



Invito alla giornata di studio sul tema:

La Legge di Bilancio per il 2025 e le implicazioni per regioni ed enti locali

12.10

Marco Castellani

Presidente ANCREL - Dottore Commercialista in Ravenna

“Lo stato di attuazione della riforma della contabilità pubblica in senso *accrual*”

La riforma della contabilità pubblica nel PNRR – prospettive?

1 Introduzione: Sintesi della Riforma Accrual

2 I principali documenti tecnici per l'attuazione della Riforma Accrual

3 La Struttura di Governance deputata all'attuazione della Riforma Accrual

4 Una visione d'insieme della Riforma Accrual

5 La Riforma Accrual principali interrogativi

6 Riforma Accrual: primi suggerimenti operativi

Dotare le Pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual - PNRR - 1.6 M1C1 - Riforma 1.15 Riforma del Sistema di contabilità pubblica

Il percorso di costruzione del framework contabile basato sul principio accrual, unico per il settore pubblico, è già stato avviato, attraverso la realizzazione dei tre progetti sopra menzionati, e **terminerà entro il secondo trimestre 2026**, in linea con il percorso delineato a livello internazionale ed europeo per la definizione di principi e standard contabili nelle pubbliche amministrazioni (IPSAS/EPAS) e in attuazione della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio.

| Milestone & Target | | | |
|--------------------|--------------------|---------------------------|---|
| Tipologia | Numero sequenziale | Timeline (Trimestre/Anno) | Descrizione |
| Milestone | M1C1-108 | T2 -2024 | Approvazione del quadro concettuale, della serie di principi di contabilità per competenza e del piano contabile multidimensionale. |

| | | | |
|-----------|----------|----------|---|
| Target | M1C1-117 | T1 -2026 | Formazione agli enti pubblici per la transizione al nuovo sistema di contabilità per competenza. Nello specifico, completamento del primo ciclo di formazione per i rappresentanti di 18.000 enti pubblici. |
| Milestone | M1C1-118 | T2 -2026 | Entrata in vigore della riforma della contabilità per competenza per almeno il 90 per cento dell'intero settore pubblico. |

In particolare, con riferimento alla prima milestone di rilevanza europea, da realizzare entro il primo semestre 2024, avente ad oggetto l'approvazione del quadro concettuale, dei principi di contabilità e del piano dei conti multidimensionale, si evidenziano i principali dispositivi rilevanti ai fini del percorso intrapreso per il conseguimento del richiamato obiettivo:

- Istituzione della Struttura di governance, Determina MEF RGS del 5 marzo 2020;
- Procedura di selezione dello Standard Setter Board, Avviso pubblico del 22 aprile 2020 per la selezione di esperti in contabilità economico-patrimoniale applicata alle Pubbliche amministrazioni per l'incarico di componente dello Standard Setter Board, istituito con determina del Ragioniere generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020; Ampliamento del numero dei componenti del Board, Determina MEF RGS 103255 del 20 giugno 2020;
- Nomina dei componenti dello Standard Setter Board, Determina RGS 191617 del 16 settembre 2020;
- Approvazione Piano triennale nella riunione del Comitato Direttivo del 24 settembre 2020;
- Approvazione Programma annuale nella riunione dello Standard Setter Board del 5 novembre 2020;
- **Quadro concettuale**, approvato internamente allo Standard Setter Board nella riunione del 4 marzo 2021 e trasmesso al Gruppo di Consultazione il 12 marzo 2021

-

Parere di ARCONET – seduta del 13 aprile 2022

I rappresentanti del CNDCEC non formulano osservazioni al quadro concettuale, giudicato in maniera positiva da un punto di vista tecnico, ma condividono la necessità di chiarire il contesto su cui si muoverà la riforma rispetto all'attuale quadro di riferimento. Segnalano che è impensabile pensare di proporre un sistema duale e parallelo ed apprezzano la proposta del Presidente della Commissione di un percorso di sperimentazione della sola contabilità economico patrimoniale per un ristretto gruppo di enti.

https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_pubbliche/contabilita_accrual/

Altre esperienze:

https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_centrali/inIt/

Il sistema InIt necessario per tale riforma sarà inizialmente in uso presso i Ministeri, per poi essere esteso alle Amministrazioni Autonome che attualmente utilizzano i sistemi informatici messi a disposizione dalla RGS. Successivamente sarà messo a disposizione delle altre amministrazioni pubbliche. Il sistema verrà reso disponibile, con progressivi rilasci, a partire dal primo semestre del 2021.

https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_pubbliche/contabilita_accrual/approfondimenti/

ISTAT ed enti di ricerca dal 1° gennaio 2022...budget autorizzatorio, piano degli investimenti...unica contabilità

si fa riferimento alla richiesta della Commissione Arconet, pervenuta nell'ambito del procedimento di consultazione pubblica previsto dall'art. 17-quinquies del Regolamento della Struttura di governance (Determina RGS n. 35518 del 5 marzo 2020), di conoscere il quadro di attuazione della Riforma 1.15 del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza "Dotare le pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual", con particolare riferimento ai ruoli e alla relazione del sistema unico di contabilità economico-patrimoniale e della contabilità finanziaria. La richiesta di chiarimento è stata portata all'attenzione del Comitato Direttivo della Struttura di governance e discusso dallo stesso nella riunione del 14 dicembre 2022.

In linea con la posizione da sempre espressa (sia nella documentazione predisposta e resa pubblica che in occasione di eventi pubblici, a partire dal Seminario sul sistema di contabilità accrual organizzato dalla Ragioneria Generale dello Stato il 22 settembre 2022, il Comitato Direttivo ha ribadito **che la contabilità economico-patrimoniale non sostituirà la contabilità finanziaria nel ruolo autorizzatorio ma sarà complementare alla stessa, migliorando il livello qualitativo e quantitativo delle informazioni. Ciò consentirà di rispondere in modo più efficace alle esigenze conoscitive provenienti da ambiti interni (ad esempio per le decisioni gestionali) ed esterni (quali ad esempio quelle per il consolidamento dei conti pubblici, per le attività di controllo esercitate dalla Corte dei Conti e dai Revisori) e dagli stakeholder nel loro complesso (cittadini, Istituzioni, ecc...).**

RISPOSTA RAGIONIERE GENERALE AD
ARCONET DEL 26/01/2023

Il Comitato Direttivo precisa, inoltre, che il sistema contabile non potrà che essere basato su una integrazione della contabilità finanziaria e della contabilità economico-patrimoniale.

Integrazione all'intermo della quale, la contabilità economico-patrimoniale sarà applicata secondo il modello attualmente adottato dallo Stato, nel rispetto degli standard contabili nazionali ITAS basati su un principio accrual, in linea con le indicazioni fornite da EUROSTAT per il pieno recepimento della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio dell'Unione Europea.

I dati contabili, prodotti dal sistema di contabilità integrato, oltre ad essere trasmessi alla BDAP verranno utilizzati nell'ambito **del sistema informativo InIt**, attualmente già operativo nelle Amministrazioni centrali dello Stato, a beneficio delle procedure di monitoraggio e di consolidamento dei conti pubblici.

PROPOSTE DI MODIFICHE

Anche se l'implementazione della riforma sta procedendo secondo programma, viene proposta una modifica della milestone nella parte in cui indica come verrà misurato il raggiungimento del risultato (pubblicazione dei bilanci nella nuova modalità per il 90 per cento delle amministrazioni e numerosità degli enti interessati in 18 000 unità, che includono anche gli istituti scolastici).

Proposta respinta

La modifica proposta è volta a consentire un'applicazione graduale, con positive ricadute sulla qualità del risultato finale (progetto pilota nel 2025 con pubblicazione dei bilanci nel 2026 da parte di un campione significativo di enti e amministrazioni identificati come reporting entities).

Dall'insieme dei destinatari della riforma sono esclusi gli istituti scolastici, che non rientrano tra le reporting entities per la contabilità accrual.

Convegno ANCREL - RGS

https://www.youtube.com/embed/IZJkl_sydII?si=oLjZp8qBA4Hk1xe

https://www.youtube.com/embed/IZJkl_sydII?si=oLjZp8qBA4Hk1xe8

| Sequential Number | Related Measure (Reform or Investment) | Milestone / Target | Name | Qualitative indicators (for milestones) | Quantitative indicators (for targets) | | | Indicative timeline for completion | | Description of each milestone and target |
|-------------------|--|--------------------|---|---|---------------------------------------|----------|--------|------------------------------------|------|--|
| | | | | | Unit of measure | Baseline | Goal | Quarter | Year | |
| | | | | | | | | | | vintage of the same report to be published in November 2025 based on data for the tax year 2023. |
| MTC1-117 | Reform 1.15: Reform of public accounting rules | Target | Public entities trained for the transition to the new accrual accounting system | N/A | Number | 0 | 18 000 | Q1 | 2026 | End of the first round of training for the transition to the new accrual accounting system for representatives of 18 000 public entities. |
| MTC1-118 | Reform 1.15: Reform of public accounting rules | Milestone | Entry into force of the reform of the accrual accounting for at least 90% of whole public sector. | Provision in the law indicating the entry into force of all implementing measures (including guidelines, operational manuals and training program) of the accrual accounting for at least 90% of the whole public sector. | N/A | N/A | N/A | Q2 | 2026 | Public administration financial statements covering at least 90% of the whole public sector shall be issued. A legislative reform shall be adopted providing for the introduction of the new accrual accounting system for at least 90% of public administrations as of 2027. Secondary legislation shall be adopted providing: Guideline(s) and Operating manual(s) for the application of accounting standards accompanied by examples and practical representations to support operators. Training program: set up of training programs for the transition to the new accrual accounting system. |

proposte di modifiche non accettate – nuovo obiettivo 2027 ?

| Numero sequenziale | Misura correlata (riforma o investimento) | Traguardo/ obiettivo | Denominazione | Indicatori qualitativi (per i traguardi) | Indicatori quantitativi (per gli obiettivi) | | | Calendario indicativo per il conseguimento | | Descrizione di ogni traguardo e obiettivo |
|--------------------|--|----------------------|---|---|---|-------------|------------------|--|------|---|
| | | | | | Unità di misura | Riferimento | Valore-obiettivo | Trimestre | Anno | |
| | | | | | | | | | | riduzione del 5 % deve essere osservata con riferimento alle stime incluse nella versione aggiornata della stessa relazione che sarà pubblicata nel novembre 2025 sulla base dei dati relativi all'esercizio fiscale 2023. |
| M1C1-117 | Riforma 1.15 - Riforma delle norme di contabilità pubblica | Obiettivo | Enti pubblici formati per la transizione al nuovo sistema di contabilità per competenza | N/A | Numero | 0 | 18 000 | T1 | 2026 | Fine del primo ciclo di formazione per la transizione al nuovo sistema di contabilità per competenza per i rappresentanti di 18 000 enti pubblici |
| M1C1-118 | Riforma 1.15 - Riforma delle norme di contabilità pubblica | Traguardo | Entrata in vigore della riforma della contabilità per competenza per almeno il 90 % dell'intero settore pubblico. | Disposizione nella normativa che indica l'entrata in vigore di tutte le misure di esecuzione (compresi orientamenti, manuali operativi e programmi di formazione) relative alla contabilità per competenza per almeno il 90 % dell'intero settore pubblico. | N/A | N/A | N/A | T2 | 2026 | Devono essere pubblicati i bilanci della pubblica amministrazione riguardanti almeno il 90 % dell'intero settore pubblico. Deve essere adottata a partire dal 2027 una riforma legislativa per l'introduzione del nuovo sistema di contabilità per competenza per almeno il 90 % delle amministrazioni pubbliche. Devono essere adottati atti di diritto derivato relativi a orientamenti e manuali operativi per l'applicazione dei principi contabili corredati di esempi e rappresentazioni pratiche a sostegno degli operatori; |

Corte dei conti - Sezioni Riunite in sede di Controllo – Audizione Maggio 2024

«Sempre nell’ambito del tema del controllo, per quanto attiene alle implicazioni della riforma della governance europea con particolare riferimento alla revisione della **direttiva 2011/85/UE** relativa ai requisiti dei quadri nazionali di bilancio, si ricorda che al riguardo la Corte, nella citata memoria dell’ottobre scorso, ha già avuto modo di far presente, al punto 17, le proprie valutazioni. Si tratta dell’esigenza che, in riferimento ai sistemi nazionali di contabilità pubblica, **gli Stati membri si dotino, entro il 2030, di assetti di contabilità finanziaria fondati sul principio di competenza, integrati, completi e armonizzati a livello nazionale, tali da coprire tutti i sottosectori dell'amministrazione pubblica e da contenere le informazioni fondate sia sul principio di cassa, sia sul principio di competenza, necessarie per predisporre i dati basati sulle norme SEC 2010.** In merito a ciò, la Corte ha osservato che il riferimento alla contabilità finanziaria e, al suo interno, a quella di competenza, sembrerebbe rafforzare anche a livello europeo, il ruolo rilevante svolto dalla contabilità finanziaria medesima nella sua evoluzione anche su base accrual, sottolineando la necessità di accelerare su questo fronte il processo di armonizzazione di tutti i soggetti pubblici interni.

