della lettera E dell'allegato riguardante il risultato di amministrazione. Nel caso in cui il legislatore abbia autorizzato specifiche modalità di ripiano di singole quote del disavanzo di amministrazione, nella nota illustrativa e nella relazione sulla gestione è descritta la composizione del disavanzo tra tali componenti e la composizione delle relative quote di ripiano da applicare agli esercizi considerati nel bilancio di previsione.

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Il disavanzo di amministrazione accertato a seguito dell'approvazione del rendiconto, al netto del debito autorizzato e non contratto, è tempestivamente applicato al bilancio iscrivendone l'intero importo nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione in corso di gestione, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare.

La mancata variazione di bilancio che, in corso di gestione, applica al bilancio il disavanzo accertato nel rendiconto della gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto.

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

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Per il recupero della quota del disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto è iscritta in bilancio una apposta voce, distinta rispetto a quella riguardante il disavanzo derivante dalla gestione, denominata “Disavanzo derivante dal debito autorizzato e non contratto”. A fronte di tale voce, in entrata è iscritto uno stanziamento di importo corrispondente riguardante le accensioni di prestiti, che sarà oggetto di accertamento in presenza di effettive esigenze di cassa.

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

È applicato al bilancio di previsione anche il disavanzo di amministrazione presunto accertato in occasione dell'approvazione del medesimo bilancio di previsione.

A seguito dell'approvazione del rendiconto e dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, si provvede alle iniziative necessarie al ripiano del disavanzo definitivamente accertato.

Nel rispetto del principio della prudenza, nelle more dell'approvazione del rendiconto della gestione, è applicato al bilancio di previsione in gestione anche l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione presunto accertato nel corso dell'esercizio, ad esempio in occasione dall'approvazione del rendiconto da parte della giunta regionale.

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Il disavanzo di amministrazione **può** essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione in ogni caso non oltre la durata della consiliatura/legislatura regionale, **contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo.**

Se la consiliatura/legislatura regionale, ad esempio, termina nel corso del secondo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il disavanzo di amministrazione deve essere ripianato entro tale secondo esercizio.

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Nei casi in cui la legge prevede l'adozione di un piano di rientro per il ripiano pluriennale del disavanzo di amministrazione, **la deliberazione che approva il piano di rientro contiene:**

- a) l'importo del disavanzo complessivo e l'importo del disavanzo oggetto del piano di rientro. **Se approvato con riferimento ad un disavanzo di amministrazione presunto, il piano di rientro è aggiornato in occasione dell'approvazione del rendiconto;**
- b) l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo di amministrazione,
- c) la descrizione delle iniziative che si prevede di assumere per recuperare il disavanzo. Ai fini del rientro possono essere utilizzate tutte 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;
- d) la durata del piano di rientro e l'importo della quota annuale del ripiano, individuati nel rispetto di quanto previsto dalle norme di legge che autorizzano il ripiano pluriennale. Le quote annuali del ripiano sono applicate al bilancio di previsione iscrivendole, prima delle spese, in ciascuno degli esercizi del bilancio;
- e) l'individuazione puntuale, distintamente per ciascun esercizio, delle entrate e delle economie di spesa destinate al ripiano del disavanzo;
- f) l'impegno formale di evitare la formazione di ogni ulteriore potenziale disavanzo.

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

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

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

La relazione del primo semestre **può** essere allegata alla variazione di assestamento se approvata entro il termine previsto dall'art. 50, comma 1, del presente decreto per le regioni, le province autonome, e i loro organismi ed enti strumentali, e dall'art. 175, comma 8, del decreto legislativo n. 267 del 2000 per gli enti locali e i loro organismi ed enti strumentali.

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

La relazione di fine esercizio **può** essere inserita nella Relazione sulla gestione al rendiconto.

Il piano di rientro che individua puntualmente i maggiori accertamenti e/o i minori impegni che si prevede di registrare a seguito dell'attuazione del piano di rientro nel corso di ciascun esercizio, consente di verificare l'importo del disavanzo ripianato annualmente e di distinguerlo dall'eventuale ulteriore disavanzo che potrebbe formarsi nel corso di ciascun esercizio.

