

L'impegno di una spesa per un servizio reso alla Pubblica Amministrazione.

a cura di Mauro Bellesia
Dirigente Comune di Vicenza - Publicista

Premessa

La rubrica "Rilevazioni contabili: vecchia e nuova contabilità a confronto" vuole essere, uno strumento operativo utile per l'applicazione della riforma della contabilità armonizzata di tutta la P.A. di cui al D. Lgs. 118/2011, attualmente in fase di sperimentazione. **Le fattispecie gestionali più comuni** nella vita quotidiana degli enti locali e le relative modalità di contabilizzazione, saranno pertanto **analizzate caso per caso** e commentate con particolare riguardo alle differenze di registrazione tra l'attuale ordinamento giuridico e contabile di cui al Tuel, D. Lgs. 267/2000 e al D.P.R. 194/96, ed il nuovo sistema di cui al D. Lgs. 118/2011 ed al DPCM del 28/12/11.

Il caso

Il presente caso fa riferimento ad un servizio reso da un fornitore alla P.A. e precisamente una complessa attività di **rilevazione dati, controllo ed informatizzazione finalizzata ad attivare un progetto di lotta all'evasione**.

La fornitura si esplica in una attività preliminare che comprende anche la formazione del personale interno e nella consegna dopo un anno di un software specifico che dovrà consentire agli uffici dell'Ente di continuare autonomamente.

La fornitura va comunque intesa come complesso unitario di attività finalizzate allo scopo.

Cronoprogramma:

- esercizio n. 1, gara, aggiudicazione della fornitura (per la spesa di 100) e pagamento acconto del **50%** del totale in relazione al recupero dei dati;
- esercizio n. 2, ulteriore pagamento del **30%** all'installazione del software contenente i dati pattuiti;
- esercizio n. 3, pagamento del **saldo** all'avvenuta formazione del personale interno, previa verifica positiva di funzionamento del software ().

() Il caso in esame è stato appositamente ipotizzato in modo da non rientrare nella fattispecie dei c.d. "impegni pluriennali" prevista dall'art. 183, comma 6, del Tuel, D. Lgs. 267/00, che prevede la possibilità di assumere impegni a valore sugli esercizi successivi; trattasi, infatti, di una unica fornitura di servizi, finalizzata ad attivare un progetto complesso, che ha oggetto spese correnti non continuative e, pertanto, in ossequio al l'art. 191, comma 1, del Tuel, occorre rilevare fin dal primo esercizio l'impegno di spesa per la somma complessiva dell'obbligazione, garantendo contestualmente la copertura finanziaria per l'intera fornitura. Vedasi in particolare: Principio n.2, Punto n.68, dell'Osservatorio di cui all'art.154 del Tuel, Corte Costituzionale Sentenza 213 del 18/6/08, Corte Costituzionale sent. 386 del 19/11/08, nonché i commenti finali relativi al presente articolo.

A) L'ordinamento giuridico-contabile attuale

Trattasi di una fornitura di servizi ed il software va inteso come semplice strumento attraverso il quale si svolge la fornitura stessa; la relativa spesa va pertanto allocata fra **le spese di parte corrente** del bilancio.

Dando per scontato l'approvazione del bilancio preventivo con l'inserimento del relativo stanziamento, il primo momento di attivazione del procedimento di spesa è, nel caso specifico, l'approvazione della **determinazione a contrattare** (o a contrarre) assunta dal funzionario responsabile del servizio nell'espletamento delle proprie competenze gestionali allo scopo di scegliere il fornitore con procedure di trasparenza amministrativa: l'**art.192** del Tuel, D. Lgs. 267/2000, indica che la stipula dei contratti debba essere preceduta da una apposita determinazione del responsabile del procedimento di spesa indicante il fine che si intende perseguire, l'oggetto del contratto, la sua forma, le clausole, le modalità e così via.

Ai fini della necessaria copertura finanziaria degli atti amministrativi, la determinazione a contrattare contiene anche la prenotazione d'impegno, o **impegno contabile**, **per l'importo della spesa presunta** della fornitura; la prenotazione d'impegno consiste nell'apposizione di un vincolo provvisorio di indisponibilità delle relative somme sul corrispondente capitolo di bilancio.

