

Fattura pervenuta il 31 dicembre

a cura di Mauro Bellesia - Dirigente Comune di Vicenza - Pubblicista

Rilevazioni contabili: vecchia e nuova contabilità a confronto

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 PA di cui al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.

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'ordinamento giuridico-contabile precedente il D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (cioè il TUEL, D.Lgs. n. 267/2000, il D.P.R. n. 194/1996 e il D.P.R. n. 326/1998) e la nuova contabilità armonizzata di tutte le PA (1).

Il caso

Il presente caso (2) fa riferimento a una prestazione di servizi a favore della PA il cui pagamento slitta all'anno successivo.

Il **cronoprogramma** è il seguente:

a) anno n. 1:

- effettuazione della prestazione di servizi a favore dell'Ente;

- invio della fattura al 31 dicembre dell'anno 1 per l'importo di euro 100; l'Ente la recepisce regolarmente il 31 dicembre dell'anno 1;

b) anno n. 2:

- pagamento della fattura di euro 100 da parte dell'Ente.

A) L'ordinamento giuridico-contabile ante D.Lgs. n. 118/2011

Secondo l'ordinamento finanziario e contabile antecedente il D.Lgs. n. 118/2011, le spese per le forniture di servizi sono allocate fra le spese correnti - Titolo I ex art. 165 del TUEL, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194.

Per quanto riguarda l'analisi del procedimento di spesa che inizia con la determinazione a contrarre (art. 192 del TUEL, D.Lgs. n. 267/2000) e si sviluppa attraverso l'impegno contabile e l'impegno giuridico (art. 183 del TUEL, D.Lgs. n. 267/2000), si rinvia a quanto indicato nel precedente caso "L'impegno di una spesa per un servizio reso alla Pubblica Amministrazione", in questa *Rivista*, n. 11/2013.

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 delle prestazioni di servizi a favore delle Pubbliche Amministrazioni 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 gestio-

(1) I casi precedenti: "L'impegno di una spesa per un servizio reso alla Pubblica Amministrazione", in questa *Rivista*, n. 11/2013; "L'accertamento di una entrata corrente di natura patrimoniale", in questa *Rivista*, n. 12/2013; "Entrata da lotta all'evasione di difficile esazione e fondo crediti dubbia esigibilità", in questa *Rivista*, n. 1/2014; "Contributo regionale vincolato", in questa *Rivista*, n. 3/2014; "Sponsorizzazione per attività culturali - Fondo pluriennale vincolato", in questa *Rivista*, n. 4/2014; "Investimento finanziato con alienazioni patrimoniali", in questa *Rivista*, n. 5/2014; "Investimento finanziato con contributo regionale in conto capitale", in questa *Rivista*, n. 7/2014; "Allungamento dei tempi di realizzo di una opera pubblica", in questa *Rivista*, n. 8/2014; "Salario accessorio del personale dipendente", in questa *Rivista*, n. 10/2014; "Investimento finanziato con mutuo", in questa *Rivista*, n. 11/2014.

(2) Pur nella consapevolezza dei numerosi significati del titolo del presente caso, si sottolinea che, nel contesto della presente rubrica, ci si riferisce solamente ed esclusivamente ad una fattispecie amministrativa-contabile, peraltro assai diffusa negli Enti Locali.

(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 (*frame work*) - 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.

ne. Per l'analisi dettagliata, si rinvia nuovamente a quanto indicato nel precedente caso "L'impegno di una spesa per un servizio reso alla Pubblica Amministrazione", in questa *Rivista*, n. 11/2013.

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 nell'ordinamento giuridico-contabile ante D.Lgs. n. 118/2011

Nella redazione del bilancio di previsione occorre prevedere la spesa di euro 100 nel Titolo I.

BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 1

Entrate	Spese
	Stanziamiento, spese per servizi (Titolo I, Funzioni ..., servizio ..., intervento 3) 100

Una volta esecutivo il bilancio di previsione, contenente la previsione della spesa in esame, è possibile avviare il procedimento di erogazione della spesa stessa.

Sulla base del cronoprogramma, le rilevazioni contabili sono le seguenti.

a) **Anno n. 1:**

- prenotazione dell'impegno all'atto della determinazione a contrattare per euro 100;
- impegno di spesa all'aggiudicazione della fornitura per euro 100.

