

Equilibri di bilancio

# Proposta di aggiornamento del “Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione”. Focus sull’area gestionale di formazione del risultato

di Vincenzo Cordaro - Specialista in discipline economiche e finanziarie della Regione Emilia-Romagna, Docente presso istituto di formazione e Assegnista di ricerca in materia di contabilità e bilanci delle aziende pubbliche

L’XI decreto correttivo della riforma contabile ha introdotto i parr. 9.7.1, 9.7.2 e 9.7.3 dell’allegato 4/1 al D.Lgs. n. 118/2011. Tali paragrafi disciplinano i nuovi tre prospetti per la determinazione degli equilibri di bilancio individuati dal decreto correttivo, tutti rappresentati all’interno del ‘Quadro generale riassuntivo’ del rendiconto di esercizio. Essi sono altresì riportati all’interno dell’allegato denominato ‘Verifica equilibri’. Nello specifico si tratta dell’equilibrio finale (w1) peraltro già esistente, l’equilibrio di bilancio (w2) e l’equilibrio complessivo (w3).

Ciò che caratterizza questa “nuova” determinazione degli equilibri è la bipartizione dei medesimi (equilibrio finale, di bilancio e complessivo) in parte corrente e conto capitale.

Muovendo da tale impostazione si cercherà di proporre, per coerenza logica, un prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione che ponga il focus sull’area gestionale, corrente e conto capitale, di formazione del risultato.

### Inquadramento della tematica

Come già anticipato l’XI decreto correttivo della riforma contabile ha introdotto i parr. 9.7.1, 9.7.2 e 9.7.3 dell’allegato 4/1 al D.Lgs. n. 118/2011 che disciplinano i nuovi tre prospetti per la determinazione degli equilibri di bilancio degli Enti locali.

Giova evidenziare che, tali prospetti, seppur facenti parte integrante del rendiconto della gestione, vengono disciplinati nell’ambito del principio contabile applicato 4/1 al D.Lgs. n. 118/2011 inerente alla “programmazione”.

Questa apparente ingerenza, di strumenti di rendicontazione nell’ambito del principio contabile relativo alla “programmazione”, viene chiarita leggendo il titolo del par. 9.7 di suddetto principio, rubricato “La tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto”.

Da tale paragrafo discendono i sotto-paragrafi 9.7.1, 9.7.2 e 9.7.3 riguardanti rispettivamente l’elenco analitico delle risorse accantonate, vincolate e destinate “rappresentate nel prospetto del risultato di amministrazione presunto”.

Il riferimento al risultato di amministrazione presunto attiene al fatto che tali prospetti analitici vanno redatti obbligatoriamente nel caso in cui il bilancio di previsione prevede l’utilizzo delle quote accantonate, vincolate o destinate del risultato.

Il riferimento specifico al bilancio di previsione “giustificata”, seppur con una grande forzatura, l’inserimento della disciplina inerente alla redazione di prospetti di natura consuntiva all’interno del principio contabile della programmazione.

Diverso è il caso riguardante il par. 13.7 del medesimo principio contabile 4/1 della programmazione, rubricato: “La tabella dimostrativa del risultato di amministrazione”.

Emerge in modo chiaro l'incongruenza esistente tra il principio contabile attinente alla programmazione e parte del suo contenuto che, come in questo caso, disciplina documenti e allegati che caratterizzano l'attività di rendicontazione dell'ente.

A dire il vero, nel *corpus* dei principi contabili per il settore pubblico manca del tutto un principio applicato che disciplini l'attività di rendicontazione, o meglio di *accountability*. Il Legislatore ha preferito inserire un apposito paragrafo, il n. 13, rubricato “Il rendiconto della gestione” all'interno del principio contabile della programmazione, piuttosto che dedicare all'attività di rendicontazione un apposito principio.

Questa scelta contrasta anche con la logica che sottende la futura emanazione dei principi contabili applicati per il settore pubblico; questi ultimi, preludio della futura applicazione degli IPSAS (EPSAS a livello europeo) in ambito nazionale. Alla base di tali principi vi è la predilezione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale basato sulla competenza economica, con un *focus* preminente sulle determinazioni quantitative concomitanti e consuntive.

