

Salario accessorio del personale dipendente

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 p.a. 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 p.a. (1).

Il caso

Il presente caso fa riferimento alla spesa per il salario accessorio al personale dipendente (c.d. produttività) nella parte che di norma viene liquidata nell'anno successivo a quello di riferimento, a seguito della delibera di costituzione del fondo del salario accessorio, della sottoscrizione della contrattazione integrativa e delle verifiche delle condizioni che costituiscono i presupposti per la materiale erogazione dei fondi.

Il **crono programma** è il seguente:

a) anno n. 1:

- approvazione della delibera che costituisce il fondo del salario accessorio per € 100;
- sottoscrizione della contrattazione integrativa decentrata che conferma il fondo suindicato;

b) anno n. 2:

- verifiche e liquidazione ai dipendenti del salario accessorio di riferimento dell'anno precedente per € 100.

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

Nell'ordinamento giuridico-contabile antecedente il D.Lgs. n. 118/2011, la contabilizzazione delle spese del personale seguono le disposizioni in tema di struttura del bilancio di cui all'art. 165 del Tuel, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e le regole per quanto concerne l'assunzione degli impegni di spesa di cui al successivo art. 183.

Ulteriori specificazioni per quanto concerne la codifica delle spese del personale sono rinvenibili nel D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194, che approva gli schemi e i modelli del bilancio.

Fra gli altri articoli del Tuel che interessano ai fini delle rilevazioni contabili del caso in esame, si ricordano, l'art. 91 sull'obbligo di approvazione della programmazione triennale del fabbisogno di personale, l'art. 184 sulla liquidazione delle spese e l'art. 229 sul conto economico.

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 (2), affrontano la tematica delle spese del personale sotto vari aspetti.

Il principio n. 1, punto n. 53, sottolinea l'importanza della corretta distinzione delle voci di bilancio e in particolare dell' "intervento" n. 1 che contraddistingue la spesa del personale.

(1) I casi precedenti: "L'impegno di una spesa per un servizio reso alla pubblica amministrazione" in *Azienditalia* n. 11/2013; "L'accertamento di una entrata corrente di natura patrimoniale" in *Azienditalia* n. 12/2013; "Entrata da lotta all'evasione di difficile esazione e fondo crediti dubbia esigibilità" in *Azienditalia* n. 1/2014; "Contributo regionale vincolato" in *Azienditalia* n. 3/2014; "Sponsorizzazione per attività culturali - Fondo pluriennale vincolato" in *Azienditalia* n. 4/2014; "Investimento finanziato con alienazioni patrimoniali" in *Azienditalia* n. 5/2014; "Investimento finanziato con contributo regionale in conto capitale" in *Azienditalia* n. 7/2014; "Allungamento dei tempi di realizzo di una opera pubblica" in *Azienditalia* n. 8-9/2014.

(2) 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, date 18 ottobre 2006;
- Principio contabile n. 1, Programmazione nel sistema del bilancio, date 12 marzo 2008;
- Principio contabile n. 2, Gestione nel sistema del bilancio, date 18 novembre 2008;
- Principio contabile n. 3, Il rendiconto degli enti locali, date 18 novembre 2008;
- Principio contabile n. 4, Il bilancio consolidato dell'ente locale licenziato dall'Osservatorio, aprile 2009.

Il principio n. 2, punto n. 56, specifica che debbono considerarsi "impegnate automaticamente con la deliberazione di approvazione del bilancio o successive variazioni, le spese per trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e relativi oneri riflessi, di competenza dell'anno ...".

Il successivo punto n. 57 entra nel merito della fattispecie in esame con le seguenti indicazioni: "Per consentire il rispetto degli equilibri economico-finanziari del bilancio sono accantonate, con apposita determinazione, le risorse finanziarie occorrenti per la copertura degli oneri afferenti l'esercizio, riguardanti il contratto di lavoro del personale scaduto e non rinnovato, nella misura prudenzialmente prevedibile e con preciso riferimento al personale avente diritto. **Sono altresì accantonate le risorse finanziarie occorrenti per la copertura, nell'esercizio in fase di chiusura, degli oneri riguardanti le competenze accessorie del personale maturate in relazione all'anno stesso e la cui liquidazione è rinviata all'anno successivo**".

Il principio n. 3, punto n. 82, concerne la redazione del conto economico e prevede: "Personale. In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente (retribuzione, straordinari, indennità, oneri previdenziali e assicurativi, trattamento di fine rapporto e simili), di competenza economica dell'esercizio. L'Irap relativa deve essere rilevata alla voce B 15 "Imposte e tasse". I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione negli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 1) integrati e rettificati nel rispetto del principio della competenza economica".