LB ...Obiettivi Finanza pubblica sino al 2029

In tal senso si muove, come è noto, una Riforma del quadro di governance economica dell'UE Sezioni riunite in sede di controllo delle riforme abilitanti del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (riforma 1.15), che punta a dotare le pubbliche amministrazioni italiane di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual, fermo rimanendo che, sul piano interno, potranno essere valutati i raccordi con i vigenti principi anche di ordine costituzionale relativi alla contabilità finanziaria.

.....**Al momento, si può solo ricordare in questa sede che la scelta tra diversi sistemi di contabilità pubblica attiene a questioni che vanno al di là del dato meramente tecnico ed involgono considerazioni anche di natura costituzionale, come prima accennato, almeno nel nostro ordinamento».**

Quali prospettive?

Anche l'impianto della manovra 2025 fa presagire che gli obiettivi di finanza locale per gli enti sino al 2029 saranno di **contabilità finanziaria**.

È possibile immaginare un sistema per cui gli enti vengano valutati anche sulla base dei parametri economico – **patrimoniali**? Sì, è necessario, se anche le informazioni del mondo accrual resteranno conoscitive la riforma non porterà ad alcun risultato.

Nel nostro ordinamento c'è già stato un primo esempio di regola di finanza locale che si applica in base al rispetto di parametri patrimoniali.... **al comma 866, art. 1, legge n. 205/2017, così come modificato dall'art. 11-bis , comma 4, d.l. 14 dicembre 2018, n. 135**: Gli enti locali possono avvalersi della possibilità di utilizzo dei proventi derivanti dalle alienazioni patrimoniali, anche derivanti da azioni o piani di razionalizzazione, per finanziare le quote capitali dei mutui o dei prestiti obbligazionari in ammortamento nell'anno o in anticipo rispetto all'originario piano di ammortamento. Tale possibilità è consentita esclusivamente agli enti locali che:

dimostrino, con riferimento al bilancio consolidato dell'esercizio precedente, un rapporto tra totale delle immobilizzazioni e debiti da finanziamento superiore a 2; (...nel mondo accrual il bilancio consolidato assumerà ancora più rilevanza)

- b) in sede di bilancio di previsione non registrino incrementi di spesa corrente ricorrente, come definita dall'allegato 7 annesso al [decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118](#);
- c) siano in regola con gli accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità.

L'art. 204 del Tuel sulla capacità di indebitamento non è più attuale...e potrebbe in tal senso essere integrato

Quali prospettive?

Resta il fatto che i due sistemi possono portare a valutazioni antitetiche rispetto allo stesso fenomeno.

Esempi:

- Avanzo corrente applicato al bilancio per spesa corrente non ricorrente. L'ente sarà in perfetto equilibrio finanziario ma consegnerà un deficit economico.
- Una Regione che si indebita per finanziare un investimento di un Comune, riduce il suo patrimonio netto ed incrementa quello del Comune pur rispettando gli equilibri finanziari.

Ci sono poi diverse distonie tra i nuovi criteri sanciti dagli ITAS (**in fase di restyling**) e le regole di definizioni di entrate e spese del d.lgs 118/2011 da cui poi derivano in via subordinata le scritture in partita doppia.

Siamo sicuri che le regole di accertamento dell'IMU e dell'Irpef da cui discendono i principali proventi degli enti siano aderenti con le indicazioni di ITAS 9?

Nel mondo degli ITAS non ci sono regole matematiche per la svalutazione dei crediti mentre il principio 4/3 definisce il rapporto tra FCDE e FSC

Nel principio 4/3 si definiscono i fondi che pur essendo nel risultato di amministrazione non trovano corrispondenza nei fondi a stato patrimoniale....MA secondo ITAS 13 nemmeno il classico fondo per spese potenziali o il fondo rischi da contenzioso potranno avere la dimensione di quelli inseriti nel risultato di amministrazione.

Etc.....

Quali prospettive?

Ne consegue che per garantire la coesistenza tra i due mondi contabili **senza aggravii insostenibili per gli operatori** è necessario:

- 1) Partire da una mappatura dei fatti di gestione/processi. Ciascuno, a seconda dei casi e secondo le regole del rispettivo sistema, farà scaturire delle registrazioni contabili in un senso o nell'altro. In alcuni casi solo in un sistema e non nell'altro.
- 2) Semplificazione dell'attuale impianto di contabilità finanziaria, ad sempio:
 - 1) Deve essere alzato il livello di autorizzazione riducendo le numerose tipologie di variazione di bilancio oggi definite dall'articolo 175 del Tuel, lasciando alla contabilità economico-patrimoniale la rilevazione dei dati analitici.
 - 2) Vanno eliminati tutti i regolarizzi contabili dovuti al principio della rilevazione della transazione non monetaria (opere a scomputo, incentivi tecnici, permutate, etc...).
 - 3) Eliminazione di tutti i vincoli di cassa (previsti per gli enti locali e non per le Regioni).
 - 4) Eliminazione delle partite di giro.
 - 5) Riflessione sul fondo pluriennale vincolato.

Serve un percorso graduale nel quale fare una vera sperimentazione ragionando anche di come la riforma accrual possa e debba coordinarsi con la riforma del Tuel. Cosa si intende per ente in funzionamento come indicato negli Itas? Come definire le regole di prevenzione e di soluzione della crisi finanziaria degli enti locali?

1. Introduzione: Sintesi della Riforma Accrual

La disciplina di riferimento

La Riforma 1.15 del PNRR prevede l'adozione di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale Accrual per tutte le amministrazioni pubbliche entro il 2026.

Ai fini della realizzazione di tale sistema di contabilità economico - patrimoniale, la Milestone MIC1-108, della Riforma 1.15 del PNRR, stabilisce che, in primis, entro il secondo semestre del 2024, vengano adottati, con normativa secondaria, e pubblicati sul sito web istituzionale dedicato alla contabilità “accrual”, i successivi documenti tecnici:

- 1. Quadro concettuale;*
- 2. Un set di standard contabili;*
- 3. Le linee guida;*
- 4. Il Piano dei Conti Unico.*

L'obiettivo della riforma

La riforma vuole attuare un sistema di contabilità economico - patrimoniale, ai sensi della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio, basato sul principio accrual, in coerenza con i principi e standard contabili delle pubbliche amministrazioni (IPSAS/EPAS).

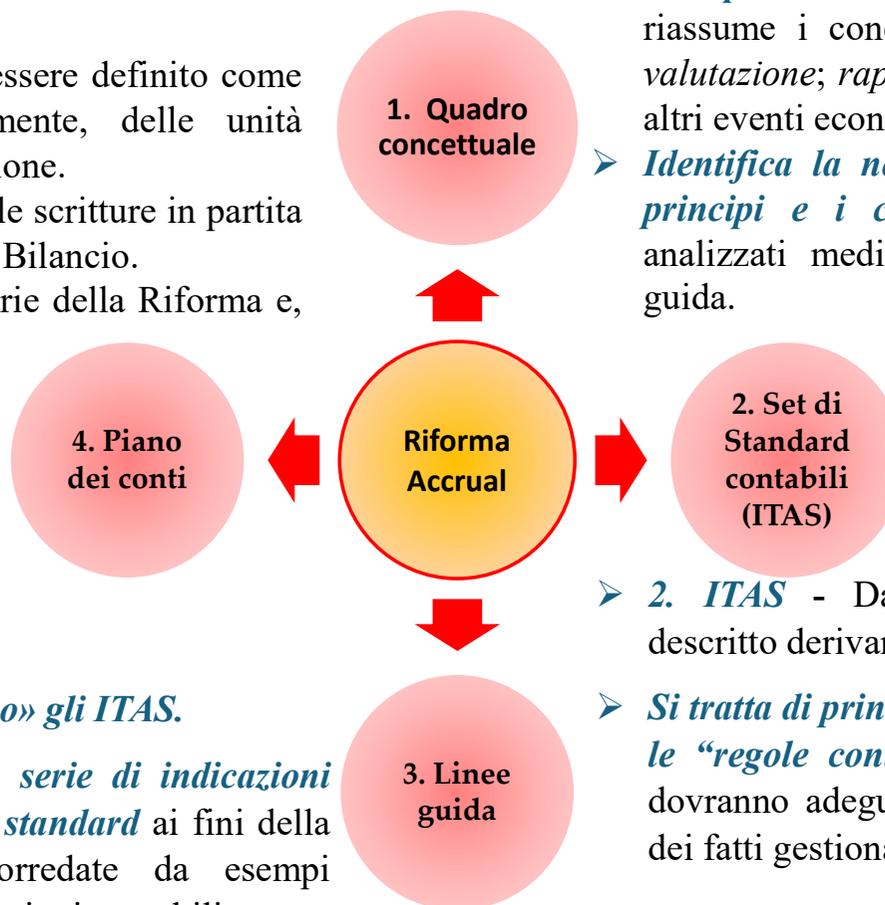
Tale sistema, prevede che gli effetti delle operazioni e, degli altri eventi siano rilevati con il metodo di registrazione della “partita doppia”, indipendentemente dal momento dell’incasso o del pagamento, e imputati all’esercizio in base al principio della competenza economica.

La struttura deputata ad attuare la Riforma “accrual”

Il Decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152, ha previsto all’art. 9 c. 14, che le attività connesse, all’attuazione della Riforma 1.15, siano svolte dalla *Struttura di governance* istituita mediante determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020.

2. I principali documenti tecnici per l'attuazione della Riforma Accrual

- **4. Il Piano dei Conti Unico**, può essere definito come un elenco, ordinato gerarchicamente, delle unità elementari (singoli conti) di rilevazione.
- **E' la struttura di riferimento** per le scritture in partita doppia e, per la predisposizione del Bilancio.
- **Vale per tutte le PP.AA.** destinatarie della Riforma e, sarà in vigore dal 1° gennaio 2025.



- **3. Le linee guida – «Accompagnano» gli ITAS.**
- **Le linee guida contemplano una serie di indicazioni sintetiche per l'applicazione degli standard** ai fini della predisposizione del bilancio, corredate da esempi illustrativi relativi ad alcune registrazioni contabili.

- **1. Il quadro concettuale è il “documento cardine”** che riassume i concetti fondamentali per la *rilevazione*; *valutazione*; *rappresentazione* delle transazioni e, degli altri eventi economici.
- **Identifica la necessaria metodologia e circoscrive i principi e i concetti** che saranno approfonditi e, analizzati mediante gli “ITAS” e le relative Linee guida.
- **2. ITAS** - Dal quadro concettuale sinteticamente descritto derivano, gli “standard contabili” (ITAS).
- **Si tratta di principi contabili applicati che definiscono le “regole contabili applicative”** a cui tutti gli enti dovranno adeguarsi nella gestione e rappresentazione dei fatti gestionali.

3. La Struttura di Governance deputata all'attuazione della Riforma Accrual

COMITATO DIRETTIVO

Il comitato direttivo ha funzioni di iniziativa e di indirizzo delle attività dello Standard Setter Board e, approva i principi e gli standard contabili da questo elaborati.

Il Comitato direttivo è composto dal Ragioniere Generale dello Stato, che lo presiede e, dagli Ispettori generali capo dei diversi dipartimenti della Ragioneria Generale dello Stato; con determina del Ragioniere Generale dello Stato è stato ammesso a far parte del Comitato, il Direttore generale del Servizio centrale per il PNRR.

OBIETTIVI DELLA STRUTTURA DI GOVERNANCE: DEFINIRE:

1. IL «QUADRO CONCETTUALE»;
2. UN «SET DI STANDARD CONTABILI»;
3. LE «LINEE GUIDA»;
4. IL «PIANO DEI CONTI»

GRUPPO DI CONSULTAZIONE RGS

Esprime pareri sulle proposte di statuizione elaborate dallo Standard Setter Board nonché su specifiche questioni inerenti i profili applicativi delle stesse.

Il Gruppo di consultazione è composto dal personale in servizio presso il Dipartimento della Ragioneria Generale; nominato dagli Ispettori Generali Capo e dal Direttore del Servizio Studi Dipartimentale.

STANDARD SETTER BORD

Lo Standard Setter Board è un organo tecnico indipendente; che, su iniziativa del Comitato direttivo, elabora proposte relative a principi e standard contabili ispirati al modello accrual.

Lo Standard Setter Board è composto da Professori Universitari, Esperti Contabili, Dottori Commercialisti, e Pubblici Funzionari per garantire una platea di professionalità che possa fornire il massimo apporto anche integrando le reciproche esperienze.