Le informazioni necessarie per tale verifica possono essere riportate anche nella Nota integrativa al bilancio di previsione

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Il piano di rientro non realizzato, in tutto o in parte, nel corso di un esercizio, che ha determinato il mancato ripiano, totale o parziale, del disavanzo previsto per tale esercizio, **deve essere aggiornato nel rispetto dei limiti di durata del piano originale. Il piano è aggiornato con le stesse modalità previste per la sua approvazione. Il piano di rientro non aggiornato non è in condizione di svolgere la propria funzione e non può continuare ad autorizzare il ripiano pluriennale del disavanzo.**

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Se in occasione dell'approvazione del rendiconto il disavanzo di amministrazione non è migliorato rispetto al disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente di un importo almeno pari a quello definitivamente iscritto alla voce "Disavanzo di amministrazione" del bilancio di previsione per il medesimo esercizio, le quote del disavanzo applicate al bilancio e non recuperate sono interamente applicate al primo esercizio del bilancio di previsione in corso di gestione, in aggiunta alle quote del recupero previste dai piani di rientro in corso di gestione con riferimento a tale esercizio, mentre l'eventuale ulteriore disavanzo è ripianato dagli enti locali secondo le modalità previste dall'ultimo periodo dell'articolo 188, comma 1, del TUEL, non oltre la scadenza del piano di rientro in corso, e dalle Regioni negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura/legislatura regionale.

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

A tal fine:

a) è considerato ripianato il disavanzo applicato in via definitiva al bilancio di previsione per il quale, nel corso dell'esercizio, sono state pienamente realizzate le operazioni individuate nel relativo piano di rientro, per un importo pari ai maggiori accertamenti di entrata e ai minori impegni registrati nelle scritture contabili se puntualmente previsti nel piano di rientro (o nella Nota integrativa al bilancio di previsione).

Ai fini della compilazione delle tabelle di cui ai paragrafi 9.11.7 e 13.10.3 del principio applicato della programmazione (allegato 4/1), le quote del disavanzo ripianato sono attribuite alla componente del disavanzo cui il piano di rientro si riferisce;

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

- b) **il disavanzo non ripianato** è pari alla differenza tra l'importo iscritto in via definitiva alla voce “Disavanzo di amministrazione” nel bilancio di previsione per l'esercizio cui il rendiconto si riferisce e il disavanzo ripianato di cui alla lettera a), salvo(quanto previsto dal paragrafo 9.2.28 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria);
- c) **l'ulteriore disavanzo** è costituito dal nuovo disavanzo formatosi nel corso dell'esercizio, indicato come “Disavanzo dell'esercizio N” nei prospetti di cui al paragrafo 13.10.3 del principio contabile applicato concernente la programmazione

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

paragrafo 9.2.28 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria :

Nei casi in cui non è possibile verificare la realizzazione degli accertamenti di entrata e delle economie di spesa previsti nel piano di rientro, il disavanzo ripianato è pari alla riduzione del disavanzo rappresentato dalla lettera E dell'allegato al rendiconto concernente il risultato di amministrazione rispetto a quello della lettera E del rendiconto dell'esercizio precedente. Ai fini della compilazione delle tabelle di cui al paragrafo 13.10.3 del principio contabile applicato concernente la programmazione (allegato 4/1), le quote del disavanzo ripianato sono attribuite alle componenti del disavanzo di amministrazione in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso.

Le Regioni e le Province autonome verificano la riduzione del risultato di amministrazione rispetto al risultato di amministrazione dell'esercizio precedente al netto delle rispettive quote del disavanzo da debito autorizzato e non contratto.

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Anche con riferimento al disavanzo di amministrazione presunto, se non è migliorato rispetto al risultato di amministrazione dell'esercizio precedente di un importo almeno pari a quello iscritto alla voce "Disavanzo di amministrazione" del precedente bilancio di previsione per il medesimo esercizio, le quote del disavanzo applicate al bilancio e presumibilmente non recuperate sono interamente applicate al primo esercizio del bilancio di previsione nel quale è stato determinato il risultato di amministrazione presunto, in aggiunta alle quote del recupero previste dai piani di rientro in corso di gestione con riferimento a tale esercizio, mentre l'eventuale ulteriore disavanzo presunto è ripianato dagli enti locali secondo le modalità previste dall'ultimo periodo dell'articolo 188, comma 1, del TUEL, non oltre la scadenza del piano di rientro in corso, e dalle Regioni negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura/legislatura regionale.