Nell'impostazione attuale dei principi contabili nazionali per il settore pubblico, alle determinazioni quantitative di carattere consuntivo non viene riservato alcun principio contabile *ad hoc*. Le medesime, come già detto, trovano disciplina nel principio contabile applicato 4/1 dedicato alla programmazione.

L'articolazione dei principi contabili applicati per il settore pubblico attualmente vigente in Italia, anche se di prossima revisione e aggiornamento, afferma, in antitesi rispetto ai principi IPSAS (EPSAS), la preminenza di attenzione alla fase della programmazione (autorizzatoria) rispetto a quella della rendicontazione. Dopo questa breve critica all'attuale impostazione dei principi contabili, bisogna volgere lo sguardo al par. n. 13 del principio applicato 4/1. Tale paragrafo presenta dei sottoparagrafi, sempre attinenti alla fase consuntiva, relativi al “La tabella dimostrativa del risultato di amministrazione”

(par. 13.7) e gli allegati a/1, a/2 e a/3 al rendiconto riportanti l'elenco analitico delle quote del risultato di amministrazione accantonate, vincolate e destinate agli investimenti che a loro volta consentono di analizzarne e verificarne la corretta determinazione.

Dalla corretta compilazione dei nuovi allegati a/1 (quote accantonate) e a/2 (quote vincolate) deriva la costruzione dei due nuovi equilibri (w2 e w3), anch'essi introdotti dall'XI decreto correttivo. Gli equilibri w2 e w3, insieme con l'equilibrio w1, nel nuovo prospetto degli equilibri, vengono opportunamente articolati in “parte corrente” e “conto capitale”.

Volendo tracciare un quadro di estrema sintesi sulla base dei “nuovi” equilibri e dei nuovi allegati potremmo individuare i seguenti punti:

- gli allegati (a/1, a/2 e a/3) permettono di individuare in modo analitico il potenziale impiego del risultato di amministrazione dell'esercizio;
- il prospetto degli equilibri di bilancio evidenzia, per ogni tipologia di equilibrio (w1, w2 e w3), la parte di esso attribuibile alla gestione corrente e conto capitale del bilancio dell'ente.

Sulla base di quanto esposto si ritiene opportuno introdurre una modifica alla tabella dimostrativa del risultato di amministrazione. Nello specifico, si rende necessario individuare la specifica area di gestione del bilancio, corrente e conto capitale, che ha contribuito alla formazione del risultato di amministrazione. In questo modo si avrebbe la coerenza dei prospetti contabili, attinenti l'impiego del risultato di amministrazione (attualmente già presente nei nuovi equilibri e allegati) e l'area gestionale di formazione del medesimo.

Con il nuovo prospetto, cercheremo di rispondere alla domanda: “quanta parte del risultato di amministrazione è stato generato dalla gestione corrente e quanta dalla gestione in conto capitale del bilancio”.

## **Proposta di aggiornamento al prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione**

Un prospetto dimostrativo di risultato di amministrazione, che tenga conto dell'area gestionale di formazione del risultato, potrebbe essere strutturato come espresso in tavola 1.

