

Rilevazioni contabili: vecchia e nuova contabilità a confronto.

L'accertamento di un'entrata corrente di natura patrimoniale

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. n. 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. n. 267/2000 e al D.P.R. n. 194/96, ed il nuovo sistema di cui al D.Lgs. n. 118/2011 ed al D.P.C.M. del 28 dicembre 2011 (1).

Il caso

Il presente caso fa riferimento a una **concessione di un diritto patrimoniale temporaneo**, ovvero non ripetitivo negli anni, legato a un evento di carattere particolare. Si ipotizza un utilizzo del bene per finalità istituzionali e, quindi, la fattispecie qui considerata non rientra nel campo di applicazione dell'IVA (2).

L'atto amministrativo prevede un **introito di € 100 con una dilazione di pagamento in 24 mesi**.

Di conseguenza, il **cronoprogramma** è il seguente:

- esercizio n. 1, approvazione dell'atto amministrativo che dispone la concessione temporanea a fronte di un introito di € 100 e pagamento da parte del beneficiario di € 50;
- esercizio n. 2, pagamento da parte del beneficiario del saldo di € 50.

A) L'ordinamento giuridico-contabile attuale

L'ordinamento finanziario e contabile dispone che gli introiti derivanti dall'utilizzo da parte di terzi di beni patrimoniali dell'Ente sono allocati nelle entrate correnti, al titolo III - Entrate extratributarie, categoria 2 - Proventi dei beni dell'ente (art.165 del Tuel, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194).

L'**accertamento** dell'entrata (prima fase del procedimento di acquisizione dell'entrata) avviene secondo i principi e le regole dell'art. 179 del Tuel, D.Lgs. n. 267/2000; in questa fase “sulla base di idonea documentazione, viene verificata la **ragione del credito** e la sussistenza di un idoneo **titolo giuridico**, individuato il **debitore**, quantificata la **somma** da incassare, nonché fissata la relativa **scadenza**”.

Note:

(1) Il caso precedente “L'impegno di una spesa per un servizio reso alla pubblica amministrazione” è stato pubblicato su Azienditalia n. 11/2013.

(2) Le rilevazioni contabili dell'IVA saranno trattate in altri casi della presente rubrica.

Con riguardo al caso in esame, il successivo comma 2, lettera d), prevede che per le entrate, anche di natura eventuale o variabile, l'accertamento può avvenire **mediante atti amministrativi specifici**.

I principi contabili dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali di cui all'art. 154 del Tuel, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (3), affrontano il tema dell'accertamento delle entrate correnti sotto diversi aspetti; per quanto concerne la tematica in esame si evidenziano i seguenti punti:

— Principio n. 2, Punto n. 10 “L'accertamento consiste nella rilevazione contabile di un diritto di credito sorto nell'esercizio finanziario e presuppone idonea documentazione attraverso la quale sono verificati ed evidenziati dal competente responsabile del servizio, che lo attesta:

- (a) la ragione del credito;
- (b) il titolo giuridico che supporta il credito;
- (c) l'individuazione del soggetto debitore;
- (d) l'ammontare del credito;
- (e) la relativa scadenza.

In mancanza anche di uno soltanto dei requisiti di cui alle precedenti lettere da a) ad e), non può farsi luogo ad alcun accertamento....”

— Principio n. 2, Punto n. 13”... l'accertamento è obbligatorio ogni qual volta sia sorto, per l'ente, un diritto a riscuotere una determinata somma di danaro in virtù di leggi, decreti, regolamenti, o altri titoli ...”.

— Principio n. 2, Punto n. 16 “L'accertamento avviene sulla base del principio della competenza finanziaria secondo il quale un'entrata è accertabile nell'esercizio finanziario in cui è sorto il diritto di credito e quest'ultimo sia connotato dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità. Un credito è certo in presenza di un idoneo titolo giuridico in cui esso trova fondamento; è liquido se ne è determinato l'ammontare; è esigibile se maturato nell'esercizio”.

Fra gli altri articoli del Tuel che interessano ai fini delle corrette rilevazioni contabili del caso in esame, si ricordano l'art. 180 sulla riscossione delle entrate, l'art. 181 sul versamento l'ordinazione ed il pagamento, l'art. 229 sulla determinazione dei proventi della gestione.

Rilevazioni in contabilità finanziaria (ordinamento attuale)

Una volta esecutivo il bilancio di previsione, contenente la previsione dell'entrata in esame, è possibile avviare il procedimento di acquisizione dell'entrata, che si svolge attraverso le seguenti fasi:

a) esercizio n. 1:

— l'accertamento dell'entrata di € 100 avviene sulla base dell'atto amministrativo di concessione temporanea del bene dell'Ente, per l'importo di € 50 a valere sull'esercizio n.1, in quanto (a seguito della dilazione di pagamento) nel primo anno viene a scadenza solamente la metà dell'importo totale. La restante metà dell'importo viene accertata sull'esercizio n. 2 del bilancio pluriennale.