Pertanto, al termine del primo esercizio le rilevazioni nel conto del bilancio ex art. 228 del TUEL, D.Lgs. n. 267/2000, possono essere così rappresentate:

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 1

Entrate	Spese
	Impegno delle spese per servizi 100
	Residuo passivo 100

b) **Anno n. 2:**

- liquidazione della spesa per euro 100, sulla base della fattura regolarmente pervenuta;
- pagamento di euro 100 in conto residui.

Pertanto, al termine del secondo esercizio le rilevazioni nel conto del bilancio ex art. 228 del TUEL, D.Lgs. n. 267/2000, possono essere così rappresentate:

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 2

Entrate	Spese
	Residuo passivo iniziale 100
	Pagamento 100
	Residuo passivo finale 0

Rilevazioni in contabilità economico-patrimoniale nell'ordinamento giuridico-contabile ante D.Lgs. n. 118/2011

Rendiconto dell'anno n. 1:

- il prospetto di conciliazione ex artt. 229, comma 9 del TUEL, D.Lgs. n. 267/2000, rileva l'impegno di spesa di euro 100 ed il relativo costo,

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE PARTE SPESA (ESTRATTO)												
Impegni finanziari di competenza	Risconti passivi		Ratei attivi		Altre rettifiche	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	

Prestazioni di servizi (Titolo I, intervento 3)

100

B12

100

CII

100

- di conseguenza, il conto economico rileva il costo della prestazione di servizio.

CONTTO ECONOMICO - esercizio n. 1

	Costi		Proventi
B12	Prestazione di servizi	100	

Il conto del patrimonio rileva:

CONTTO DEL PATRIMONIO - Anno n. 1

Attivo	Passivo
	Debiti di funzionamento (CII) 100

Rendiconto dell'anno n. 2:

- il prospetto di conciliazione ex artt. 229, comma 9 del TUEL, D.Lgs. n. 267/2000, non rileva nulla;
- il conto economico non rileva nulla;
- il conto del patrimonio rileva il pagamento della fattura e l'azzeramento del debito verso il fornitore:

CONTTO DEL PATRIMONIO - Anno n. 2

Attivo	Passivo
Cassa / tesoreria -100	Debiti di funzionamento (CII) 0

B) La nuova contabilità armonizzata ex D.Lgs. n. 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, ovvero sia esigibile il pagamento, ai sensi del paragrafo 16, dell'Allegato n. 1 (principi generali o postulati - principio della competenza finanziaria) del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126 (4).

Nel caso in esame, l'**obbligazione sorge** al momento dell'aggiudicazione della fornitura per euro 100 (**anno 1**), e **va a scadenza**, ovvero diventa esigibile, una volta effettuata la prestazione di servizi e dopo la consegna della fattura (**anno 2**).

L'art. 3, comma 4, D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, dispone "... Possono essere conservate tra i **residui passivi** le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate ...". Il successivo comma 8 precisa "... Al termine del riaccertamento straordinario dei residui non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate e esigibili ...".

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

Nella nuova contabilità armonizzata le rilevazioni contabili seguono il principio della contabilità finanziaria "potenziata" di cui al punto 16 dell'Allegato 1 al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.

Nella redazione del **bilancio preventivo di competenza**, occorre pertanto allocare lo stanziamento di spesa per la prestazione di servizi nella tempistica prevista dal cronoprogramma del presente caso.

BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 1

Entrate	Spese
	Stanziamento, titolo 1 - spese correnti; macroaggregato 3 - acquisto beni e servizi 100

Per quanto concerne invece il **bilancio preventivo di cassa**, il pagamento delle spese della prestazione di servizi è previsto nell'anno 2.

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

(4) AA. VV., *Manuale di contabilità armonizzata*, IPSOA - LEGGI D'ITALIA, 2014.

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 1

Entrate	Spese	
	Impegno di spesa, titolo 1 - spese correnti; macroaggregato 3 - acquisto beni e servizi	100
	Residuo passivo	100

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 2

Entrate	Spese	
	Residuo passivo iniziale	100
	Pagamento	100
	Residuo passivo finale	0

Pertanto, in questo caso **non si notano differenze tra le rilevazioni contabili** nell'ordinamento *ante* il D.Lgs. n. 118/2011 e nella nuova contabilità armonizzata, se non per la differente codifica di bilancio.