Successivamente, il responsabile del servizio comunica al fornitore l'aggiudicazione della fornitura o del servizio, il numero e l'importo dell'impegno (contabile) e la sussistenza della copertura finanziaria; provvede poi alla stipula del contratto e ordina la prestazione (**art. 191**, comma 1, del Tuel). In questo momento **sorge l'obbligazione (per l'intero importo della fornitura) e l'impegno contabile si trasforma automaticamente in impegno giuridico**. Vedasi a riguardo l'**art. 183, comma 3**, del Tuel, D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 ed il principio contabile **n. 2, punto 53**, dell'Osservatorio di cui all'art.154 del Tuel, D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

() Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali presso il Ministero dell'Interno, Principi contabili degli enti locali:

- Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali (framework - principio contabile n. 0, 18 ottobre 2006;
- Principio contabile n. 1, Programmazione nel sistema del bilancio, 12 marzo 2008;
- Principio contabile n. 2, Gestione nel sistema del bilancio, 18 novembre 2008;
- Principio contabile n. 3, Il rendiconto degli enti locali, 18 novembre 2008;
- Principio contabile n. 4, Il bilancio consolidato dell'ente locale licenziato dall'Osservatorio, aprile 2009. Bellesia M., www.bellesiamauro.it Manuale di contabilità e dei Principi contabili per gli Enti locali, CEL Editrice, 2011.

I principi contabili dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali affrontano il tema delle forniture sotto l'aspetto procedurale connesso alle fasi della contabilità finanziaria (impegno, liquidazione, ordinazione e pagamento), nonché sotto l'aspetto economico diretto alla corretta determinazione dei costi della gestione.

In particolare, il principio n. 2, al punto 50, indica la necessaria rilevazione della "prenotazione di impegno" nella determinazione a contrarre ed il successivo punto 51 si sofferma sulle modalità nelle quali detta prenotazione si trasforma in un impegno di spesa. I punti 90 e segg. riguardano, invece, la liquidazione, l'ordinazione ed il pagamento.

Il punto 86 del principio n. 3 concernente il rilevamento dei costi per acquisti di beni di consumo, indica la necessità di detrarre dalla spesa totale l'Iva recuperabile dall'Ente nei confronti dell'Erario. Altre indicazioni sono riportate nei punti 141 e segg. aventi per oggetto il prospetto di conciliazione tra la contabilità finanziaria e quella economica.

Fra gli altri articoli del Tuel che interessano ai fini delle corrette rilevazioni contabili del caso in esame, si ricordano l'**art. 184 sugli atti di liquidazione**, l'art. 185 sull'ordinazione ed il pagamento, l'art. 229 sulla determinazione dei costi della gestione.

Rilevazioni in contabilità finanziaria (ordinamento attuale)

Le spese per prestazioni di servizi sono allocate nel titolo 1, intervento 3.

Una volta esecutivo il bilancio di previsione, contenente la previsione della spesa in esame, è possibile avviare il procedimento di erogazione della spesa, che si svolge attraverso le seguenti fasi:

a) esercizio n. 1:

- prenotazione dell'impegno all'atto della determinazione a contrattare per 100,

- impegno di spesa all'aggiudicazione della fornitura per 100,
- liquidazione dell'acconto di 50, previa verifica dell'acquisizione dei dati e su presentazione della fattura,
- pagamento di 50,

b) esercizio n. 2:

- ulteriore liquidazione di 30, previa verifica della corretta installazione del software e su presentazione della fattura,
- pagamento di 30,

c) esercizio n. 3:

- liquidazione del saldo di 20, previa verifica regolarità completa della fornitura e su presentazione della fattura,
- pagamento di 20.

Al termine del primo esercizio le rilevazioni nel conto del bilancio ex art. 228 del Tuel, D.Lgs. 267/00, possono essere così rappresentate:

CONTO DEL BILANCIO - esercizio n. 1	
Entrate	Spese
	Impegno di spesa (su titolo 1 - spese correnti, intervento 3 - prestazioni di servizi, ex DPR 194/96) 100 Pagamento acconto 50% -50 Residuo passivo 50

Il residuo passivo di 50 dell'esercizio n. 1, non è evidenziato nel bilancio preventivo degli anni successivi (ex art. 165 del D.Lgs. 267/00), ma solo nella gestione residui del conto del bilancio (ex art. 228 del D.Lgs. 267/00).