**Tavola 1 - Proposta di prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione**

		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio DI P/CORRENTE		€ 44.444,44	€ 88.888,89	€ 133.333,33
Fondo cassa al 1° gennaio DI C/CAPITALE		€ 22.222,22	€ 44.444,44	€ 66.666,67
<b>Fondo cassa al 1° gennaio</b>		<b>€ 66.666,67</b>	<b>€ 133.333,33</b>	<b>200.000,00</b>
RISCOSSIONI P/CORRENTE	(+)	1.000,00	1.000,00	2.000,00
RISCOSSIONI C/CAPITALE	(+)	500,00	500,00	1.000,00
<b>TOTALE RISCOSSIONI</b>		<b>1.500,00</b>	<b>1.500,00</b>	<b>3.000,00</b>
PAGAMENTI P/CORRENTE	(-)	800,00	800,00	1.600,00
PAGAMENTI C/CAPITALE	(-)	600,00	600,00	1.200,00
<b>TOTALE PAGAMENTI</b>		<b>1.400,00</b>	<b>1.400,00</b>	<b>2.800,00</b>
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)	-	-	-
<b>FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE</b>	<b>(=)</b>	<b>66.766,67</b>	<b>133.433,33</b>	<b>200.200,00</b>
RESIDUI ATTIVI P/CORRENTE	(+)	10.000,00	10.000,00	20.000,00
RESIDUI ATTIVI C/CAPITALE	(+)	8.000,00	8.000,00	16.000,00
<b>TOTALE RESIDUI ATTIVI</b>		<b>18.000,00</b>	<b>18.000,00</b>	<b>36.000,00</b>
<i>di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze</i>		-	-	-
RESIDUI PASSIVI P/CORRENTE	(-)	9.000,00	9.000,00	18.000,00
RESIDUI PASSIVI C/CAPITALE	(-)	7.000,00	7.000,00	14.000,00
<b>TOTALE RESIDUI PASSIVI</b>		<b>16.000,00</b>	<b>16.000,00</b>	<b>32.000,00</b>
<b>SALDO RESIDUI AL 31 DICEMBRE</b>		<b>2.000,00</b>	<b>2.000,00</b>	<b>4.000,00</b>
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI	(-)	-	-	20.000,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)	-	-	100.000,00
<b>FONDO PLURIENNALE VINCOLATO AL 31 DICEMBRE</b>				<b>120.000,00</b>
<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE P/CORRENTE</b>	<b>(=)</b>	-	-	<b>115.733,33</b>
<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE C/CAPITALE</b>	<b>(=)</b>			<b>- 31.533,33</b>
<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE COMPLESSIVO</b>				<b>84.200,00</b>

I valori inseriti hanno solamente uno scopo illustrativo.

A questo prospetto potrebbe essere collegato un prospetto più sintetico (Tavola 2), che tenga sempre

ben distinte le aree gestionali di formazione del risultato.

**Tavola 2 - Prospetto sintetico**

		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
FONDO DI CASSA DI PARTE CORRENTE AL 31/12		44.644,44	89.088,89	<b>133.733,33</b>
FONDO DI CASSA DI CONTO CAPITALE AL 31/12		22.122,22	44.344,44	<b>66.466,67</b>
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)	0,00	0,00	0,00
<b>FONDO DI CASSA COMPLESSIVO AL 31 DICEMBRE</b>	<b>(=)</b>	<b>66.766,67</b>	<b>133.433,33</b>	<b>200.200,00</b>
SALDO RESIDUI DI PARTE CORRENTE AL 31/12 <i>di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze</i>		1.000,00	1.000,00	<b>2.000,00</b>
		0,00	0,00	0,00
SALDO RESIDUI DI CONTO CAPITALE AL 31/12		1.000,00	1.000,00	<b>2.000,00</b>
<b>SALDO RESIDUI COMPLESSIVO AL 31 DICEMBRE</b>		<b>2.000,00</b>	<b>2.000,00</b>	<b>4.000,00</b>
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI	(-)	0,00	0,00	20.000,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)	0,00	0,00	100.000,00
<b>PONDO PLURIENNALE VINCOLATO AL 31 DICEMBRE</b>				<b>120.000,00</b>
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE DI P/CORRENTE AL 31/12	(=)	0,00	0,00	<b>115.733,33</b>
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE DI C/CAPITALE AL 31/12	(=)			<b>-31.533,33</b>
<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE COMPLESSIVO</b>				<b>84.200,00</b>

I valori inseriti hanno solamente uno scopo illustrativo.

Guardando i due prospetti, ciò che desta un immediato “scalpore” è l’importo in negativo del risultato di amministrazione attinente alla gestione in conto capitale. Proprio questa è, invece, la “potenzialità” del prospetto: mettere in evidenza l’area gestionale che contribuisce alla formazione del risultato di amministrazione complessivo, al fine di verificarne la coerenza del suo impiego analiticamente riportato negli allegati a/1, a/2 e a/3.

Per semplicità di esposizione, e considerata anche la neutralità del loro “effetto netto”, le partite di giro e le entrate per conto di terzi sono state considerate all’interno della gestione corrente. Stesso ragionamento è stato utilizzato per gli “incrementi e decrementi delle attività finanziarie”.