SEGRETERIA TECNICA

La Segreteria tecnica svolge attività di supporto alla Struttura di Governance.

E' istituita nell'ambito del Servizio Studi Dipartimentale della Ragioneria Generale dello Stato con Determina del Direttore Generale; è composta da dirigenti e funzionari in forza alla stessa Direzione.

4. Una visione d'insieme della Riforma Accrual

| OBIETTIVO GENERALE | OBIETTIVO SPECIFICO | AZIONI (Cosa?) | ATTORI (Chi?) | STRUMENTI (Come?) |
|--|---|---|---|--|
| <p>La Riforma 1.15 del PNRR vuole attuare un sistema di contabilità economico - patrimoniale, ai sensi della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio, basato sul principio accrual in coerenza con i principi e standard contabili delle pubbliche amministrazioni (IPSAS/EPAS).</p> <p><i>Il principio accrual si identifica con il principio della competenza economica.</i></p> | <p>a) La contabilità economico - patrimoniale, intende determinare il Patrimonio netto delle Amministrazioni Pubbliche e, le variazioni dello stesso (Risultato economico);</p> <p>b) Tale obiettivo è perseguito, mediante:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Un sistema di rilevazione delle transazioni e degli altri eventi economici fondato sul metodo della “partita doppia” e sul principio della competenza economica; 2. Determinati criteri di iscrizione e valutazione; 3. Determinate modalità di rappresentazione dei fatti gestionali. | 1 - DEFINIZIONE DEL QUADRO CONCENTUALE | Standard Setter Board (S.S.B) | Approvazione da parte del Comitato Direttivo su proposta del S.S.B. |
| | | 2 - DEFINIZIONE DI UN SET DI STANDARD CONTABILI | Standard Setter Board | Approvazione del Comitato Direttivo ad esito di consultazione pubblica della proposta formulata dal S.S.B. |
| | | 3 - DEFINIZIONE DELLE LINEE GUIDA | Standard Setter Board | Approvazione da parte del Comitato Direttivo |
| | | 4 - DEFINIZIONE DEL PIANO DEI CONTI MULTIDIMENSIONALE | Ragioneria Generale dello Stato | Approvazione da parte del Comitato Direttivo |
| | | 5 - FORMAZIONE AGLI ENTI PUBBLICI PER LA TRANSIZIONE AL NUOVO SISTEMA DI CONTABILITÀ PER COMPETENZA | Ragioneria Generale dello Stato | Predisposizione piattaforma telematica ad hoc e, ulteriori attività di “disseminazione”. |
| | | 6 - APPLICAZIONE DELLA RIFORMA DELLA CONTABILITÀ PER COMPETENZA ECONOMICA | Responsabile del Servizio finanziario delle Amministrazioni Pubbliche | Approvazione del Bilancio di esercizio da parte dei competenti organi di governo |

5. La Riforma Accrual: Principali interrogativi

Di seguito, si espongono i principali interrogativi, necessari per orientarsi nell' «esplorazione» della Riforma Accrual:

1. Quali sono, nel dettaglio, le tappe per l'attuazione della riforma “accrual”?
- 1.2 Qual è l'ambito soggettivo della Riforma “accrual”?
- 1.3 Quando entrerà in vigore la Riforma “accrual”?
2. Perché applicare la contabilità “accrual”?
3. Quale relazione sussiste tra contabilità “accrual” e contabilità finanziaria?
4. Come svolgere la rilevazione; valutazione; rappresentazione dei fatti gestionali?
 - 4.1 Cos'è il «Quadro Concettuale»?
 - 4.2 Cosa sono gli Standard contabili (ITAS)?
 - 4.3 Cosa sono le Linee guida?
 - 4.4 Cos'è il Piano dei Conti Unico?

5.1 Quali sono le tappe fondamentali della Riforma Accrual (1/7)?

Le fasi cardine e i risultati attesi connessi alla realizzazione della Riforma 1.15 del PNRR sono riassunti, dal Ministero dell’Economia e delle Finanze, in base alla definizione delle milestone e, dei target, come illustrati nella successiva tabella. *Recentemente, l’art. 10 del D.L. 114/2024 ha ulteriormente disciplinato tali fasi (in particolare la Milestone MIC1 - 118 e, il Target MIC1 - 117).*

| Tipologia | Numero sequenziale | Timeline (Trimestre/Anno) | Descrizione |
|-----------|--------------------|---------------------------|---|
| Milestone | M1C1-108 | T2-2024 | Approvazione del quadro concettuale, della serie di principi di contabilità per competenza (ITAS) e del piano contabile multidimensionale. |
| Target | M1C1-117 | T1-2026 | Formazione agli enti pubblici per la transizione al nuovo sistema di contabilità per competenza. Nello specifico, completamento del primo ciclo di formazione per i rappresentanti di 18.000 enti pubblici. |
| Milestone | M1C1-118 | T2-2026 | Entrata in vigore della riforma della contabilità per competenza per almeno il 90 per cento dell’intero settore pubblico. |

Fonte: MEF

5.1 Le tappe fondamentali della Riforma Accrual (2/7)

➤ *Il set di standard contabili*

Con determina del 27.06.2024 sono stati approvati tutti i nuovi principi contabili (ITAS) previsti dal PNRR (M1C1 R.1.15), i quali dovranno essere applicati da tutte le pubbliche amministrazioni.

Link per visionare gli ITAS: https://accrual.rgs.mef.gov.it/it/standard_contabili/standard_itas/

➤ *Linee guida*

Come precisato dal MEF *“le linee guida “generali” hanno lo scopo di chiarire il contenuto degli standard, anche attraverso esempi di carattere generale corredati da registrazioni contabili, e forniscono la cornice di riferimento per l’elaborazione dei manuali operativi di settore.”*

In pratica, le linee guida hanno l’obiettivo di chiarire il contenuto degli standard, fornendo esempi pratici e, una cornice di riferimento per l’elaborazione dei manuali operativi di settore.

Attualmente sono state pubblicate le linee guida relativi a sette standard contabili “ITAS”.

Link per reperire le linee guida: https://accrual.rgs.mef.gov.it/it/standard_contabili/linee_guida/

➤ *Il Piano dei conti*

Come già ricordato, il Comitato Direttivo, della Struttura di Governance, nella seduta del 27 giugno 2024, ha approvato il Piano dei Conti per la dimensione (economico-patrimoniale), necessaria alle scritture contabili in partita doppia.

Link per visionare il Piano dei conti: https://accrual.rgs.mef.gov.it/it/piano_dei_conti/

5.1 Le tappe fondamentali della Riforma Accrual (3/7) - Art. 10 D.L. n. 113/2024

3. Ai fini dell'attuazione della fase pilota della Riforma 1.15 del PNRR, di cui alla milestone MIC1-118, sono tenute alla produzione e trasmissione degli schemi di bilancio per l'esercizio 2025, di cui comma 6, le amministrazioni pubbliche di seguito elencate:

- a) le amministrazioni centrali incluse nel bilancio dello Stato, la Presidenza del Consiglio dei ministri e le agenzie fiscali;
- b) gli enti e le istituzioni nazionali di ricerca;
- c) le regioni e le province autonome;
- d) le province e le città metropolitane;
- e) i comuni con popolazione residente pari o superiore a cinquemila abitanti al 1° gennaio 2024;
- f) gli enti e le aziende del servizio sanitario nazionale;
- g) le università e gli istituti di istruzione universitaria pubblici;
- h) le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e le loro unioni regionali;
- i) le autorità di sistema portuale;
- l) gli enti nazionali di previdenza e assistenza;
- m) gli enti e le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, diverse da quelle di cui alle lettere da a) a l) del presente comma, fatto salvo quanto disposto dal comma 4.

- **4. Sono esclusi dalla predisposizione degli schemi di bilancio, per l'esercizio 2025, le società, nonché gli enti di cui comma 3, lettera m),** che, con riferimento alle risultanze del bilancio di esercizio o rendiconto del 2023, hanno un **numero di dipendenti a tempo indeterminato inferiore a cinquanta unità** e, contestualmente, un volume complessivo annuo di **entrate correnti ed in conto capitale**, per le amministrazioni in contabilità finanziaria, ovvero un **valore della produzione annua**, per le amministrazioni in contabilità economico-patrimoniale, inferiore a 8,8 milioni di euro.

Restano, altresì, esclusi dalla predisposizione degli schemi di bilancio per l'esercizio 2025 gli istituti scolastici di ogni ordine e grado, gli istituti di alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM) e gli uffici dotati di autonomia speciale del Ministero della cultura, nonché le amministrazioni pubbliche assoggettate a procedure di liquidazione. Restano altresì esclusi dalla predisposizione degli schemi di bilancio gli organi costituzionali e a rilevanza costituzionale.

- **5. Con determina del Ragioniere generale dello Stato, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono individuate le amministrazioni di cui al comma 3.** L'elenco delle amministrazioni individuate ai sensi del primo periodo è pubblicato nella sezione del sito web della Ragioneria generale dello Stato dedicata alla Riforma 1.15 del PNRR.

5.1 Le tappe fondamentali della Riforma Accrual (5/7) - Art. 10 D.L. n. 113/2024

- **6. Le amministrazioni di cui al comma 3 predispongono, per le finalità indicate nel medesimo comma, gli schemi di bilancio relativi all'esercizio 2025**, in osservanza dei principi e delle regole del sistema contabile economico-patrimoniale unico di cui alla milestone M1C1-108 della riforma 1.15 del PNRR, adottati con determina del Ragioniere generale dello Stato n. 176775 del 27 giugno 2024. *Gli schemi di bilancio includono almeno il conto economico di esercizio e lo stato patrimoniale a fine anno.*
- **7. Nelle more dell'adozione del sistema di contabilità economico-patrimoniale unico di cui alla milestone M1C1-118 della riforma 1.15 del PNRR, gli schemi di bilancio per l'esercizio 2025 sono predisposti, esclusivamente, per finalità di sperimentazione nell'ambito della fase pilota di cui alla medesima milestone e, pertanto, non sostituiscono gli schemi di bilancio e di rendiconto prodotti, per lo stesso esercizio, in applicazione delle disposizioni e dei regolamenti contabili vigenti.**
- **8. Sulla base dei requisiti generali individuati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da adottare entro il 31 marzo 2025, le amministrazioni di cui al comma 3 provvedono alla realizzazione di una analisi degli interventi di adeguamento dei propri sistemi informativi per il recepimento degli standard contabili di cui alla milestone M1C1-108.**
- **9. Nelle more della realizzazione degli interventi di adeguamento dei sistemi informativi di cui al comma 8, ai fini della produzione degli schemi di bilancio relativi all'esercizio 2025, le amministrazioni riclassificano le voci dei propri piani dei conti secondo le voci del piano dei conti multidimensionale di cui alla milestone M1C1-108, ed effettuano le rettifiche e le integrazioni necessarie all'applicazione dei criteri di valorizzazione e di rilevazione contabile stabiliti dal quadro concettuale e dagli standard contabili di cui alla medesima milestone.**

5.1 Le tappe fondamentali della Riforma Accrual (6/7) - Art. 10 D.L. n. 113/2024

- 10. Al fine di acquisire le competenze di base in vista dell'adozione del sistema di contabilità economico-patrimoniale unico e concorrere al raggiungimento del target MIC1-117 del PNRR, i soggetti di cui all'articolo 1, comma 2, della legge n. 196 del 2009, con esclusione delle società, sono tenuti ad assicurare la partecipazione di propri rappresentanti **al primo ciclo di formazione** sui principi e sulle regole del predetto sistema contabile. Il primo ciclo di formazione è erogato esclusivamente in modalità telematica tramite il portale dedicato, accessibile dalla sezione del sito web della Ragioneria Generale dello Stato, di cui al comma 5.
- 11. Con uno o più decreti del Ministero dell'economia e delle finanze, da adottarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, **sono fornite le istruzioni di natura procedurale e tecnico contabile in relazione all'utilizzo dei modelli di raccordo fra il piano dei conti di cui alla milestone MIC1-108 e le voci dei principali piani dei conti e modelli contabili vigenti**, nonché alle modalità di erogazione del primo ciclo di formazione di base e alle modalità di trasmissione telematica degli schemi di bilancio, di cui al comma 6, alla Ragioneria generale dello Stato.
- 12. All'attuazione delle disposizioni di cui ai commi da 3 a 11 **si provvede nell'ambito delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili** a legislazione vigente e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

[Determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 259 del 26 novembre 2024](#)

Istruzioni alle amministrazioni pubbliche assoggettate alla fase pilota 2025

Elenco delle amministrazioni pubbliche assoggettate agli adempimenti della fase pilota 2025

Con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze approvato il 23 dicembre 2024 (emanato ai sensi dell'articolo 10, comma 11 del decreto-legge del 9 agosto 2024, n. 113 convertito, con modificazioni, con la legge n. 143 del 7 ottobre 2024) sono fornite le istruzioni di natura procedurale e tecnico contabile in relazione:

- all'utilizzo dei modelli di raccordo fra il piano dei conti multidimensionale e le voci dei principali piani dei conti e modelli contabili vigenti;
- alle modalità di erogazione del primo ciclo di formazione di base;
- alle modalità di trasmissione telematica degli schemi di bilancio alla RGS.