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Nei casi in cui non è ancora possibile verificare la realizzazione degli accertamenti di entrata e delle economie di spesa previsti nel piano di rientro, il disavanzo ripianato è pari alla riduzione del disavanzo rappresentato dalla lettera E dell'allegato al bilancio concernente il risultato di amministrazione rispetto a quello della lettera E del rendiconto dell'esercizio precedente. **Se il rendiconto dell'esercizio precedente non è ancora stato approvato si fa riferimento al rendiconto approvato in Giunta o a dati di preconsuntivo.** Ai fini della compilazione delle tabelle di cui al paragrafo 9.11.7 del principio contabile applicato concernente la programmazione (allegato 4/1), le quote del disavanzo ripianato alle componenti del disavanzo di amministrazione in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso.

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Il disavanzo di amministrazione di un esercizio non applicato al bilancio e non ripianato a causa della tardiva approvazione del rendiconto o di una successiva rideterminazione del disavanzo già approvato, ad esempio a seguito di sentenza, **è assimilabile al disavanzo non ripianato di cui alla lettera b) del paragrafo 9.2.26**, ed è ripianato applicandolo per l'intero importo all'esercizio in corso di gestione. Sono escluse dall'applicazione del principio le sentenze che comportano la formazione di nuove obbligazioni giuridiche per le quali non era possibile effettuare accantonamenti. **E' tardiva l'approvazione del rendiconto che non consente l'applicazione del disavanzo al bilancio dell'esercizio successivo a quello in cui il disavanzo si è formato.**

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Il disavanzo di amministrazione applicato al bilancio e non ripianato nell'esercizio precedente a causa del mancato trasferimento di somme dovute da altri livelli di governo **a seguito di sentenze della Corte costituzionale o di sentenze esecutive di altre giurisdizioni può essere ripianato nei tre esercizi successivi, in quote costanti, con altre risorse dell'ente ovvero in ragione dell'esigibilità dei suddetti trasferimenti secondo il piano di erogazione delle somme comunicato formalmente dall'ente erogatore, anche mediante sottoscrizione di apposita intesa. In ogni caso resta fermo il termine dei tre esercizi per il ripiano del disavanzo, mentre non si applica il limite della durata della consiliatura/legislatura regionale.**

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Il disavanzo di amministrazione ripianato nel corso di un esercizio per un importo superiore a quello applicato al bilancio, **determinato dall'anticipo delle attività previste nel piano di rientro** e dalla registrazione dei maggiori accertamenti o dei minori impegni previsti nel bilancio negli esercizi successivi in attuazione del piano di rientro, **può non essere applicato al bilancio degli esercizi successivi.**

Pertanto, **gli enti che hanno approvato un piano di rientro che individua le attività da adottare annualmente e preveda i relativi maggiori accertamenti o minori impegni, alla fine di ciascun esercizio possono:**

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

- a) **quantificare** il maggiore ripiano del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente rispetto a quello applicato in via definitiva al bilancio di previsione;
- b) **verificare** se tale maggiore ripiano è determinato dall'anticipo delle attività previste nel piano di rientro per gli esercizi successivi;
- c) **ridurre** il disavanzo da ripianare negli esercizi successivi per un importo pari al maggiore ripiano che rispetta la condizione di cui alla lettera b).

Nel caso in cui non sia possibile riferirlo ai piani di rientro, **il maggiore ripiano del disavanzo è attribuito alle componenti del disavanzo di amministrazione in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso**, nei limiti delle quote previste nell'esercizio successivo e seguenti e restano ferme le modalità di ripiano previste nei piani di rientro, che termineranno prima del previsto

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

DL n. 18 del 2020 coordinato con la L. n.27 del 24 aprile 2020 ART n. 111 comma 4-bis

((Il disavanzo di amministrazione degli enti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, ripianato nel corso di un esercizio per un importo superiore a quello applicato al bilancio, determinato dall'anticipo delle attività previste nel relativo piano di rientro riguardanti maggiori accertamenti o minori impegni previsti in bilancio per gli esercizi successivi in attuazione del piano di rientro, può non essere applicato al bilancio degli esercizi successivi.))