— riscossione di € 50,

b) esercizio n. 2:

— la contabilità dell'esercizio n. 2, rileva l'accertamento di € 50, come sopraspacificato,

— pagamento di 30,

Nota:

(3) 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.

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

CONTO DEL BILANCIO - esercizio n. 1	
Entrate	Spese
Accertamento dell'entrata (su titolo III - Entrate extratributarie, categoria 2 - Proventi dei beni dell'ente, ex DPR 194/96) 50	
Riscossione 50	

Nell'esercizio n. 2 si rileva la riscossione del saldo e, quindi, la conclusione del procedimento dell'entrata.

CONTO DEL BILANCIO - esercizio n. 2	
Entrate	Spese
Accertamento dell'entrata 50	
Riscossione 50	

Rilevazioni in contabilità economico-patrimoniale (ordinamento attuale)

Rendiconto dell'esercizio n. 1:

- il prospetto di conciliazione ex art. 229, comma 9 del Tuel, D.Lgs. 267/00, rileva l'accertamento e lo indica quale componente economico positivo della gestione (provento) relativo all'esercizio n. 1, per € 50.
- la concessione di un diritto patrimoniale temporaneo si riferisce ad un fatto gestionale avvenuto completamente nell'esercizio n. 1, per cui il provento di € 100, anche se (finanziariamente) dilazionato in 24 mesi, è interamente di competenza dell'esercizio n. 1.

Occorre pertanto evidenziare un rateo attivo di € 50.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (ENTRATE) *** ESTRATTO ***	Accertam. Fin. di comp.	Risconti passivi		Ratei attivi		Altre rett.	Al conto economico		Note	Al conto del patrimonio			
		Iniz. (+)	Fin. (-)	Iniz. (-)	Fin. (+)		Rif.	(1E+2E-3E-4E+5E-6E)		Rif.	Attivo	Rif.	Passivo
	1E	2E	3E	4E	5E	6E		7E		8E	9E		10E
	50				50		A4	100		CI	50		

Tit. III - Entrate extratributarie:

Ctg.2 Proventi gestione patrimoniale

— di conseguenza, il conto economico ed il conto del patrimonio rilevano:

CONTO ECONOMICO - esercizio n. 1	
Costi	Proventi
	A4 Proventi da gestione patrimoniale 100

CONTO DEL PATRIMONIO - esercizio n. 1	
Attivo	Passivo
BIV1 Cassa +50	
CI Ratei attivi 50	

Nel caso in esame, **il credito sorge** al momento dell'esecutività dell'atto amministrativo di concessione temporanea del bene patrimoniale **per € 100, ma viene a scadenza** per effetto della dilazione di pagamento **per € 50 nell'esercizio n. 1 e per € 50 nell'esercizio n. 2**, nelle modalità indicate dal crono programma già specificato.

Una novità riguarda, invece, la dilazione dei pagamenti delle entrate proprie dell'Ente che viene disciplinata dal punto 3.5. del citato Principio applicato della contabilità finanziaria "potenziata":

"Nel caso di **rateizzazione di entrate proprie**, l'accertamento dell'entrata è effettuato ed imputato all'esercizio in cui l'obbligazione nasce a condizione che la rateizzazione risponda a principi di ragionevolezza, e che non superi i 12 mesi dell'anno successivo.

L'accertamento di entrate rateizzate oltre tale termine è effettuato nell'esercizio in cui l'obbligazione sorge con imputazione agli esercizi in cui scadono le rate."

Inoltre il successivo punto 3.16. precisa che "l'entrata derivante dalla concessione di diritti su beni demaniali o patrimoniali è accertata a seguito dell'emanazione dell'atto amministrativo, con imputazione contabile all'esercizio previsto nell'atto amministrativo per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria".

Rilevazioni in contabilità finanziaria ex D.Lgs. n. 118/2011

Nella nuova contabilità armonizzata le rilevazioni contabili rimangono sostanzialmente le stesse per quanto concerne il caso in esame; il bilancio preventivo, che è unico e di durata triennale (non più annuale e pluriennale), indica gli stanziamenti di competenza seguendo il principio della competenza finanziaria potenziata, ovvero, 50 nell'esercizio n. 1 e 50 nell'esercizio n. 2.

Sussiste, tuttavia, l'obbligo aggiuntivo del bilancio di cassa, che ovviamente deve ricomprendere le previsioni dei relativi introiti (6).