5.2 Perché applicare la contabilità «Accrual»?

I Vantaggi informativi

- Il Sistema unico di contabilità pubblica accrual per tutta la Pubblica Amministrazione ha il vantaggio di offrire informazioni aggiuntive rispetto alla contabilità finanziaria “armonizzata”, applicata solo da Regioni ed Enti Locali ai sensi della Legge-delega n. 42/2009 e del Dlgs. n. 118/2011.

L’obiettivo è determinare il Patrimonio netto e le sue variazioni

- In pratica, l’applicazione, alle Amministrazioni pubbliche, della contabilità economico - patrimoniale, essendo finalizzata ad offrire informazioni contabili centrate sul Patrimonio netto e sulle sue variazioni (Risultato economico), permetterà di rilevare tutti gli elementi dell’attivo e del passivo e, non solo i flussi di cassa, come avviene per la contabilità finanziaria pura.

La capacità informativa degli schemi di bilancio

- Sotto questo profilo, come evidenziato in seno al quadro concettuale, gli schemi di bilancio consentiranno una ancor più approfondita verifica sui risultati conseguiti dalle Amministrazioni pubbliche, offrendo le relative informazioni nei singoli prospetti contabili:
 - A. Stato patrimoniale;
 - B. Conto economico;
 - C. Rendiconto finanziario.

5.3 Quale relazione sussiste tra la contabilità «Accrual» e la contabilità finanziaria?

L'abbandono dell'attuale matrice di correlazione

- In termini operativi, il nuovo impianto, con ogni probabilità, vedrà l'abbandono dell'attuale matrice di correlazione (già facoltativa), dato che i movimenti contabili in partita doppia non potranno più essere derivati da quelli della contabilità finanziaria.

Un nuovo assetto informativo

- Sempre in tema di relazioni, tra la contabilità finanziaria e, la contabilità “accrual”, si dovrà necessariamente pensare ad un sistema nel quale, sulla base di una mappatura di fatti/processi gestionali, l'assetto informativo dovrà consentire di rilevare in maniera distinta le scritture contabili nei due sistemi, in base alle rispettive regole.

L'autonomia della contabilità economico - patrimoniale

- In definitiva, la contabilità economico - patrimoniale, in base al principio accrual, si eleverà a modello contabile autonomo e, con pari valenza rispetto al sistema di contabilità finanziaria.
- In una prima fase transitoria, molto probabilmente, tali sistemi contabili (contabilità finanziaria e, contabilità accrual) coesisteranno, sebbene in maniera parallela e autonoma.

5.4 Come svolgere la rilevazione; valutazione; rappresentazione dei fatti gestionali?

Sempre in attuazione di quanto previsto dalla milestone M1C1-108, la realizzazione del nuovo modello contabile «Accrual» implica la predisposizione dei seguenti documenti tecnici a cura dello Standard Setter Board:

- Il Quadro concettuale (già approvato nel 2022);
- Diciotto Standard contabili (principi applicati);
- Diciotto Linee guida;
- Il Piano dei Conti Unico.

Nelle prossime sezioni, ci soffermeremo brevemente su ciascuno di essi delineandone gli aspetti principali al fine di illustrare gli elementi essenziali del nuovo modello contabile.

5.4.1 Il quadro concettuale

Il quadro concettuale, approvato definitivamente dal Comitato Direttivo il 10 ottobre 2022, può essere visto come il “*documento cardine*” che riassume i concetti fondamentali per la rilevazione; valutazione; rappresentazione delle transazioni e, degli altri eventi economici identificando la necessaria metodologia e circoscrivendo i principi e i concetti che saranno approfonditi e, analizzati mediante gli “ITAS” e le relative Linee guida.



I principi definiti dal quadro concettuale, oltre a costituire il presupposto per la redazione degli ITAS e, delle Linee guida, offrono una guida agli operatori per la risoluzione delle questioni attinenti alla *rilevazione*, alla *valutazione* e alla *presentazione* dei fatti gestionali, nei documenti finanziari, quando non è possibile rintracciare una disciplina specifica.

5.4.2 Standard contabili ITAS

Dal quadro concettuale sinteticamente descritto derivano, gli “standard contabili” (ITAS).

Si tratta di principi contabili applicati che definiscono le “regole contabili applicative” a cui tutti gli enti dovranno adeguarsi nella gestione e rappresentazione dei fatti gestionali.

La struttura degli standard contabili

Come per gli IPSAS, i rispettivi paragrafi, sono numerati progressivamente e, raggruppati in sezioni a loro volta identificate da un titolo, le sezioni presentano una forte somiglianza con i nuovi standard internazionali, in quanto ne seguono la tipica struttura.

In particolare, sussiste una articolazione che prevede:

- una “premessa” introduttiva;
- una sezione dedicata alle “definizioni”;
- un’ulteriore sezione che delimita l’“ambito di applicazione”;
- una parte che attiene alla “rilevazione / valutazione dell’oggetto in esame”;
- infine, la parte dedicata alle “informazioni integrative”.

5.4.3 Linee Guida e Piano dei conti (1/3)

Le Linee Guida

- Come appena detto, l'articolazione espositiva degli standard nazionali, ossia, gli "ITAS" ricalca la struttura espositiva degli "IPSAS", la stessa articolazione espositiva, tuttavia, non contempla, la formulazione di esempi.
- ***Gli "ITAS", pertanto, dovranno essere accompagnati da linee guida generali per l'elaborazione dei manuali operativi, che contempleranno una serie di indicazioni sintetiche per l'applicazione degli standard ai fini della predisposizione del bilancio, corredate da esempi illustrativi relativi ad alcune registrazioni contabili.***

Piano dei conti

- ***Il Piano dei Conti Unico, approvato dal Comitato Direttivo il 30.11.2023, può essere definito come un elenco, ordinato gerarchicamente, delle unità elementari (singoli conti) di rilevazione, e rappresenta la struttura di riferimento per le scritture in partita doppia e, per la predisposizione del Bilancio di esercizio.***
- ***Tale Piano dei conti, è unico per tutte le pubbliche amministrazioni*** destinatarie della Riforma 1.15 del PNRR e, sarà in vigore a partire dal 1° gennaio 2025.

5.4.3 Linee Guida e Piano dei conti (2/3)

Piano dei conti: Principali differenze con il Piano dei Conti Armonizzato

- Il Piano dei Conti Armonizzato, ai sensi del D.lgs. 118/2011, si distingue per la presenza di tre sezioni (finanziaria; patrimoniale; economica) integrate attraverso la matrice di correlazione.
- Il nuovo Piano dei Conti Unico espone esclusivamente i conti patrimoniali ed economici.
- Il Piano dei Conti Unico, si articola in cinque livelli, ciascun livello è individuato solo da una cifra (a differenza del Piano dei Conti Armonizzato in cui i singoli livelli possono essere individuati da una o tre cifre).

La struttura del Piano dei Conti Unico

L'elenco delle voci del Piano dei Conti Unico, ordinato gerarchicamente, è suddiviso in due sezioni, esposte nella tabella successiva (che restituisce un estratto del Piano dei Conti Unico):

- ***Segmento A (ITAS)***, che accoglie le voci necessarie a produrre gli schemi di bilancio ITAS1 (Conto Economico e Stato Patrimoniale), in coerenza con il quadro concettuale e con i principi contabili ITAS;
- ***Segmento B (conoscitivo/statistico)***, nel quale sono inserite articolazioni di dettaglio delle voci del Segmento A che si ritiene necessario, alla data, mantenere ai fini del monitoraggio e del consolidamento dei dati di finanza pubblica.

I «Conti foglia»

- Il Piano dei conti unico potrà essere completato con voci di ulteriore dettaglio, ovvero con i c.d. ***“conti foglia”*** (che verranno utilizzati per le scritture contabili in partita doppia), definite in base alle esigenze di ciascuna amministrazione e comunque in coerenza con le voci di livello superiore.

5.4.3 Linee Guida e Piano dei conti (3/3)

STRUTTURA DEL PIANO DEI CONTI - ESTRATTO DEL PIANO DEI CONTI UNICO (a)

| Numero progressivo voce | SEGMENTO A (ITAS) | | | | | Codice puntato completo | Livello | Descrizione | SEGMENTO B (statistico/conoscitivo) | |
|-------------------------|-------------------|------------|-------------|------------|-----------|-------------------------|---------|--|-------------------------------------|---|
| | Cod Liv I | Cod Liv II | Cod Liv III | Cod Liv IV | Cod Liv V | | | | Livello | Descrizione |
| 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1.0.0.0.0 | I | ATTIVITA' NON CORRENTI | | |
| 2 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 1.1.0.0.0 | II | Immobilizzazioni immateriali | | |
| 3 | 1 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1.1.1.0.0 | III | Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno | | |
| 4 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | 1.1.1.1.0 | | | IV | Brevetti |
| 5 | 1 | 1 | 1 | 2 | 0 | 1.1.1.2.0 | | | IV | Opere dell'ingegno e Diritti d'autore |
| 6 | 1 | 1 | 1 | 3 | 0 | 1.1.1.3.0 | | | IV | Software autoprodotta |
| 7 | 1 | 1 | 1 | 4 | 0 | 1.1.1.4.0 | | | IV | Software acquisito a titolo di proprietà o con licenza d'uso a t.i. |
| 8 | 1 | 1 | 2 | 0 | 0 | 1.1.2.0.0 | III | Concessioni, licenze, marchi | | |
| 9 | 1 | 1 | 2 | 1 | 0 | 1.1.2.1.0 | | | IV | Concessioni |
| 10 | 1 | 1 | 2 | 2 | 0 | 1.1.2.2.0 | | | IV | Licenze |
| 11 | 1 | 1 | 2 | 3 | 0 | 1.1.2.3.0 | | | IV | Marchi |
| 12 | 1 | 1 | 3 | 0 | 0 | 1.1.3.0.0 | III | Altri diritti | | |
| 13 | 1 | 1 | 3 | 1 | 0 | 1.1.3.1.0 | | | IV | Diritti reali di godimento |
| 14 | 1 | 1 | 3 | 2 | 0 | 1.1.3.2.0 | | | IV | Altri diritti |
| 15 | 1 | 1 | 4 | 0 | 0 | 1.1.4.0.0 | III | Avviamento | | |

a) Il Piano dei Conti Unico può essere scaricato al seguente link: https://accrual.rgs.mef.gov.it/content/accrual_document/accrual_document_00066.html

6. Riforma Accrual: primi suggerimenti operativi (1/2)

In vista dell'imminente applicazione della Riforma Accrual, si ritiene opportuno, offrire i primi indispensabili suggerimenti operativi:

Stato patrimoniale - Sarà necessario adeguare lo Stato Patrimoniale iniziale, inerente all'esercizio 2025, ai nuovi principi contabili, infatti, la valutazione delle componenti dell'attivo e, del passivo dovrà necessariamente basarsi sui corrispondenti "ITAS".

In dettaglio, sarà possibile derivare lo Stato patrimoniale, redatto in base al principio accrual, dai prospetti della contabilità economico - patrimoniale dell'anno precedente, oggi elaborati per fini conoscitivi, affrontando/approfondendo nuovamente le molteplici criticità emerse in tema di definizione di alcune poste patrimoniali (si pensi, tra gli altri, all'aggregato "contributi agli investimenti" e, all'aggregato "immobilizzazioni in corso ed acconti").

Determinante sarà la pubblicazione dell'ITAS 19 "Prima applicazione" richiamato più volte dagli ITAS. Con ogni probabilità in sede di rendiconto 2024 gli enti dovranno allegare un prospetto che illustri la riapertura dei conti e le nuove valorizzazioni alla data del 01/01/2024.

Piano dei Conti Unico - Occorrerà, inoltre, adeguare, rispetto alle esigenze di ciascun Ente, il relativo Piano dei Conti economico - patrimoniale, a partire dal Piano dei Conti Unico predisposto dalla Ragioneria Generale dello Stato.

In merito al Piano dei Conti Unico, si evidenzia che ad oggi sussistono diverse criticità (in questa sede basterà ricordare che alcuni conti di terzo livello non sono codificati e vi sono molti conti duplicati).