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Il DL n. 18 del 2020, come coordinato con la legge di conversione 24 aprile 2020 n. 27, prevede all'articolo 111 comma 4-bis che “ Il disavanzo di amministrazione degli enti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, ripianato nel corso di un esercizio per un importo superiore a quello applicato al bilancio, determinato dall'anticipo delle attività previste nel relativo piano di rientro riguardanti maggiori accertamenti o minori impegni previsti in bilancio per gli esercizi successivi in attuazione del piano di rientro, può non essere applicato al bilancio degli esercizi successivi “.

Nel comma 4-bis dell'art. 111 sopra riportato il disavanzo ripianato per un importo superiore a quello applicato al bilancio si deve intendere riferito solo a quello determinato nell'esercizio precedente o a quello complessivamente determinato con riferimento a tutti gli esercizi precedenti considerati nel piano di rientro?

L'articolo 111 comma 4-bis del DL n. 18 del 2020, come coordinato con la legge di conversione 24 aprile 2020 n. 27, quando fa riferimento al disavanzo ripianato per un importo superiore a quello applicato al bilancio indica quello ripianato nel corso di un esercizio, intendendo riferirsi a quello precedente, per consentire agli enti, in sede di approvazione del bilancio di previsione, o di variazione del bilancio, di applicare come “Ripiano disavanzo” un importo ridotto del maggiore recupero, come definito dalla norma.

La norma detta la corretta modalità di determinazione del maggior recupero considerando solo quello che può essere riferito ai maggiori accertamenti o ai minori impegni previsti per l'attuazione del piano di rientro approvato.

L'applicabilità della norma pertanto presuppone che gli enti abbiano approvato un piano di rientro che individui le attività da adottare annualmente e preveda i relativi maggiori accertamenti o minori impegni.

Solo l'approvazione di un piano di rientro così dettagliato garantisce infatti la verifica dell'effettivo anticipo del recupero previsto e la sua determinazione.

La norma non si applica al ripiano del disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui di cui all'art. 3, comma 7, del d.lgs. 118 del 2011, che non è correlato ad un piano di rientro.

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Nota illustrativa

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 intende assumere al riguardo.**

Nella Nota illustrativa possono essere individuati i maggiori accertamenti e/o i minori impegni che si prevede di registrare nel corso di ciascun esercizio in attuazione degli eventuali piani di rientro adottati. **Tale indicazione consente annualmente di verificare il ripiano del disavanzo effettuato e di individuare l'eventuale ulteriore disavanzo che potrebbe formarsi nel corso di ciascun esercizio.**

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Nota illustrativa

Gli enti che erano già in disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente illustrano altresì le attività svolte per il ripiano di tale disavanzo, segnalando se l'importo del disavanzo presunto al 31 dicembre è migliorato rispetto a quello risultante nell'esercizio precedente di un importo almeno pari a quello iscritto in via definitiva nel precedente bilancio di previsione alla voce "Disavanzo di amministrazione.

Nel caso in cui tale miglioramento non sia stato realizzato, la Nota integrativa indica l'importo del disavanzo applicato al precedente bilancio di previsione che non è stato ripianato, distinguendolo dall'eventuale ulteriore disavanzo presunto formatosi nel corso dell'esercizio, secondo le modalità previste dal paragrafo 9.2.27 del principio applicato della contabilità finanziaria (allegato 4/2).

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

ANALISI DEL DISAVANZO PRESUNTO	COMPOSIZIONE DEL DISAVANZO PRESUNTO				
	ALLA DATA DI RIFERIMENTO DELL'ULTIMO RENDICONTO APPROVATO ⁽¹⁾ (a)	DISAVANZO PRESUNTO (b) ⁽²⁾	DISAVANZO RIPIANATO NEL PRECEDENTE ESERCIZIO (c) = (a) - (b) ⁽³⁾	QUOTA DEL DISAVANZO DA RIPIANARE NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE ⁽⁴⁾ (d)	RIPIANO DISAVANZO NON EFFETTUATO NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE (e) = (d) - (c) ⁽⁵⁾
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					
Disavanzo da ripianare secondo le procedure previste dall'art. 243-bis del TUEL ⁽⁷⁾					
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					