Infatti, l'operazione oggetto del presente caso continua ad essere rilevata nella gestione residui, in quanto l'impegno di spesa si imputa in entrambi i casi nell'anno 1 ed il pagamento della fattura avviene nell'anno 2.

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

Secondo l'art. 151, comma 4, e l'art. 232 del TUEL, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, come modificato dall'art. 74 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, introdotto dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, e l'art. 2 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, la contabilità economico-patrimoniale si affianca, ai fini conoscitivi, alla contabilità finanziaria, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

Il successivo art. 4 del D.Lgs. n. 118/2011 dispone l'adozione di un unico piano dei conti integrato allo scopo di favorire l'integrazione dei sistemi di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale.

Le connessioni tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale sono peraltro specificate dal Principio della contabilità economico-patrimoniale - Allegato n. 4/3 al D.Lgs. n. 118/2011 ed in particolare modo al punto 5 (Le scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale) (5).

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

Anno n. 1:

- al 31 dicembre dell'anno 1, sulla base della fattura pervenuta.

Data: Anno n. 1			
Conto in dare:	Conto in avere:	€ in dare	€ in avere
Prestazioni di servizi (C.E., B10)	a Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)	100	100

Il conto economico rileva il costo dell'operazione.

CONTO ECONOMICO - Anno n. 1

Costi	Proventi
B10, Prestazioni di servizi	100

Lo stato patrimoniale rileva il debito dell'operazione.

STATO PATRIMONIALE - Anno n. 1

Attività	Passività
	Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2) 100

(5) "... Si richiama l'attenzione sull'utilità della concomitanza delle registrazioni contabili finanziarie ed economico-patrimoniali, per garantire anche nel corso dell'esercizio la correttezza della rilevazione, evitando la 'ricostruzione' delle scritture alla fine dell'esercizio ..." - Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale - Allegato n. 4/3 al D.Lgs. n. 118/2011.

Anno n. 2:

- al momento del pagamento della fattura,

Data: Anno n. 2				
Conto in dare:		Conto in avere:	€ in dare	€ in avere
Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)	a	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)	100	100

Il conto economico non rileva nulla.

STATO PATRIMONIALE - Anno n. 2

Attività	Passività	
1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)	Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)	0
	-100	

In ultima analisi, i risultati della contabilità economico-patrimoniale non divergono sostanzialmente tra la contabilità *ante* D.Lgs. n. 118/2011 e quella armonizzata, tranne che per le modalità di rilevazione e la codifica delle voci e dei conti.

C) Considerazioni finali

Il caso in esame mette in evidenza che le rilevazioni della contabilità finanziaria precedente il D.Lgs. n. 118/2011 e quelle della contabilità armonizzata di cui al D.Lgs. n. 118/2011 non evidenziano notevoli differenze, poiché **viene utilizzata in entrambe la c.d. gestione residui**.

La rilevazione dell'operazione nella gestione residui risulta possibile, nell'ambito della nuova contabilità armonizzata, sulla base dell'art. 3, comma 4, del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, che dispone "... Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate ...".

Oltre a quanto sopra indicato, altre differenze tra vecchia e nuova contabilità armonizzata risiedono nelle codifiche di bilancio: *ex* D.P.R. n. 194/1996 per la contabilità tradizionale e *ex* D.Lgs. n. 118/2011 per la nuova contabilità armonizzata.

La **contabilità economica** precedente il D.Lgs. n. 118/2011 e quella armonizzata di cui al D.Lgs. n. 118/2011 non comportano risultati finali differenti (il reddito/perdita di esercizio non cambia), pur evidenziando diverse modalità di rilevazione e soprattutto allocazione delle singole voci. La contabilità economica di cui al D.Lgs. n. 118/2011 evidenzia comunque rilevazioni più in linea con le corrispettive rilevazioni finanziarie (6).

(6) Per ulteriori approfondimenti in tema di connessioni tra contabilità finanziaria e contabilità economica si rinvia a Bellesia M., *www.bellesiamauro.it, Manuale di contabilità e dei Principi contabili per gli Enti locali*, CEL Editrice, 2011.