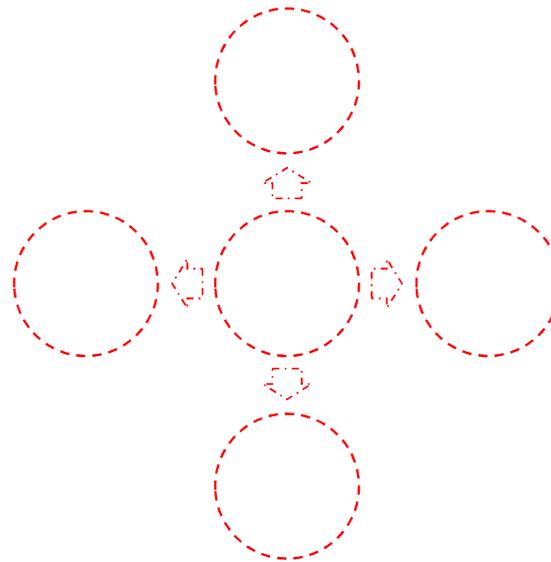
6. Riforma Accrual: primi suggerimenti operativi (2/2)

Sistemi informativi e analisi dei processi - Occorrerà una rimodulazione dei sistemi informativi, inerenti, per esempio, alla gestione: delle risorse umane; dell'IVA; del patrimonio, delle locazioni/concessioni, nonché l'adozione, di nuovi documenti (per esempio i *Buoni d'ordine*) per assicurare il costante aggiornamento delle registrazioni contabili e, l'individuazione univoca delle transazioni economiche e, dei relativi documenti contabili, in primis, delle fatture ricevute ed emesse.

Sistema inventariale - Centrale sarà il ruolo della gestione del patrimonio, già con il D.lgs.118/2011 si è compreso che non può esistere un inventario fisico distinto da quello contabile.

Aggiornamento del personale - Per svolgere efficacemente gli adempimenti connessi all'introduzione della nuova contabilità accrual, occorrerà, infine, avviare percorsi di formazione e aggiornamento delle risorse umane impiegate anche in vista dell'adozione di nuovi programmi informatici.

ITAS 1 - COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO DI ESERCIZIO



“For the first time, government can prove whether the state became poorer or richer over a period of time!”

“Per la prima volta, il governo può dimostrare se lo Stato è diventato più ricco o più povero in un dato periodo di tempo!”

Gerhard Steger, Head of Budget Section, Ministry of Finance, Austria

Fonte: “PNRR: La riforma della contabilità accrual” - Prof. Mariano D’Amore (Presidente dello Standard Setter Board), novembre 2023.

1. *Introduzione e Obiettivo dello Standard*
2. *Composizione e schemi del Bilancio di Esercizio*
3. *Definizioni Chiave*
4. *Ambito di Applicazione*
5. *Composizione del Bilancio*
6. *Rappresentazione Veritiera e Corretta*
7. *Continuità*
8. *Costanza nella modalità di Presentazione*
9. *Rilevanza*
10. *Compensazione*
11. *Informazione comparata*
12. *Struttura e contenuto del Bilancio di Esercizio*
13. *Stato Patrimoniale*
14. *Ciclo Operativo*
15. *Distinzione tra Attività e Passività*
16. *Conto Economico*
17. *Prospetto della Variazioni del Patrimonio netto*
18. *Rendiconto Finanziario e Flussi di Cassa*
19. *Flussi da Attività operative*
20. *Flussi da Attività di Investimento (1/2)*
21. *Flussi da attività di Investimento (2/2)*
22. *Flussi di Cassa in Valuta Estera*
23. *Interessi, Dividendi e Assegnazioni Similari*
24. *Operazioni non Monetarie*
25. *Nota Integrativa*
26. *Principali Ragioni dell'Incertezza delle Stime*
27. *Informativa sulle Parti Correlate*
28. *Raffronto tra Importi Preventivi e Consuntivi*
29. *Conclusioni*

ITAS 1 - Composizione e Schemi del Bilancio di Esercizio definisce le modalità di strutturazione, presentazione e contenuto del bilancio di esercizio delle amministrazioni pubbliche.

Lo standard mira a garantire che il bilancio sia comprensibile, comparabile e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'ente.

Obiettivi Principali:

- Assicurare la trasparenza e l'affidabilità delle informazioni finanziarie.
- Favorire la comparabilità tra i bilanci di diverse amministrazioni e tra esercizi diversi della stessa amministrazione.
- Dettare linee guida chiare per la presentazione dei documenti contabili principali: Stato Patrimoniale, Conto Economico, Rendiconto Finanziario e Nota Integrativa.

Contenuti Trattati:

- Principi contabili generali applicabili ai bilanci delle amministrazioni pubbliche.
- Dettagli sulle componenti chiave del bilancio e su come devono essere presentate.
- Regole per la classificazione delle attività e passività, la rilevazione dei flussi di cassa e l'informativa sulle operazioni con parti correlate.

Questa presentazione esplorerà in dettaglio ogni aspetto di ITAS 1, fornendo un'analisi approfondita e strumenti pratici per la corretta applicazione dello standard.

2. Composizione e Schemi del Bilancio di esercizio

- **Obiettivo dello Standard:**

- Definire le modalità di composizione e presentazione dei bilanci delle amministrazioni pubbliche, garantendo trasparenza e confrontabilità.

- **Principali Documenti del Bilancio:**

- Stato Patrimoniale: Mostra le attività (beni e diritti posseduti) e le passività (debiti e obblighi) dell'ente.
- Conto Economico: Registra i ricavi e i costi, determinando il risultato economico dell'esercizio.
- Rendiconto Finanziario: Illustra i flussi di cassa derivanti da operazioni operative, di investimento e di finanziamento.
- Nota Integrativa: Fornisce spiegazioni aggiuntive, dettagli sui criteri contabili e informazioni qualitative rilevanti

Tabella: Composizione del Bilancio di Esercizio

| Prospetto | Descrizione | Finalità |
|------------------------|---|---------------------------------------|
| Stato Patrimoniale | Elenca attività, passività e patrimonio netto | Rappresenta la situazione finanziaria |
| Conto Economico | Registra ricavi e costi | Determina il risultato economico |
| Rendiconto Finanziario | Dettaglia i flussi di cassa | Valuta la gestione della liquidità |
| Nota Integrativa | Spiega le voci dei prospetti | Fornisce informazioni aggiuntive |

3. Definizioni Chiave

- **Attività:** Risorse controllate dall'ente che generano benefici futuri, come immobili, crediti e liquidità.
- **Bilancio di Previsione:** Documento contabile che stabilisce le entrate e le uscite previste per l'anno, suddiviso in iniziale e definitivo.
- **Costi e Oneri:**
 - **Costi:** Decrementi derivanti da operazioni di scambio, come acquisti di beni o servizi.
 - **Oneri:** Decrementi derivanti da operazioni non di scambio, come ammortamenti o svalutazioni.
- **Patrimonio Netto:** La differenza tra attività e passività, rappresentando la ricchezza residua dell'ente

Tabella: Tipologia di Attività e Passività

| Categoria | Esempi di Attività | Esempi di Passività |
|--------------|--------------------------------------|-------------------------------|
| Correnti | Disponibilità liquide, crediti | Debiti a breve, fornitori |
| Non Correnti | Immobilizzazioni materiali, brevetti | Mutui, debiti a lungo termine |

4. Ambito di applicazione

•Applicabilità dello Standard:

- Riguarda tutte le amministrazioni pubbliche per garantire uniformità nella presentazione dei bilanci.
- Applicabile anche ai bilanci consolidati, salvo eccezioni specifiche per il rendiconto finanziario.

•**Obiettivo dell’Ambito:** Garantire chiarezza, trasparenza e confrontabilità tra i bilanci di diverse amministrazioni o di uno stesso ente in periodi differenti.

Tabella: Applicabilità per Tipologia di Ente

| Tipo di Ente | Applicazione ITAS 1 |
|---------------------|-----------------------|
| Comuni | Sì |
| Regioni | Sì |
| Enti Locali | Sì |
| Società partecipate | No (se non pubbliche) |

5. Composizione del Bilancio

•Componenti del Bilancio:

- Stato Patrimoniale:** Fornisce una panoramica delle attività, passività e del patrimonio netto.
- Conto Economico:** Evidenzia la performance economica, distinguendo tra proventi e costi.
- Rendiconto Finanziario:** Analizza la capacità di generare cassa attraverso operazioni quotidiane, investimenti e finanziamenti.
- Nota Integrativa:** Aggiunge dettagli e chiarimenti sui dati riportati nei prospetti contabili.

Tabella: Struttura del Bilancio di Esercizio

| Prospetto | Funzione | Contenuti Chiave |
|------------------------|--|---------------------------------------|
| Stato Patrimoniale | Rappresenta la posizione finanziaria al termine dell'esercizio | Attività, Passività, Patrimonio Netto |
| Conto Economico | Misura il risultato economico dell'esercizio | Ricavi, Costi, Proventi e Oneri |
| Rendiconto Finanziario | Mostra i flussi di cassa | Incassi e pagamenti |
| Nota Integrativa | Fornisce spiegazioni aggiuntive | Politiche contabili, stime |

6. Rappresentazione Veritiera e Corretta e Conformità agli ITAS

- **Principio della Verità e Correttezza:**
 - Il bilancio deve riflettere fedelmente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'amministrazione.
- **Conformità agli ITAS:**
 - Gli standard contabili assicurano che la rappresentazione del bilancio sia accurata e conforme alle normative.
- **Deroghe Ammesse:**
 - Solo in casi eccezionali dove l'applicazione rigida delle norme risulterebbe fuorviante, spiegate dettagliatamente in nota integrativa.

Tabella: Deroghe allo Standard

| Motivo della Deroga | Descrizione | Impatto |
|-----------------------------------|--|----------------------------|
| Applicazione Normativa Fuorviante | L'applicazione stretta altererebbe la realtà | Richiede dettagli in nota |
| Contesto Normativo Locale | Contrasto con norme locali vincolanti | Esplicazione degli effetti |

7. Continuità

- **Assunzione di Continuità Operativa:**
 - Il bilancio viene redatto assumendo che l'ente continui a operare senza interruzioni.
- **Rilevazione di Incertezze:**
 - Se vi sono dubbi significativi sulla continuità, questi devono essere esplicitati in nota integrativa, con indicazione delle ragioni e degli impatti.

Tabella: Continuità operativa vs. Cessazione

| Scenario | Trattamento nel Bilancio | Descrizione |
|------------------------------------|-----------------------------------|--|
| Normale operatività | Assunto di continuità | Bilancio redatto in prospettiva futura |
| Cessazione o liquidazione prevista | Redatto con criteri di cessazione | Indicazione in nota integrativa |

8. Costanza nella modalità di Presentazione

- **Principio della Costanza:**
 - Le modalità di presentazione devono rimanere costanti da un esercizio all'altro, salvo cambiamenti significativi giustificati.
- **Riclassificazioni Necessarie:**
 - In caso di modifiche significative nelle voci, è necessaria una riclassificazione per mantenere la comparabilità tra gli esercizi.

Tabella: Cambiamenti nella Presentazione

| Motivo del Cambiamento | Richiesta | Impatto sulla Comparabilità |
|------------------------|--|---|
| Nuove normative | Aggiornamento dei criteri di presentazione | Riclassificazione delle voci precedenti |
| Modifiche strutturali | Cambiamenti nelle operazioni principali | Adeguamento del bilancio |

9. Rilevanza

- **Definizione di Rilevanza:**
 - Le informazioni sono rilevanti se la loro omissione o presentazione errata può influenzare le decisioni degli utilizzatori.
- **Determinazione della Rilevanza:**
 - Basata su natura e dimensione degli importi nel contesto del bilancio complessivo

Tabella: Applicazione del Principio di Rilevanza

| Critero di Rilevanza | Descrizione | Esempio |
|--------------------------|--------------------------|-------------------------------------|
| Dimensione dell'importo | Valutazione quantitativa | €1.000 vs. €10.000 |
| Natura dell'informazione | Importanza della voce | Informazioni critiche per decisioni |

10. Compensazione

- **Divieto di Compensazione:**
 - Attività e passività, proventi e costi non possono essere compensati tra loro, salvo eccezioni specifiche previste dalle normative.
- **Esempi:**
 - Non è permesso compensare i crediti verso i clienti con i debiti verso fornitori

Tabella: Esempio di Non compensazione

| Voce | Valore (€) | Compensazione Consentita |
|----------------------|------------|--------------------------|
| Crediti vs. clienti | 5.000 | No |
| Debiti vs. fornitori | -3.000 | No |

11. Informazione Comparata

- **Principio della Comparabilità:**
 - È obbligatorio fornire dati comparati con quelli dell'esercizio precedente per tutte le voci del bilancio.
- **Adattamenti Necessari:**
 - Se la comparazione diretta non è possibile, le voci devono essere adattate e spiegate in nota integrativa.