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

Nella redazione del bilancio di previsione occorre prevedere la spesa del salario accessorio tra le spese del personale (intervento 1) dell'anno di riferimento, cioè dell'anno 1.

BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 1

Entrate	Spese
	Spese per salario accessorio dei dipendenti (Titolo I, intervento 1)
	100

Sulla base del crono programma, le rilevazioni contabili sono le seguenti.

a) **Anno n. 1:**

- accantonamento del fondo per il salario accessorio di € 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:

CONTTO DEL BILANCIO - Anno n. 1

Entrate	Spese
	Impegno del fondo per il salari oaccessorio
	100
	Residuo passivo finale
	100

b) **Anno n. 2:**

- liquidazione e pagamento del fondo per il salario accessorio di € 100.

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:

CONTTO DEL BILANCIO - Anno n. 2

Entrate	Spese
	Residuo passivo iniziale
	100
	Pagamento
	100

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 € 100 quale accantonamento per il salario accessorio dei dipendenti.

amministrazione, immediatamente utilizzabili secondo la disciplina generale, anche nel corso dell'esercizio provvisorio".

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

Nella nuova contabilità armonizzata le rilevazioni contabili del salario accessorio del personale dipendente, nella parte (oggetto del presente caso) che di norma viene liquidata nell'anno successivo a quello di riferimento, seguono il principio generale della competenza finanziaria potenziata, come sopra indicato. Pertanto, la relativa spesa viene stanziata ed impegnata nell'anno 2 (anno in cui l'obbligazione è esigibile).

BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 2

Entrate	Spese
	Spese di personale (macroaggregato 1, nelle rispettive missioni e programmi) 100

Per quanto concerne invece il **bilancio preventivo di cassa**, i pagamenti delle spese del salario accessorio sono previsti negli stessi anni delle previsioni di competenza.

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

Il conto del bilancio dell'anno 1 non rileva nulla.

Il conto del bilancio dell'anno 2 rileva l'impegno di spesa e il pagamento relativo al salario accessorio di € 100.

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 2

Entrate	Spese
	Impegno di spesa per salario accessorio 100 Pagamento 100

Pertanto, le **differenze tra le rilevazioni contabili** nell'ordinamento precedente e nella nuova contabilità armonizzata sono anche in questo caso notevoli e sostanziali e riguardano:

- le modalità di allocazione in bilancio delle entrate e delle spese che seguono il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata, evidenziando, nel caso specifico in esame la previsione e l'impegno nell'anno 2, anziché nell'anno 1;
- la codifica di bilancio.

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 11, 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 e in particolare modo al punto 5 (Le scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale) (3).

Per quanto concerne la rilevazione dei costi del personale nel conto economico, il punto 4.17. del suddetto principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale, rileva "In questa voce vanno iscritti tutti i **costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente** (retribuzione, straordinari, indennità, oneri previdenziali e assicurativi a carico dell'ente, gli accantonamenti riguardanti il personale, trattamento di fine rapporto e simili), **liquidati in contabilità finanziaria e integrati nel rispetto del principio della competenza economica dell'esercizio**. La voce non comprende i componenti straordinari di costo derivanti, ad esempio, da arretrati (compresi quelli contrattuali), che devono essere ricompresi tra gli oneri straordinari alla voce "Altri oneri straordinari", e l'Irap relativa, che deve essere rilevata nella voce "Imposte".

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

Anno n. 1:

Nell'anno n.1, fra le rettifiche di fine esercizio, occorre contabilizzare il costo relativo al salario accessorio maturato nel medesimo esercizio, secondo il principio della competenza economica.

(3) "... 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.

Rubriche

Rilevazioni contabili

Pertanto al 31/12/anno 1, bisogna rilevare:

Data: anno n. 1					
Conto in dare:		Conto in avere:		€ in dare	€ in avere
Costo del personale (C.E. voce B 13)	a	Debiti per fondo salario accessorio dipendenti (S.P. passivo, D 5 d)		100	100

Di conseguenza, il conto economico rileva:

CONTTO ECONOMICO - Anno n. 1		
Costi	Proventi	
Costo del personale (C.E. voce B 13)	100	

Lo stato patrimoniale rileva:

STATO PATRIMONIALE - Anno n. 1		
Attività	Passività	
		Debiti per fondo salario accessorio dipendenti (S.P. passivo, D 5 d) 100

Anno n. 2:

Al momento del pagamento del salario accessorio ai dipendenti,

Data: anno n. 2					
Conto in dare:		Conto in avere:		€ in dare	€ in avere
Debiti per fondo salario accessorio dipendenti (S.P. passivo, D 5 d)	a	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)		100	100

Il conto economico non rileva nulla.