Nell'esercizio n. 2 si rileva il residuo passivo finale di 20.

CONTO DEL BILANCIO - esercizio n. 2	
Entrate	Spese
	Residuo passivo 50 Pagamento 30% -30 Residuo passivo 20

Nell'esercizio n. 3 si rileva il pagamento del saldo della fornitura e, pertanto, la conclusione dell'iter di erogazione della spesa.

CONTO DEL BILANCIO - esercizio n. 3	
Entrate	Spese
	Residuo passivo 20 Pagamento 30% -20

Rilevazioni in contabilità economico-patrimoniale (ordinamento attuale)

Rendiconto dell'esercizio n. 1:

- nel prospetto di conciliazione ex artt. 229 e 230 del Tuel, D. Lgs. 267/00, occorre rettificare l'impegno di 100 al fine di costituire la dimensione finanziaria del componente economico negativo (costo) relativo all'esercizio n. 1, pari a 50.

CONTO DEL PATRIMONIO - esercizio n. 2

Attivo		Passivo
BIV1	Cassa	30

E - Conti d'ordine 20

Rendiconto dell'esercizio n. 3:

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (SPESE) *** ESTRATTO ***	Impegni fin. di comp.	Risconti attivi		Ratei passivi		Altre rett. (-)	Al conto economico		Note	Al conto del patrimonio				
		Iniz. (+)	Fin. (-)	Iniz. (+)	Fin. (-)		Rif.	(1S+2S-3S-4S+5S-6S)		Rif.	Attivo	Rif.	Passivo	
	1S	2S	3S	4S	5S	6S	7S	8S	9S	10S				
Tit. I - Spese correnti:														
3 Prestazione di servizi						+20	B12	20						

CONTO ECONOMICO - esercizio n. 3

Costi		Proventi
B12	Prestazione di servizi	20

CONTO DEL PATRIMONIO - esercizio n. 3

Costi		Proventi
BIV1	Cassa	20

B) La nuova contabilità armonizzata ex D.Lgs. 118/2011

Nella nuova contabilità armonizzata l'impegno di spesa viene imputato all'esercizio nel quale si presume che la relativa obbligazione venga a scadenza, ossia sia esigibile il pagamento, ai sensi dell'art. 36 del D.Lgs. 118/11 ().

() Allegato n. 2, punto 2, del Dpcm 28/12/2011 – Sperimentazione: "La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile. La consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione definisce come esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento. Non si dubita, quindi, della coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito."

Nel caso in esame, l'**obbligazione sorge** al momento dell'aggiudicazione della fornitura **per 100, ma va a scadenza**, ovvero diventa esigibile nei tempi e nelle modalità indicati dal crono programma già specificato e cioè:

- **esercizio n. 1: 50** a seguito della liquidazione di spesa con la quale il responsabile del servizio attesta, ai sensi dell'art. 184 del Tuel, la corretta acquisizione dei dati e dispone il pagamento della fattura;
- **esercizio n. 2: 30** a seguito della liquidazione di spesa con la quale avviene la verifica della corretta installazione del software (con la liquidazione ex art. 184 del Tuel e su presentazione della fattura).
- **esercizio n. 3: 20** previa verifica di regolarità completa della fornitura (con la liquidazione ex art. 184 del Tuel e su presentazione della fattura).

**Rilevazioni in
contabilità finanziaria
Ex D.Lgs. 118/11**

Nella nuova contabilità armonizzata **cambia, innanzitutto, il modo in cui viene programmata la spesa** relativa al caso in esame: il bilancio preventivo, che è unico e di durata triennale (non più annuale e pluriennale), deve indicare gli stanziamenti di competenza seguendo il principio della competenza finanziaria potenziata, ovvero, 50 nell'esercizio n. 1, 30 nell'esercizio n. 2 e 20 nell'esercizio n. 3. Inoltre, occorre prevedere anche un corrispondente stanziamento nel bilancio di cassa ().

() Vedasi: - l'art. 36 del D. Lgs. 118/11; - il Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio, punto 4.2.; - l'allegato 8 al DPCM 28/12/11 - Rendiconto della gestione.