Tabella: Informazioni Compare

| Voce | Anno Corrente (€) | Anno Precedente (€) | Commento |
|-----------------|-------------------|---------------------|-----------------------------------|
| Ricavi | 10.000 | 9.500 | Aumento delle vendite del 5% |
| Costi operativi | 6.000 | 5.800 | Aumento dovuto a costi energetici |

12. Struttura e contenuto del Bilancio di Esercizio

- **Identificazione dei Prospetti:**
 - Ogni prospetto deve essere chiaramente distinto (Stato Patrimoniale, Conto Economico, etc.) per garantire trasparenza.
- **Durata del Periodo Amministrativo:**
 - Generalmente coincidente con l'anno solare; eventuali variazioni devono essere giustificate e spiegate.

Tabella: Identificazione dei Prospetti

| Prospetto | Contenuto Principale | Descrizione |
|--------------------|----------------------|--|
| Stato Patrimoniale | Attività e passività | Situazione patrimoniale a fine periodo |
| Conto Economico | Ricavi e costi | Risultato economico dell'esercizio |

13. Stato Patrimoniale

- **Descrizione dello Stato Patrimoniale:**
 - Fornisce una rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria dell'amministrazione al termine dell'esercizio.
 - Strutturato in **Attivo** (beni e diritti) e **Passivo** (debiti e patrimonio netto).
- **Sezioni Principali:**
 - **Attivo:** Include immobilizzazioni (materiali, immateriali, finanziarie), rimanenze, crediti e disponibilità liquide.
 - **Passivo:** Comprende debiti, fondi per rischi e oneri, ratei e risconti passivi, patrimonio netto.

Tabella: Schema dello Stato Patrimoniale

| ATTIVO | PASSIVO |
|--------------------------|----------------------------|
| Immobilizzazioni | Patrimonio Netto |
| - Immateriali | - Fondo di dotazione |
| - Materiali | - Riserve |
| - Finanziarie | - Risultato economico |
| Attività Correnti | Passività Correnti |
| - Rimanenze | - Debiti a breve termine |
| - Crediti | - Ratei e risconti passivi |
| - Disponibilità liquide | |

14. Ciclo Operativo e Durata Normale

- **Definizione del Ciclo Operativo:**
 - Il ciclo operativo rappresenta il tempo necessario a trasformare le risorse in servizi o prodotti vendibili, dall'acquisizione delle materie prime alla vendita finale.
- **Durata Normale del Ciclo:**
 - Generalmente, il ciclo operativo coincide con l'anno contabile di 12 mesi, ma può variare a seconda delle specificità dell'ente.
- **Influenza sulla Classificazione:**
 - Determina la distinzione tra attività/passività correnti e non correnti, influenzando la presentazione del bilancio

Tabella: Esempio di Ciclo Operativo

| Fase | Descrizione |
|-------------------------|--|
| Acquisto delle risorse | Materie prime, beni di consumo |
| Produzione o erogazione | Trasformazione delle risorse in prodotti |
| Vendita | Realizzazione delle entrate operative |

15. Distinzione tra Attività e Passività Correnti e Non Correnti

- **Attività Correnti:**

- Risorse destinate ad essere vendute o utilizzate entro il ciclo operativo o entro 12 mesi, come disponibilità liquide e crediti a breve.

- **Attività Non Correnti:**

- Risorse con un orizzonte temporale di utilizzo superiore ai 12 mesi, come immobili e partecipazioni finanziarie.

- **Passività Correnti:**

- Obbligazioni da estinguere entro il ciclo operativo o entro 12 mesi, come debiti verso fornitori e prestiti a breve.

- **Passività Non Correnti:**

- Obbligazioni a lungo termine, come mutui e fondi per rischi.

Tabella: Classificazione Correnti vs. Non Correnti

| Tipo | Correnti | Non Correnti |
|-----------|---------------------------------|----------------------------|
| Attività | Crediti esigibili entro 12 mesi | Immobilizzazioni materiali |
| Passività | Debiti a breve termine | Debiti a lungo termine |

16. Conto Economico

- **Descrizione del Conto Economico:**
 - Il conto economico registra proventi, ricavi, costi e oneri di competenza dell'esercizio, determinando il risultato economico.
 - Strutturato in forma scalare, consente di evidenziare i risultati intermedi (margine operativo lordo, risultato operativo).
- **Sezioni Principali:**
 - **Gestione Operativa:** Include i ricavi dalle attività principali e i relativi costi.
 - **Gestione Finanziaria:** Rileva proventi e oneri finanziari.
 - **Gestione Straordinaria:** Rileva eventi non ricorrenti.

Tabella: Schema di Conto Economico

| Sezione | Voce | Valore (€) |
|----------------------------|-----------------------|--------------|
| Gestione Operativa | Ricavi da vendite | 10.000 |
| Gestione Operativa | Costo del venduto | -6.000 |
| Gestione Finanziaria | Interessi attivi | 200 |
| Gestione Straordinaria | Perdite straordinarie | -300 |
| Risultato Economico | | 3.900 |

17. Prospetto delle Variazioni del Patrimonio Netto

- **Descrizione:**
 - Dettaglia i cambiamenti nelle varie componenti del patrimonio netto, mostrando incrementi e decrementi intervenuti nell'esercizio.
- **Principali Componenti:**
 - **Fondo di Dotazione:** Risorse iniziali conferite all'amministrazione.
 - **Riserve Disponibili:** Riserve liberamente utilizzabili dall'ente.
 - **Riserve Indisponibili:** Accantonamenti vincolati a specifiche finalità.
 - **Risultato Economico dell'Esercizio:** Saldo tra proventi e oneri.

Tabella: Prospetto delle Variazioni del Patrimonio Netto

| Componente | Inizio (€) | Incrementi (€) | Decrementi (€) | Fine (€) | Note |
|-----------------------|------------|----------------|----------------|----------|------------------------------|
| Fondo di Dotazione | 100.000 | 10.000 | 0 | 110.000 | Nuovi conferimenti |
| Riserve Disponibili | 50.000 | 5.000 | 2.000 | 53.000 | Surplus accantonati |
| Riserve Indisponibili | 20.000 | 0 | 1.000 | 19.000 | Copertura perdite specifiche |
| Risultato Economico | 0 | 15.000 | 0 | 15.000 | Utile generato nell'anno |

18. Rendiconto Finanziario dei Flussi di Cassa

- **Descrizione:**

- Mostra i flussi di cassa generati e utilizzati dalle attività operative, di investimento e di finanziamento durante l'esercizio.
- **Metodo Diretto:** Elenca dettagliatamente i principali incassi e pagamenti, fornendo un quadro chiaro della gestione finanziaria.

- **Sezioni Principali:**

- **Attività Operative:** Flussi generati dalle operazioni quotidiane.
- **Attività di Investimento:** Movimenti relativi all'acquisizione o cessione di immobilizzazioni.
- **Attività di Finanziamento:** Riguardano movimenti di capitale e debito.

Tabella: Esempio Rendiconto Finanziario

| Flussi | Attività Operative (€) | Attività di Investimento (€) | Attività di Finanziamento (€) | Note |
|---------------------------|------------------------|------------------------------|-------------------------------|-----------------------|
| Incassi da vendite | 5.000 | | | Ricavi operativi |
| Pagamenti fornitori | -3.000 | | | Costi delle merci |
| Acquisto immobilizzazioni | | -1.500 | | Investimenti |
| Nuovi prestiti | | | 1.500 | Finanziamento esterno |
| Rimborso prestiti | | | -500 | Rientro capitale |
| Totale Flussi | 2.000 | -1.500 | 1.000 | |

19. Flussi di Cassa da Attività Operative

- **Dettagli Operativi:**
 - Comprendono i principali incassi derivanti dalle vendite di beni e servizi, e i pagamenti per forniture, retribuzioni del personale e altri costi operativi.
- **Importanza:** Valuta la capacità dell'ente di generare liquidità dalle operazioni principali

Tabella: Esempio pratico di Flussi Operativi

| Voce | Descrizione | Importo (€) | Note |
|------------------------|-------------------------|--------------|-----------------------------------|
| Incassi da tributi | Tassa di soggiorno | 1.000 | Imposta raccolta localmente |
| Incassi da vendite | Servizi pubblici | 2.000 | Tariffe di utilizzo |
| Pagamenti a fornitori | Acquisto materiali | -1.000 | Fornitura di beni e servizi |
| Pagamenti al personale | Retribuzioni dipendenti | -500 | Stipendi mensili |
| Totale Flussi | | 1.500 | Flusso netto da operazioni |

20. Flussi di Cassa di Attività di Investimento (1/2)

- **Descrizione:**
 - Comprende i flussi derivanti dall'acquisto e dalla vendita di immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie.
- **Esempi:**
 - Acquisto di un nuovo edificio per uffici, vendita di attrezzature obsolete.

Tabella: Esempio, Dettaglio dei Flussi di investimento

| Voce | Descrizione | Importo (€) | Note |
|--------------------------|-------------------------------|-------------|-------------------------------------|
| Acquisto attrezzature | Miglioramento tecnologico | -800 | Rinnovo di strumenti di lavoro |
| Vendita di beni immobili | Disinvestimento per liquidità | 1.000 | Recupero di risorse |
| Totale Flussi | | 200 | Flusso netto da investimenti |

21. Flussi di Cassa di Attività di investimento (2/2)

- **Dettagli:**
 - Includono movimenti di capitale, come nuovi prestiti, rimborsi di debiti e operazioni sui fondi propri.
- **Esempi:**
 - Accensione di un mutuo per finanziare un progetto infrastrutturale, rimborso di obbligazioni scadute.

Tabella: Esempio, Dettaglio dei Flussi di investimento

| Voce | Descrizione | Importo (€) | Note |
|----------------------|------------------------------|--------------|----------------------------|
| Accensione mutui | Finanziamento per espansione | 1.500 | Supporto a nuovi progetti |
| Rimborso prestiti | Riduzione dell'indebitamento | -500 | Rientro di capitale |
| Totale Flussi | | 1.000 | Finanziamenti netti |

22. Flussi di Cassa in Valuta Estera

- **Rilevazione dei Flussi:**
 - I flussi di cassa generati o utilizzati in valuta estera devono essere convertiti nella valuta di presentazione (es. euro) al tasso di cambio del giorno in cui avvengono.
- **Gestione delle Variazioni di Cambio:**
 - Utili o perdite derivanti dalle variazioni nei tassi di cambio non rappresentano flussi di cassa reali ma devono essere indicati per trasparenza.

Tabella: Esempio, Flussi in Valuta estera

| Tipo di Operazione | Importo in \$ | Tasso di Cambio (€/ \$) | Importo in € | Effetto del Cambio (€) |
|---------------------|---------------|-------------------------|--------------|------------------------|
| Incasso da vendita | 1.200 | 1,1 | 1.091 | 20 |
| Pagamento fornitore | -500 | 1,15 | -435 | -10 |
| Totale | | | 656 | 10 |

23. Interessi, Dividendi e Assegnazioni Similari

- **Inclusione nei Flussi di Cassa:**
 - **Interessi Attivi e Dividendi Incassati:** Inclusi nei flussi di cassa operativi se derivano dalle attività principali.
 - **Interessi Passivi:** Registrati come flussi di cassa da attività di finanziamento, specialmente se correlati a operazioni di debito.
- **Esempio:**
 - Interessi attivi da conti correnti bancari migliorano la disponibilità di cassa dell'ente.

Tabella: Dettaglio, Interessi e Dividendi

| Fonte | Tipologia | Importo (€) | Descrizione |
|--------------------------|------------------|-------------|---------------------------------|
| Depositi bancari | Interessi attivi | 150 | Rendimento su depositi a breve |
| Partecipazioni azionarie | Dividendi | 200 | Profitti distribuiti da società |

24. Operazioni Non Monetarie

- **Descrizione:**
 - Operazioni che non coinvolgono movimenti diretti di cassa, come scambi di beni, permutate o compensazioni di debiti e crediti.
- **Esclusione dal Rendiconto Finanziario:** Tali operazioni devono essere dettagliate nella nota integrativa, anche se non compaiono direttamente nel rendiconto dei flussi di cassa.

Tabella: Esempio di Operazioni Non Monetarie

| Tipo di Operazione | Descrizione | Effetto sul Bilancio |
|-----------------------------|---------------------------------------|---|
| Scambio di beni | Immobilizzazioni materiali vs terreni | Modifica del valore degli asset |
| Ristrutturazione del debito | Conversione di debiti in capitale | Riduzione passività, aumento patrimonio netto |

25. Nota Integrativa

- **Funzione della Nota Integrativa:**
 - **Funzione Esplicativa:** Dettaglia e completa le informazioni presentate nei prospetti contabili.
 - **Funzione Informativa:** Descrive le politiche contabili adottate, i criteri di valutazione, le incertezze nelle stime e altri elementi di rilievo.
- **Contenuti Specifici:**
 - Politiche di valutazione delle immobilizzazioni, criteri di ammortamento, e descrizione degli eventi straordinari che hanno influenzato il bilancio.