Queste aree gestionali di bilancio, in un ipotetico prospetto da poter inserire nel *corpus* normativo degli allegati al rendiconto, andrebbero analizzate nello specifico per valutarne nel dettaglio la relativa rappresentazione sintattica.

## Limiti del prospetto

Come tutti i prospetti contabili, anche quello appena proposto, non è scevro da limiti.

Oltre a quelli già richiamati relativi alle partite di giro, servizi per conto di terzi e le “partite finanziarie”, un altro limite che va annoverato riguarda la determinazione della quota del fondo di cassa iniziale ascrivibile alla gestione corrente e conto capitale del bilancio. Per questa determinazione, e solo per il primo esercizio di applicazione del prospetto, gli enti dovrebbero “tracciare” a ritroso i flussi di cassa di entrata e di spesa per individuarne l’area gestionale di relativa provenienza. Questo processo potrebbe risultare molto “dispendioso” e in alcuni casi impossibile da attuare in modo analitico e preciso per la maggior parte degli enti. In alternativa potrebbe essere utilizzato un criterio di approssimazione che possa consentire tale suddivisione.

Di seguito viene proposto un “criterio approssimativo” che potrebbe aiutare a ricondurre i flussi

di cassa, generati (o assorbiti) dalla competenza e dalla gestione dei residui, alla gestione corrente e conto capitale del bilancio. Va ribadito che l'applicazione di tale criterio, ovviamente perfettibile, è relativa solamente al primo esercizio di applicazione di questo prospetto aggiornato del risultato di amministrazione. Infatti, dopo aver

ricondotto tutti i flussi di cassa alla pertinente area gestionale del bilancio, negli esercizi successivi l'aggiornamento avverrebbe con una logica di assoluta continuità e coerenza rispetto al primo esercizio di applicazione.

Il prospetto suggerito per il calcolo approssimativo è riportato in tavola 3.

**Tavola 3 - Prospetto di calcolo**

200.000,00	COMPETENZA	RESIDUI	FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE		
	FONDO DI CASSA 1 GENAIO P/CORRENTE	88.888,89	44.444,44		
FONDO DI CASSA 1 GENAIO C/CAPITALE	44.444,44	22.222,22			
	COMPETENZA				
	X-2	X-1	X	MEDIA	INCIDENZA
SALDO CASSA PARTE CORRENTE	200,00	200,00	200,00	200,00	67%
SALDO CASSA CONTO CAPITALE	100,00	100,00	100,00	100,00	33%
TOTALE	300,00	300,00	300,00	300,00	
				67%	
	RESIDUI				
	X-2	X-1	X	MEDIA	INCIDENZA
SALDO CASSA PARTE CORRENTE	100,00	100,00	100,00	100,00	67%
SALDO CASSA CONTO CAPITALE	50,00	50,00	50,00	50,00	33%
TOTALE	150,00	150,00	150,00	150,00	
				33%	

I valori inseriti hanno solamente uno scopo illustrativo.

In questo prospetto viene calcolata la media, sia per la competenza che la gestione residui, del saldo di cassa dell'ultimo triennio (riscossioni - pagamenti).

Il valore del totale della colonna "media" viene utilizzato per calcolare le percentuali di riparto, tra residui e competenza (in grigio nella stessa colonna). Le percentuali della colonna "incidenza" sono calcolate con riferimento ai valori della colonna "media" riferiti in modo distinto alla parte corrente (residui e competenza) e la parte in conto capitale (residui e competenza).

Tali percentuali servono per il riparto dei flussi di cassa, tra competenza e residui (parte corrente e conto capitale) con riferimento al fondo di cassa iniziale, che nell'esempio proposto è pari a euro 200.000.

## Conclusioni

Con la proposta di aggiornamento al prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione, esposta nei punti precedenti, il *focus* viene posto sull'area gestionale di formazione del risultato. Nello specifico viene evidenziata, in modo distinto, la parte di risultato di

amministrazione formatasi nell'ambito della gestione corrente e quella generata dalla gestione in conto capitale del bilancio.

Il risultato di amministrazione, soprattutto quando negativo, viene sovente interpretato come un "saldo finanziario" attinente alla gestione corrente del bilancio.