Le rilevazioni contabili nella contabilità finanziaria armonizzata possono essere così sintetizzate:

CONTO DEL BILANCIO - esercizio n. 1	
Entrate	Spese
	Impegno di spesa (Codifica: missione 1; programma 4 - Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali; titolo 1 - spese correnti; macroaggregato 3 - acquisto beni e servizi; piano dei conti finanziario: altre spese per servizi amministrativi U.1.03.02.16.999) 50
	Pagamento acconto 50%..... -50

CONTO DEL BILANCIO - esercizio n. 2	
Entrate	Spese
	Impegno di spesa 30
	Pagamento -30

CONTO DEL BILANCIO - esercizio n. 3	
Entrate	Spese
	Impegno di spesa 20
	Pagamento -20

Pertanto, le **differenze tra le rilevazioni contabili** nell'ordinamento attuale e nella nuova contabilità armonizzata riguardano prevalentemente:

- l'imputazione degli impegni che segue la scadenza delle obbligazioni, in luogo della nascita delle stesse;
- la codifica di bilancio;
- la copertura finanziaria della spesa che, nel caso in esame, non avviene *in toto* nell'esercizio n. 1 (come da contabilità attuale), ma 50 nell'esercizio n. 1, 30 nell'esercizio n. 2 e 20 nell'esercizio n. 3.

**Rilevazioni in
contabilità economico-
patrimoniale
Ex D.Lgs. 118/11**

Secondo l'art. 2 del D. Lgs. 118/11, alla contabilità finanziaria si affianca, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

Il successivo art. 4, dispone l'adozione di un unico piano dei conti integrato allo scopo di favorire l'integrazione dei sistemi di contabilità finanziaria ed economico patrimoniale ().

() Vedasi il punto 3 ed il punto 5 del Principio della contabilità economico-patrimoniale (Allegato 3 al DPCM 28/12/11 Sperimentazione).

Per quanto concerne il caso in esame le connessioni tra contabilità finanziaria e contabilità economico patrimoniale sono specificate dal Principio della contabilità economico-patrimoniale (Allegato 3 al DPCM 28/12/11 Sperimentazione) punto 4.13. "Prestazioni di servizi. Rientrano in tale voce i costi relativi all'acquisizione di servizi connessi alla gestione operativa. Le somme liquidate relativamente a costi ed oneri per prestazioni di servizi registrati in contabilità finanziaria costituiscono costi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei passivi e risconti attivi."

Le rilevazioni (in partita doppia) e le sintesi economica e patrimoniale di esercizio sono le seguenti.

Esercizio n. 1:

- alla liquidazione dell'acconto del 50% della fornitura,

Conto in dare:		Data:esercizio n. 1		Conto in avere:		€ in dare	€ in avere
2.1.2.01.14.999 Altre spese per servizi amministrativi (C.E., B10, Prestazioni di servizi)	a	2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)		50		50	

- al pagamento della fattura dell'acconto del 50% della fornitura,

Conto in dare:		Data:esercizio n. 1		Conto in avere:		€ in dare	€ in avere
2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)	a	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)		50		50	

CONTI ECONOMICI - esercizio n. 1

Costi		Proventi	
B10, Prestazioni di servizi	50		

STATO PATRIMONIALE - esercizio n. 1

Costi		Proventi	
CIV1a, Istituto tesoriere	-50	D2, Debiti verso fornitori	0

Esercizio n. 2:

- alla liquidazione della seconda fattura,

Conto in dare:		Data:esercizio n. 2		Conto in avere:		€ in dare	€ in avere
2.1.2.01.14.999 Altre spese per servizi amministrativi (C.E., B10, Prestazioni di servizi)	a	2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)		30		30	

- al pagamento della seconda fattura,

Conto in dare:		Conto in avere:		€ in dare	€ in avere
2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)		a	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)	30	30

CONTTO ECONOMICO - esercizio n. 2

Costi		Proventi	
B10, Prestazioni di servizi	30		

STATO PATRIMONIALE - esercizio n. 2

Costi		Proventi	
CIV1a, Istituto tesoriere	-30	D2, Debiti verso fornitori	0

Esercizio n. 3:

- alla liquidazione della fattura a saldo,

Conto in dare:		Conto in avere:		€ in dare	€ in avere
2.1.2.01.14.999 Altre spese per servizi amministrativi (C.E., B10, Prestazioni di servizi)		a	2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)	20	20

- al pagamento della fattura a saldo,

Conto in dare:		Conto in avere:		€ in dare	€ in avere
2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)		a	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)	20	20

CONTTO ECONOMICO - esercizio n. 3

Costi		Proventi	
B10, Prestazioni di servizi	20		

STATO PATRIMONIALE - esercizio n. 3

Costi		Proventi	
CIV1a, Istituto tesoriere	-20	D2, Debiti verso fornitori	0

In ultima analisi, i risultati della contabilità economico-patrimoniale non divergono tra la contabilità attuale e quella armonizzata; cambiano, invece, le modalità di rilevazione e la codifica delle voci e dei conti.