Tabella: Contenuti della Nota Integrativa

| Sezione | Contenuto Dettagliato | Esempi |
|----------------------------|---|--|
| Politiche contabili | Criteri di valutazione delle immobilizzazioni | Valutazione al costo, ammortamento lineare |
| Informazioni sulle stime | Incertezze nelle previsioni finanziarie | Stime sui fondi rischi e svalutazioni |
| Dettaglio delle operazioni | Descrizione di eventi straordinari e non ricorrenti | Dismissioni di beni straordinarie |

26. Principali Ragioni dell'Incertezza delle Stime

- **Dettaglio delle Aree di Stima:**
 - **Ammortamenti:** Basati su stime di vita utile dei beni.
 - **Accantonamenti per Rischi:** Stime su probabilità di eventi futuri sfavorevoli come cause legali.
- **Effetti sul Bilancio:**
 - Le stime incerte possono alterare significativamente i valori contabili delle attività, passività e del patrimonio netto.

Tabella: Contenuti della Nota Integrativa

| Area di Stima | Descrizione | Impatto Potenziale sul Bilancio |
|------------------------------|---|---|
| Ammortamento attrezzature | Stima della vita utile residua | Influenza sul costo annuale di ammortamento |
| Accantonamento rischi legali | Valutazione probabilità di esito negativo | Impatto sul patrimonio netto |

27. Informativa sulle Parti Correlate

- **Obiettivo dell'Informativa:**
 - Fornire trasparenza sulle operazioni con parti che possono esercitare un'influenza significativa sull'ente, inclusi membri della governance e società collegate.
- **Informazioni Richieste:**
 - Identificazione delle parti correlate, descrizione delle transazioni, e valutazione dell'impatto economico delle stesse.

Tabella: Dettaglio Operazioni con Parti Correlate

| Parte Correlata | Operazione | Importo (€) | Condizioni | Motivazione |
|-----------------------|----------------------|-------------|-----------------------|--------------------------------|
| Azienda partecipata Y | Fornitura di servizi | 1.200 | Prezzi di mercato | Supporto tecnico specializzato |
| Dirigente Z | Prestito | 500 | Condizioni favorevoli | Finanziamento agevolato |

28. Raffronto tra Importi Preventivi e Consuntivi

- **Descrizione:**

- Confronta i valori del bilancio di previsione (budget) con i risultati effettivi (consuntivo) per valutare l'accuratezza della pianificazione e individuare scostamenti significativi.

• **Finalità:** Consente di identificare le cause degli scostamenti per migliorare la gestione futura e l'allocazione delle risorse.

Tabella: Dettaglio, Confronto Preventivo – Consuntivo

| Voce | Budget Iniziale (€) | Budget Definitivo (€) | Consuntivo (€) | Scostamento (€) | Motivazione |
|------------------------|---------------------|-----------------------|----------------|-----------------|--|
| Ricavi da vendite | 10.000 | 10.200 | 10.500 | 300 | Aumento delle vendite rispetto alle previsioni |
| Costi operativi | 6.000 | 6.100 | 6.300 | 200 | Incremento dei costi delle materie prime |
| Investimenti materiali | 1.500 | 1.600 | 1.700 | 100 | Adattamento a normative aggiornate |

ITAS 1 - Composizione e Schemi del Bilancio di Esercizio fornisce un quadro normativo essenziale per la redazione dei bilanci delle amministrazioni pubbliche, garantendo che questi documenti contabili siano chiari, trasparenti e conformi agli standard contabili nazionali.

Punti Chiave:

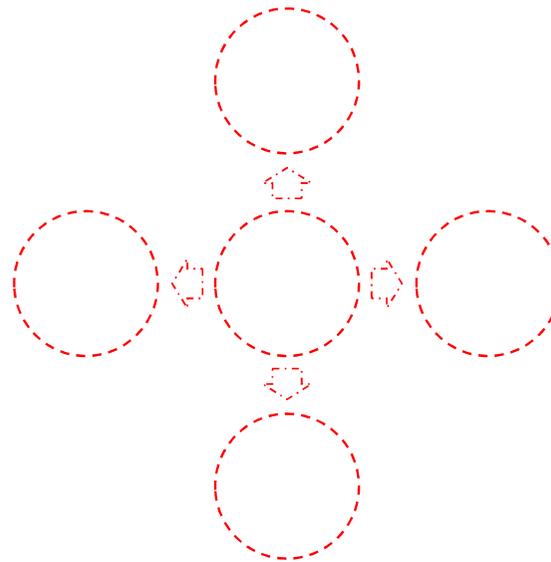
- L'applicazione di ITAS 1 assicura una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'ente.
- La struttura e il contenuto dei bilanci, inclusi Stato Patrimoniale, Conto Economico, Rendiconto Finanziario e Nota Integrativa, sono standardizzati per favorire la comparabilità tra enti e tra esercizi diversi.
- I principi di continuità, rilevanza e non compensazione contribuiscono a migliorare la qualità e la leggibilità delle informazioni finanziarie.

Implicazioni per le Amministrazioni Pubbliche:

- Una corretta applicazione degli standard contabili rafforza la fiducia degli stakeholder e facilita una gestione più efficace delle risorse pubbliche.
- L'attenzione alla trasparenza e alla precisione nella rendicontazione aiuta le amministrazioni a rendere conto delle proprie performance finanziarie, promuovendo una maggiore responsabilità e controllo.

Conclusione Finale: ITAS 1 non è solo uno strumento normativo, ma una guida fondamentale per migliorare la qualità della gestione finanziaria delle amministrazioni pubbliche. La sua adozione e corretta applicazione rappresentano un passo cruciale verso una maggiore trasparenza, efficienza e affidabilità dei bilanci pubblici.

ITAS 4 - IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI E RISPETTIVE LINEE GUIDA



“For the first time, government can prove whether the state became poorer or richer over a period of time!”

“Per la prima volta, il governo può dimostrare se lo Stato è diventato più ricco o più povero in un dato periodo di tempo!”

Gerhard Steger, Head of Budget Section, Ministry of Finance, Austria

Fonte: “PNRR: La riforma della contabilità accrual” - Prof. Mariano D’Amore (Presidente dello Standard Setter Board), novembre 2023.

1. Indice

1. *Introduzione all'ITAS 4*
2. *Definizioni chiave*
3. *Ambito di applicazione dello standard*
4. *Rilevazione iniziale delle immobilizzazioni*
5. *Componenti principali del costo*
6. *Valutazione iniziale al costo*
7. *Valutazione successiva delle immobilizzazioni*
8. *Ammortamento delle immobilizzazioni*
9. *Variazione della vita utile*
10. *Ammortamento post-intervento straordinario*
11. *Svalutazione delle immobilizzazioni*
12. *Eliminazione dal bilancio*
13. *Cessione di un bene strumentale*
14. *Trasferimenti da e verso investimenti immobiliari*
15. *Approccio per componenti*
16. *Informazioni integrative nel bilancio*
17. *Interventi di manutenzione ordinaria*
18. *Interventi di manutenzione straordinaria*
19. *Ammortamento post-intervento straordinario*
20. *Scritture di riepilogo e chiusura*
21. *Conclusioni*

1. Introduzione all'ITAS 4

Premessa:

L'ITAS 4 è uno standard contabile internazionale per la gestione delle immobilizzazioni materiali. È stato sviluppato per migliorare la trasparenza e la coerenza nella contabilizzazione delle immobilizzazioni materiali nelle amministrazioni pubbliche e negli enti privati.

Obiettivi dello standard:

- Definire le regole per la rilevazione, la valutazione e l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali.
- Gestire in modo accurato le scritture contabili delle risorse fisiche a lungo termine.

Punti chiave:

- Garantire che i beni strumentali siano registrati correttamente e ammortizzati durante la loro vita utile.
- Adeguarsi alle normative internazionali in ambito contabile.

Note:

- Questo standard è essenziale per garantire una corretta valutazione delle risorse fisiche nel bilancio.

2. Definizioni chiave

Immobilizzazioni materiali:

- Beni tangibili che l'ente detiene per la produzione di beni o servizi, con una vita utile superiore a un esercizio. Esempi includono fabbricati, macchinari e impianti.

Ammortamento:

- Ripartizione sistematica del valore ammortizzabile di un bene lungo la sua vita utile.

Attività biologiche:

- Piante e animali utilizzati durevolmente nella produzione agricola, come vigneti o allevamenti.

Valore recuperabile:

- Maggiore tra il valore d'uso e il valore di mercato del bene.

Punti chiave:

- Comprendere queste definizioni è fondamentale per applicare correttamente i principi dell'ITAS 4.

Note:

- La chiave del trattamento contabile è l'ammortamento: riflette la riduzione progressiva del valore del bene.

3. Ambito di applicazione dello standard

Applicabilità dell'ITAS 4:

- Si applica a tutte le immobilizzazioni materiali detenute da un ente, incluse infrastrutture, fabbricati, attrezzature e attività biologiche.

Esclusioni:

- Immobilizzazioni finanziarie e investimenti immobiliari non sono trattati in questo standard, ma seguono regole specifiche.

Settori coinvolti:

- Infrastrutture pubbliche, fabbricati strumentali e risorse biologiche.

Punti chiave:

- Applicabilità universale a qualsiasi bene tangibile utilizzato per l'attività operativa.

Note:

- Lo standard si applica sia ai beni strumentali, come fabbricati, sia alle risorse naturali utilizzate per la produzione agricola (es. uliveti).

4. Rilevazione iniziale

Valutazione al costo:

- La rilevazione iniziale delle immobilizzazioni avviene al costo di acquisto o di costruzione, incluso ogni costo accessorio necessario a portare il bene in condizioni di utilizzo.

Costi accessori:

- Trasporto, installazione, oneri di smantellamento futuri, e oneri finanziari direttamente attribuibili.

Condizioni per la rilevazione:

- Il bene deve essere controllato dall'ente e il suo valore deve essere misurabile.

Scrittura contabile per l'acquisto di un'attrezzatura (€ 10.500):

- ***Dare:*** Immobilizzazioni materiali – Attrezzature € 10.500
- ***Avere:*** Debiti verso fornitori € 10.500

Note:

- La rilevazione iniziale rappresenta la base per tutte le successive valutazioni e ammortamenti.

5. Componenti principali di costo

Il costo di un'immobilizzazione include:

- Prezzo di acquisto.
- Imposte indirette non recuperabili (IVA non deducibile).
- Oneri finanziari capitalizzabili (relativi ai finanziamenti per l'acquisto o costruzione del bene).
- Costi di smantellamento futuri.

Esempio pratico:

- Fabbricato costruito per € 300.000, inclusi € 10.000 di oneri finanziari capitalizzati e € 5.000 per costi di smantellamento futuri.

Scrittura contabile per la costruzione di un fabbricato (€ 315.000):

- **Dare:** Immobilizzazioni materiali – Fabbricati € 315.000
- **Avere:** Debiti verso fornitori € 300.000
- **Avere:** Oneri finanziari capitalizzati € 10.000
- **Avere:** Debiti per smantellamento € 5.000

6. Valutazione iniziale al costo

Valore contabile:

- Il costo storico comprende tutte le spese necessarie a portare il bene in condizioni operative.

Applicazione:

- Il costo include anche gli oneri finanziari se capitalizzati durante il processo di costruzione.

Esempio pratico:

- Un fabbricato costruito per € 200.000 con € 5.000 di oneri finanziari capitalizzati.

Scrittura contabile:

- **Dare:** Immobilizzazioni materiali - Fabbricati € 205.000
- **Avere:** Debiti verso fornitori € 205.000

Note:

- La valutazione iniziale determina il valore su cui verranno calcolati ammortamenti e future svalutazioni.

7. Valutazione successiva delle immobilizzazioni

Valutazione al costo o al valore di mercato:

- Dopo la rilevazione iniziale, l'immobilizzazione può essere mantenuta al costo storico o rivalutata al valore di mercato, se esistono cambiamenti significativi.

Rivalutazioni periodiche:

- Devono essere basate su stime affidabili del valore di mercato del bene.

Esempio pratico:

- Un immobile rivalutato da € 100.000 a € 120.000 in seguito a una stima aggiornata.

Scrittura contabile per la rivalutazione di un immobile:

- **Dare:** Immobilizzazioni materiali – Immobili € 20.000
- **Avere:** Riserva di rivalutazione € 20.000

Note:

- La rivalutazione è un'opzione, ma richiede una stima attendibile del valore corrente del bene.

8. Ammortamento delle immobilizzazioni

Processo di ammortamento:

- L'ammortamento ripartisce il valore ammortizzabile di un bene lungo la sua vita utile.

Metodi di ammortamento:

- Quote costanti (ripartizione uniforme) o quote decrescenti (maggiore nei primi anni).

Fattori che influenzano l'ammortamento:

- Utilizzo previsto del bene, obsolescenza tecnologica, vincoli legali.