Questa interpretazione del risultato di amministrazione risulta erronea e distorsiva, dal momento in cui l'applicazione del medesimo al bilancio di previsione subisce un trattamento diverso a seconda che si tratti di "avanzo" oppure di "disavanzo":

- l'applicazione dell'"avanzo" tiene conto dell'area gestionale di formazione del risultato di amministrazione, desumibile in modo analitico dagli allegati a/1 - a/2 - a/3;
- l'applicazione del "disavanzo" non tiene invece conto dell'area gestionale di formazione del risultato di amministrazione. In questo caso, l'intero disavanzo viene normalmente inteso come un "saldo finanziario" attinente alla sola gestione corrente del bilancio.

L'applicazione del disavanzo genera pertanto degli effetti limitanti in capo alla sola spesa di parte corrente, anche nel caso in cui esso sia stato generato, in prevalenza, dalla gestione in conto capitale del bilancio.

Quello appena evidenziato, è un effetto distorsivo attualmente non visibile dai prospetti riepilogativi in vigore. Tuttavia, tale effetto, potrebbe essere limitato mediante l'utilizzo del prospetto suggerito dalla presente trattazione, o comunque con un prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione che abbia una rappresentazione sintattica tale da evidenziarne l'area gestionale di formazione del risultato.

Un siffatto prospetto porterebbe dei vantaggi sotto diversi aspetti:

- consentirebbe di seguire una maggiore coerenza dell'equità intergenerazionale del risultato di amministrazione, opportunamente distinta tra la parte corrente e conto capitale della gestione del bilancio;

- darebbe un maggiore apporto informativo, soprattutto ai soggetti esterni all'ente e agli organi di controllo, con risvolti positivi in termini di *accountability*. Si pensi alla possibilità di verificare la coerenza, di parte corrente e conto capitale, tra la formazione del risultato di amministrazione e le quote di esso accantonate, vincolate e destinate agli investimenti.

L'auspicio è che un prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione che ponga il *focus* sull'area gestionale di formazione del risultato venga introdotto per via normativa. Tuttavia, nelle more (o in alternativa) della introduzione nell'ordinamento finanziario degli enti locali tale da renderne obbligatoria la redazione, gli enti potrebbero optare per una applicazione facoltativa del prospetto riservando al medesimo un apposito "paragrafo" all'interno degli allegati contenenti le "note informative di carattere descrittivo" ai valori di bilancio.

E-BOOK

**COLLANA:** Azienditalia - Le monografie

## La riforma dei tributi locali

La nuova IMU

di *Girolamo Ielo*



L'e-book, aggiornato con le disposizioni contenute nel decreto Milleproroghe, nel decreto Cura Italia e con i chiarimenti ministeriali emanati sino a marzo 2020, propone un'analisi completa, aggiornata e di facile accesso della riforma dei tributi locali a seguito dell'emanazione D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dall'art. 1 della Legge 19 dicembre 2019, n. 157 (decreto fiscale di accompagnamento della Legge di bilancio anno 2020) e della Legge n. 160/2019.

L'e-book si concentra in particolare sul **nuovo assetto dell'imposizione immobiliare locale**, risultato dell'**unificazione** delle diverse forme di prelievo (l'**IMU** e la **TASI**) e dell'accorpamento delle relative normative in un unico testo (**nuova IMU**). Ampio spazio è dedicato, anche, alla nuova **Imposta municipale propria sulle piattaforme marine (IMPi)** e alla riforma della **riossessione degli Enti locali**, con partico-

lare riferimento agli strumenti per l'esercizio della potestà impositiva e all'istituto di nuova introduzione dell'**accertamento esecutivo**. Infine, oggetto dei capitoli conclusivi sono il **Canone patrimoniale di concessione**, autorizzazione o esposizione pubblicitaria (**canone unico**), che a decorrere dall'anno 2021 riunisce in una sola forma di prelievo le entrate relative all'**occupazione di aree pubbliche** e alla **diffusione di messaggi pubblicitari**, e, infine, la nuova Imposta locale sul consumo di Campione d'Italia (ILCCI).

Wolters Kluwer, aprile 2020  
pagg. 173, Euro 18,00  
Codice e-book: 00243915  
ISBN (ebook): 978-88-217-7329-7

**Per informazioni e acquisti**  
• **On line [www.shopwki.it](http://www.shopwki.it)**