C) Considerazioni finali

Le obbligazioni pecuniarie passive sono rilevate nella contabilità finanziaria attuale al momento in cui nascono, mentre nella nuova contabilità armonizzata quando vanno a scadenza. Questo è il punto centrale ed il caso in esame evidenzia esattamente come divergono le registrazioni nella contabilità finanziaria.

Nella contabilità finanziaria attuale, l'impegno di spesa è registrato ed imputato esclusivamente nel primo esercizio:

Bilancio anno 1	Bilancio anno 2	Bilancio Anno 3
<div style="background-color: blue; color: white; padding: 5px; width: 60px; margin: auto;"> Impegno 100 </div>		

Nella contabilità armonizzata, invece, l'impegno viene imputato su tre esercizi:

Bilancio anno 1	Bilancio anno 2	Bilancio anno 3
<div style="background-color: red; color: white; padding: 5px; width: 60px; margin: auto;"> Impegno 50 </div>	<div style="background-color: red; color: white; padding: 5px; width: 60px; margin: auto;"> Impegno 30 </div>	<div style="background-color: red; color: white; padding: 5px; width: 60px; margin: auto;"> Impegno 20 </div>

La maggiore differenza concerne le modalità della copertura finanziaria:

- 1) nella contabilità finanziaria attuale, avviene al 100% con risorse accertate nell'esercizio n. 1;
- 2) nella nuova contabilità armonizzata, avviene solo al 50% nell'esercizio n. 1; il restante 50% nei due esercizi successivi.

Questo fatto potrebbe rivelarsi, alla prova dei fatti, una criticità molto importante sostanzialmente per due motivi:

- il primo riguarda la maggiore complessità e/o difficoltà nel verificare le condizioni di copertura finanziaria, visto che l'allungamento dell'orizzonte temporale (nel caso in esame da uno a tre esercizi) comporta certamente una maggiore difficoltà di analisi e minori certezze;
- il secondo è il rischio di generare comportamenti reali non prudentiali, caratterizzati da ingiustificate dilazioni dei tempi di imputazione delle spese, rinviando, di fatto, oneri al futuro ().

() Ci si riferisce, in particolare, ai debiti di parte corrente che non hanno, a differenza degli investimenti, la garanzia generalizzata di copertura finanziaria con risorse accertate ed esigibili nell'esercizio in cui viene presa la decisione che comporterà la spesa. Vedasi l'allegato n. 1, del Dpcm 28/12/2011 – Sperimentazione, "In ogni caso, per l'attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, deve essere dato specificamente atto - al momento dell'attivazione del primo impegno - di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento, anche se la forma di copertura è stata già indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche di cui all'articolo 128 del decreto legislativo n. 163 del 2006. La copertura finanziaria delle spese di investimento è costituita da risorse accertate esigibili nell'esercizio in corso di gestione o la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra pubblica amministrazione, dall'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o di una legge di autorizzazione all'indebitamento." Vedasi anche: Mauro Bellesia (www.bellesiamauro.it) Bilanci, sperimentazione tra dubbi, in ItaliaOggi del 20/4/2012 e La nuova contabilità può essere un boomerang, in ItaliaOggi del 15/8/13.

La preoccupazione sopraindicata non riguarda comunque (nel caso specifico) la contabilità di cassa perché nulla cambia nelle rilevazioni contabili, né la contabilità economico-

patrimoniale perché i risultati finali non divergono, come evidenziato nell'esempio numerico della presente rubrica ()).

() Nei prossimi casi della presente rubrica "Rilevazioni contabili: vecchia e nuova contabilità a confronto", si evidenzieranno le conseguenze dell'utilizzo del fondo pluriennale vincolato.