Lo stato patrimoniale rileva:

STATO PATRIMONIALE - Anno n. 2		
Attività	Passività	
1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/-cassiere (S.P. attivo, CIV1a) - 100		Debiti per fondo salario accessorio dipendenti (S.P. passivo, D 5 d) 0

In ultima analisi, i risultati della contabilità economico-patrimoniale non divergono sostanzialmente tra la contabilità ante D.Lgs. n. 118/2011 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 precedente il D.Lgs. n. 118/2011 e quelle della contabilità armonizzata evidenziano notevoli differenze:

- **nella contabilità finanziaria precedente il D.Lgs. n. 118/2011** il salario accessorio ai dipendenti maturato nell'esercizio (compreso quello non liquidato nel medesimo esercizio) era impegnato nel medesimo esercizio, anche

se la liquidazione e il pagamento della spesa avvenivano nell'esercizio successivo, a valere sulla c.d. "gestione a residui".

- **diversamente, nella nuova contabilità armonizzata** ex D.Lgs. n. 118/2011 l'imputazione dell'impegno relativo al salario accessorio (non liquidato nel medesimo esercizio) segue il momento in cui il debito diventa effettivamente esigibile, cioè nell'anno successivo, secondo il crono programma indicato all'inizio del presente caso della rubrica.

Questa impostazione contabile vale, ovviamente, a regime. Le cose sono destinate a complicarsi nella fase di passaggio dalla vecchia alla nuova contabilità, in riferimento alle diverse possibili modalità di contabilizzazione delle spese del salario accessorio nell'ordinamento vigente prima del D.Lgs. n. 118/2011 e alla natura delle risorse finanziarie destinate al finanziamento del salario accessorio.

A riguardo, il punto 5.2. del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato n. 4/2 al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, affronta alcune problematiche, che saranno peraltro oggetto di ulteriori casi di approfondimento della presente rubrica.

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** ante D.Lgs. n. 118/2011 e quella armonizzata non comportano risultati finali differenti (il reddito/perdita di esercizio non cambia).

Ciò premesso, nel regime della nuova contabilità armonizzata occorre effettuare una rettifica alla fine dell'esercizio n. 1, allo scopo di determinare correttamente i costi del personale dell'anno 1, in quanto lo slittamento dell'impegno di spesa del salario accessorio dall'anno 1 all'anno 2 (a seguito dell'applicazione della nuova contabilità) riguarda esclusivamente la contabilità finanziaria e non quella economica.



ALMA MATER STUDIORUM
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA
SEDE DI FORLÌ

Il prossimo **25 novembre 2014** scadrà il bando di iscrizione alla XIII edizione del **Master in City Management**, Master di I livello della Scuola di Economia, Management e Statistica di Bologna, sede di Forlì, rivolto prevalentemente a soggetti laureati già inseriti nell'ambito lavorativo della pubblica amministrazione (dirigenti e funzionari), a neo laureati che aspirano ad entrare nello staff direzionale di enti locali o aziende di servizi pubblici, nonché a quanti, esercitando la libera professione di dottore commercialista e di consulente aziendale, intendano sviluppare specifiche competenze manageriali innovative per contribuire al miglioramento della "res publica".

Il Corso è annuale e si articola in 14 moduli di insegnamento, le lezioni si svolgono a Forlì a settimane alterne nelle giornate di venerdì e sabato, per complessivi 60 crediti formativi universitari.

Inoltre il **15 gennaio 2015** scadrà il bando di iscrizione alla XIV edizione del **Corso di alta formazione in Pianificazione e controllo strategico degli enti locali**, di durata semestrale, che affronta tematiche che spaziano dalla formulazione di un processo di pianificazione, alla progettazione di un sistema di controllo strategico e all'analisi economico-finanziaria dell'ente locale, dalla definizione delle politiche strategiche alla valutazione della convenienza economico-qualitativa sottostante le decisioni di esternalizzazione dei servizi pubblici locali. Il Corso si rivolge a dirigenti e responsabili di servizio di enti locali e aziende pubbliche, ai rispettivi amministratori, consiglieri e ai liberi professionisti.

Per informazioni e iscrizioni:

Segreteria Organizzativa:

Cristina Nanti

tel. Tel. 0543.374144

e-mail: polofo.mastercity@unibo.it

Web site: www.mastercity.it

Direttore del corso: **Prof. Luca Mazzara**
e-mail: luca.mazzara@unibo.it

Sede del Corso:

Padiglione Celtico, via Lombardini n. 5, 47121 Forlì (FC)