(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 precosuntivo

(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

(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

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

MODALITA' COPERTURA DEL DISAVANZO	COMPOSIZIONE DISAVANZO PRESUNTO ⁽⁵⁾	COPERTURA DEL DISAVANZO PRESUNTO PER ESERCIZIO			
		Esercizio N ⁽⁶⁾	Esercizio N+1	Esercizio N+2	Esercizi successivi
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					
Disavanzo da ripianare secondo le procedure previste dall'art. 243-bis del TUEL ⁽⁷⁾					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio precedente					.
Totale					

(5) Corrisponde alla colonna (b) della tabella precedente

(6) Comprende la quota del disavanzo non ripianata nell'esercizio precedente, secondo le modalità previste dalle norme.

(7) Solo per gli enti che hanno fatto ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale approvata dalla competente sezione regionale della Corte dei conti.

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Relazione sulla gestione

Gli enti in disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio descrivono nella Relazione sulla gestione **le cause** che hanno determinato tale risultato, **gli interventi assunti** in occasione dell'accertamento del disavanzo di amministrazione presunto o di successive rideterminazioni del disavanzo di amministrazione presunto, e **le iniziative che si intende assumere** a seguito dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo.

Gli enti che erano già in disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente **illustrano** altresì le attività svolte nel corso dell'esercizio per il ripiano di tale disavanzo, segnalando se l'importo del disavanzo al 31 dicembre è migliorato rispetto a quello risultante nell'esercizio precedente di un importo almeno pari a quello iscritto in via definitiva nel bilancio di previsione alla voce "Disavanzo di amministrazione.



LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

Relazione sulla gestione

Nel caso in cui tale miglioramento non sia stato realizzato, la Relazione sulla gestione indica l'importo del disavanzo applicato al bilancio di previsione (alla voce “Disavanzo di amministrazione) che non è stato ripianato, distinguendolo dall'eventuale importo dell'ulteriore disavanzo formatosi nel corso dell'esercizio, secondo le modalità previste dal paragrafo 9.2.26 del principio applicato della contabilità finanziaria (allegato 4/2).

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

VERIFICA RIPIANO DELLE COMPONENTI DEL DISAVANZO AL 31 DICEMBRE N	DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE AL 31/12/n-1 (a) ⁽¹⁾	DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE AL 31/12/N (b) ⁽²⁾	DISAVANZO RIPIANATO NEL CORSO DELL'ESERCIZIO N (c) = (a) - (b) ⁽³⁾	DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE ISCRITTO IN SPESA NELL'ESERCIZIO N ⁽⁴⁾ (d)	RIPIANO DISAVANZO NON EFFETTUATO NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE (e) = (d) - (c) ⁽⁵⁾
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto N-1 (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					
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 N					
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto formatosi nell'esercizio N (solo per le regioni e le Province autonome)					
Totale					

LA DISCIPLINA DEL DISAVANZO

MODALITA' APPLICAZIONE DEL DISAVANZO AL BILANCIO DI PREVISIONE N-1 - N+3	COMPOSIZIONE DISAVANZO AL 31/12/N ⁽⁶⁾	COPERTURA DEL DISAVANZO PER ESERCIZIO			
		Esercizio N+1 ⁽⁷⁾	Esercizio N+2	Esercizio N+3	Esercizi successivi
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto N-1 (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					
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 N					
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto formatosi nell'esercizio N (solo per le regioni e le Province autonome)					-
Totale					

(1) Il totale corrisponde all'importo di cui alla lettera E dell'allegato a) al rendiconto dell'esercizio precedente (se negativo)

(2) Il totale corrisponde all'importo di cui alla lettera E dell'allegato a) al rendiconto (se negativo)

(3) Indicare solo importi positivi (che rappresentano di avanzo effettivamente ripianato)

(4) Indicare gli importi definitivi iscritti nella spesa del conto del bilancio come "Disavanzo di amministrazione", distintamente per le varie componenti che compongono il disavanzo, nel rispetto della legge.

(5) Indicare solo importi positivi

(6) Corrisponde alla colonna (b) della tabella precedente

(7) Comprende la quota del disavanzo non ripianata nell'esercizio precedente, secondo le modalità previste dalle norme.



RINGRAZIO PER L'ATTENZIONE

Dott.ssa Paola Mariani