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

CONTATO DEL BILANCIO - esercizio n. 1	
Entrate	Spese
Accertamento dell'entrata (Codifica: entrate; titolo III - Entrate extratributarie; II - Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni; III Proventi derivanti dalla gestione dei beni; IV - Canoni e concessioni e diritti reali di godimento; V - Proventi da concessioni su beni; E.3.01.03.01.003)	50
Riscossione	50

CONTATO DEL BILANCIO - esercizio n. 2	
Entrate	Spese
Accertamento	50
Riscossione	50

Pertanto, le **differenze tra le rilevazioni contabili** nell'ordinamento attuale e nella nuova contabilità armonizzata riguardano prevalentemente la codifica di bilancio.

Nota:

(6) Vedasi: - l'art. 36 del D.Lgs. n. 118/2011; - il Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio, punto 4.2.; - l'allegato 8 al D.P.C.M. 28 dicembre 2011 - Rendiconto della gestione.

**Rilevazioni
in contabilità
economico-
patrimoniale ex
D.Lgs. n. 118/2011**

Secondo l'art. 2 del D.Lgs. n. 118/2011, 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 (7).

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 D.P.C.M. 28 dicembre 2011 Sperimentazione) punto 4.5 " Proventi delle vendite e delle prestazioni di beni e servizi pubblici. Vi rientrano i proventi derivanti dall'erogazione del servizio pubblico, sia esso istituzionale, a domanda individuale o produttivo, di competenza economica dell'esercizio. Gli accertamenti dei ricavi e proventi da servizi pubblici registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono ricavi 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 attivi e risconti passivi."

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

Esercizio n. 1:

— all'esecutività del provvedimento di concessione temporanea del bene,

Data: esercizio n. 1				
Conto in dare:		Conto in avere:	€ in dare	€ in avere
1.3.2.02.03.01.001 Crediti verso clienti ed utenti (S.P. attivo, C II 3)	a	1.2.4.01.03.001 Proventi derivanti dalla gestione dei beni (C.E. A 4 a)	50	50

— all'incasso da parte del beneficiario,

Data: esercizio n. 1				
Conto in dare:		Conto in avere:	€ in dare	€ in avere
1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)	a	1.3.2.02.03.01.001 Crediti verso clienti ed utenti (S.P. attivo, C II 3)	50	50

— rilevazione del rateo attivo,

Data: esercizio n. 1				
Conto in dare:		Conto in avere:	€ in dare	€ in avere
1.4.1.01.01.01.001 Ratei attivi (S.P. attivo, D1)	a	1.2.4.01.03.001 Proventi derivanti dalla gestione dei beni (C.E. A 4 a)	50	50

CONTI ECONOMICI - esercizio n. 1

Costi	Proventi
	Crediti verso clienti ed utenti (S.P. attivo, C II 3) 100

Nota:

(7) Vedasi il punto 3 ed il punto 5 del Principio della contabilità economico-patrimoniale (Allegato 3 al D.P.C.M. 28 dicembre 2011 Sperimentazione).

STATO PATRIMONIALE - esercizio n. 1

Costi		Proventi	
CIV1a, Istituito tesoriere	+50		
1.4.1.01.01.01.001 Ratei attivi (S.P. attivo, D1)	50		

Esercizio n. 2:

— all'incasso da parte del beneficiario,

Data:esercizio n. 2			
Conto in dare:		Conto in avere:	
1.3.4.01.01.01.001 Istituito tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)	a	1.3.2.02.03.01.001 Crediti verso clienti ed utenti (S.P. attivo, C II 3)	
			€ in dare € in avere
			50 50

— rettifica del rateo attivo,

Data:esercizio n. 2			
Conto in dare:		Conto in avere:	
1.3.2.02.03.01.001 Crediti verso clienti e utenti (S.P. attivo, C II 3)	a	1.4.1.01.01.01.001 Ratei attivi (S.P. attivo, D1)	
			€ in dare € in avere
			50 50

CONTTO ECONOMICO - esercizio n. 2

Costi		Proventi	
		Crediti verso clienti e utenti (S.P. attivo, C II 3)	0

STATO PATRIMONIALE - esercizio n. 2

Costi		Proventi	
CIV1a, Istituito tesoriere	+50		
Ratei attivi (S.P. attivo, D1)	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

Nel caso in esame le rilevazioni della **contabilità finanziaria** tradizionale e quelle della contabilità armonizzata di cui al D.Lgs. n. 118/2011, non comportano risultati differenti.

L'effetto della dilazione del pagamento fa sì che l'accertamento dell'entrata avvenga, in entrambe le contabilità, per € 50 nell'esercizio n. 1 e per € 50 nell'esercizio n. 2. Anche la **contabilità economica** tradizionale e quella armonizzata di cui al D.Lgs. n. 118/2011 non comportano risultati differenti, fermo restando che la concessione di un diritto patrimoniale temporaneo riguarda un fatto gestionale avvenuto interamente nell'esercizio n. 1, per cui il provento di competenza economica è di € 100 nell'esercizio n. 1 (anche se, sotto l'aspetto finanziario, il pagamento è dilazionato in 24 mesi).