Esempio pratico:

- Ammortamento di un'attrezzatura del valore di € 10.000, con una vita utile di 5 anni.

Scrittura contabile per l'ammortamento:

- **Dare:** Ammortamento attrezzature € 2.000
- **Avere:** Fondo ammortamento attrezzature € 2.000

9. Variazione della vita utile

Cambiamento della vita utile:

- La vita utile di un bene può essere rivista in seguito a eventi straordinari come innovazioni tecnologiche o interventi di manutenzione straordinaria che ne estendono la durata.

Esempio pratico:

- Estensione della vita utile di un macchinario da 5 a 7 anni a seguito di un aggiornamento tecnologico.

Scrittura contabile:

- La scrittura per l'ammortamento verrà adeguata alla nuova vita utile del bene.

10. Ammortamento dopo interventi straordinari

Ammortamento ricalcolato:

- Dopo un intervento straordinario che prolunga la vita utile del bene, il valore contabile deve essere modificato e l'ammortamento ricalcolato in base alla nuova vita utile.

Manutenzione straordinaria:

- È un intervento che migliora la capacità produttiva o estende la vita utile del bene.

Esempio pratico:

- Intervento straordinario su un fabbricato per € 50.000, che estende la vita utile da 20 a 30 anni.

Scrittura contabile per l'ammortamento post-intervento:

- **Dare:** Ammortamento fabbricati € 1.500 (sulla base del nuovo valore e della nuova vita utile)
- **Avere:** Fondo ammortamento fabbricati € 1.500.

11. Svalutazione delle immobilizzazioni materiali

Svalutazione:

- Si applica quando il valore recuperabile di un bene scende sotto il suo valore contabile a causa di una riduzione durevole del valore o di una perdita di utilità.

Determinazione del valore recuperabile:

- ***Il maggiore tra il valore d'uso e il valore di mercato netto dei costi di vendita.***

Esempio pratico:

- Svalutazione di un immobile per € 10.000 a causa di una perdita durevole di valore di mercato.

Scrittura contabile per la svalutazione:

- **Dare:** Svalutazione immobilizzazioni € 10.000A
- **Avere:** Immobilizzazioni materiali – Immobili € 10.000

12. Criteri di eliminazione dal bilancio

Eliminazione dal bilancio:

- Si applica quando non si prevede più di ottenere benefici economici futuri da un bene, oppure quando il bene viene smantellato o ceduto.

Plusvalenze o minusvalenze:

- La differenza tra il prezzo di cessione e il valore contabile residuo viene rilevata come plusvalenza o minusvalenza.

Esempio pratico:

- Cessione gratuita di un cespite interamente ammortizzato con valore residuo pari a zero.

Scrittura contabile per eliminazione di un cespite interamente ammortizzato (€ 10.000):

- **Dare:** Fondo ammortamento cespite € 10.000
- **Avere:** Immobilizzazioni materiali – Cespite € 10.000

13. Cessione di un bene

Cessione:

- La cessione di un bene strumentale comporta la rilevazione di plusvalenze o minusvalenze, che riflettono la differenza tra il prezzo di vendita e il valore contabile residuo.

Trattamento contabile:

- Registrare la plusvalenza o minusvalenza come parte del risultato economico dell'esercizio.

Esempio pratico:

- Cessione di un cespite con valore contabile residuo di € 5.000 a un prezzo di vendita di € 8.000.

Scrittura contabile per la cessione di un cespite (€ 8.000):

- **Dare:** Disponibilità liquide € 8.000
- **Dare:** Fondo ammortamento cespite € 5.000
- **Avere:** Immobilizzazioni materiali – Cespite € 10.000
- **Avere:** Plusvalenza da cessione cespite € 3.000

14. Trasferimenti da e verso investimenti immobiliari

Cambio di destinazione d'uso:

- I trasferimenti tra immobilizzazioni strumentali e investimenti immobiliari sono consentiti solo in caso di cambiamento della destinazione d'uso.

Esempio pratico:

- Un immobile precedentemente classificato come investimento immobiliare viene trasferito a immobilizzazione strumentale per essere utilizzato come sede operativa.

Documentazione:

- Il cambiamento deve essere documentato e giustificato dal nuovo utilizzo.

Scrittura contabile per il trasferimento di un immobile (€ 150.000):

- **Dare:** Immobilizzazioni materiali – Strumentali € 150.000
- **Avere:** Immobilizzazioni materiali – Investimenti immobiliari € 150.000

15. Approccio per componenti – Component Approach

Ammortamento per componenti:

- Ogni componente significativa di un bene con una vita utile diversa deve essere ammortizzata separatamente.

Applicazione:

- Il tetto di un fabbricato, che ha una vita utile inferiore rispetto alla struttura portante, deve essere ammortizzato separatamente.

Vantaggi:

- Questo approccio permette una rappresentazione più accurata del consumo del bene nel corso del tempo.

Esempio pratico:

- Ammortamento separato del tetto di un fabbricato con una vita utile di 10 anni.

Scrittura contabile per l'ammortamento separato del tetto (€ 1.000 all'anno per 10 anni):

- **Dare:** Ammortamento tetto € 1.000
- **Avere:** Fondo ammortamento tetto € 1.000

16. Informazioni integrative nel bilancio

Dati richiesti:

- Le informazioni integrative devono includere dettagli sui metodi di ammortamento utilizzati, le vite utili stimate e il valore contabile lordo e ammortamento cumulato per ciascuna classe di immobilizzazioni.

Obblighi di trasparenza:

- Queste informazioni devono essere riportate nella nota integrativa del bilancio, permettendo una maggiore trasparenza nei confronti degli stakeholder.

Esempio pratico:

- Indicare i tassi di ammortamento per fabbricati (es. 3%) e attrezzature (es. 10%).

17. Interventi di manutenzione ordinaria

Manutenzione ordinaria:

- Comprende gli interventi necessari a mantenere il bene in condizioni operative senza aumentare la capacità produttiva o la vita utile.

Registrazione:

- I costi di manutenzione ordinaria sono imputati a conto economico come spese di gestione.

Esempio pratico:

- Manutenzione ordinaria di un impianto per € 5.000.

Scrittura contabile per la manutenzione ordinaria:

- **Dare:** Manutenzione impianti € 5.000
- **Avere:** Debiti verso fornitori € 5.000

18. Interventi di manutenzione straordinaria

Manutenzione straordinaria:

- Include gli interventi che prolungano la vita utile di un bene o ne aumentano la capacità produttiva.
- Questi costi devono essere capitalizzati e ammortizzati separatamente.

Esempio pratico:

- Sostituzione di una componente essenziale di un macchinario per € 20.000, che prolunga la vita utile del bene.

Registrazione:

- I costi sono aggiunti al valore contabile del bene e ammortizzati nel tempo.

Scrittura contabile per la manutenzione straordinaria:

- Dare: Immobilizzazioni materiali – Macchinari € 20.000
- Avere: Debiti verso fornitori € 20.000

19. Ammortamento post-intervento straordinario

Nuova vita utile:

- Dopo un intervento di manutenzione straordinaria che prolunga la vita utile del bene, il valore contabile viene ricalcolato sulla base della nuova durata e il nuovo ammortamento viene calcolato.

Esempio pratico:

- Un macchinario con un intervento straordinario del valore di € 20.000 e una nuova vita utile di 10 anni viene ammortizzato per € 2.000 l'anno.

Scrittura contabile per il nuovo ammortamento:

- Dare: Ammortamento macchinari € 2.000
- Avere: Fondo ammortamento macchinari € 2.000

20. Scritture di riepilogo e chiusura

Chiusura dell'esercizio:

- In fase di chiusura, tutte le scritture contabili riguardanti le immobilizzazioni devono essere riepilogate e riportate nei registri contabili. Questo include le scritture per ammortamenti, svalutazioni, eliminazioni, e eventuali interventi di manutenzione straordinaria.

Riepilogo delle scritture contabili:

- Le scritture riguardano ammortamenti, svalutazioni, e cessioni di immobilizzazioni materiali, con aggiornamenti relativi ai fondi ammortamento.

Esempio pratico:

- Alla chiusura dell'esercizio, tutti gli ammortamenti relativi a fabbricati, attrezzature e altre immobilizzazioni sono registrati per riflettere correttamente il valore contabile aggiornato.

Scrittura contabile di chiusura:

- **Dare:** Ammortamento cespiti vari
- **Avere:** Fondo ammortamento cespiti vari

Note:

- L'ammortamento complessivo e le svalutazioni vanno riportate nei registri contabili come parte del riepilogo dell'esercizio.

21. Conclusioni

Importanza delle immobilizzazioni materiali:

Le immobilizzazioni materiali rappresentano una parte fondamentale del bilancio di un ente, contribuendo al patrimonio e alla capacità operativa a lungo termine.

Principali aspetti trattati:

- *Rilevazione iniziale al costo:* base per tutte le valutazioni successive.
- *Ammortamento:* rappresenta il consumo sistematico del bene nel tempo.
- *Svalutazione:* meccanismo per allineare il valore contabile a quello recuperabile.
- *Eliminazione dal bilancio e cessione:* processi chiave per la gestione della fine della vita utile dei beni.

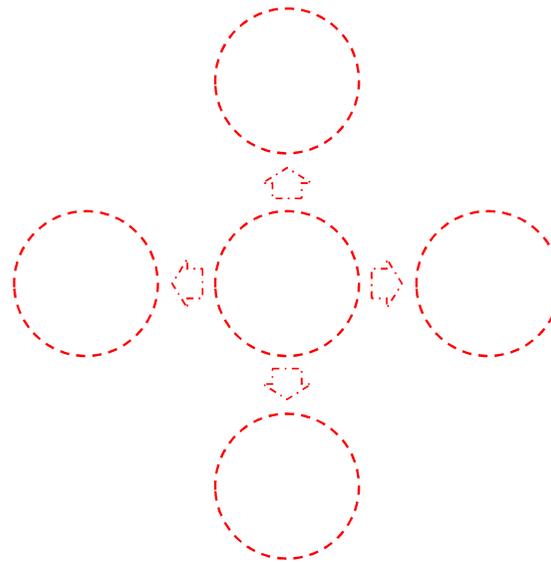
Punti chiave per una gestione efficace:

- *Trasparenza:* Garantire una contabilità chiara e trasparente, fornendo informazioni precise nella nota integrativa.
- *Aggiornamenti periodici:* Rivalutare regolarmente il valore delle immobilizzazioni in base al loro uso e condizioni di mercato.
- *Conformità agli standard:* Rispettare i requisiti dell'ITAS 4 per una gestione coerente e accurata delle immobilizzazioni.

Conclusione:

- Una corretta gestione contabile delle immobilizzazioni materiali garantisce una rappresentazione veritiera e corretta del patrimonio dell'ente, favorendo una gestione efficiente e trasparente.

ITAS 5 - IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI E RISPETTIVE LINEE GUIDA



“For the first time, government can prove whether the state became poorer or richer over a period of time!”

“Per la prima volta, il governo può dimostrare se lo Stato è diventato più ricco o più povero in un dato periodo di tempo!”

Gerhard Steger, Head of Budget Section, Ministry of Finance, Austria

Fonte: “PNRR: La riforma della contabilità accrual” - Prof. Mariano D’Amore (Presidente dello Standard Setter Board), novembre 2023.

1. ITAS 5 - Immobilizzazioni Immateriali - Definizioni chiave

Introduzione

Le immobilizzazioni immateriali comprendono beni intangibili che, seppur privi di consistenza fisica, generano benefici economici futuri o un potenziale di servizio per l'amministrazione. Tali beni includono brevetti, marchi, licenze, diritti d'autore, software e altri diritti simili.

Lo scopo dello standard è fornire una struttura normativa che garantisca la rilevazione, valutazione e informativa adeguata di questi beni, assicurando una rappresentazione fedele e trasparente nei bilanci pubblici.

Definizioni chiave

Lo standard definisce con precisione i termini utilizzati nella gestione delle immobilizzazioni immateriali:

- **Ammortamento:** Si tratta della ripartizione sistematica del valore ammortizzabile di un'immobilizzazione immateriale durante la sua vita utile stimata. L'ammortamento è un processo che consente di riflettere nel tempo il consumo del bene immateriale.
- **Classe di immobilizzazioni:** È un gruppo di attività con caratteristiche simili per natura e utilizzo nell'amministrazione che redige il bilancio.
- **Valore contabile:** Il valore di un'immobilizzazione iscritto in bilancio al netto dell'ammortamento cumulato e delle perdite per riduzione di valore.

Queste definizioni sono essenziali per una corretta applicazione dello standard, che sarà descritta nelle slide successive utilizzando gli esempi illustrati nelle rispettive linee guida.

2. Ambito di applicazione dello Standard - Rilevazione e Valutazione iniziale

L'ambito di applicazione

L'ambito di applicazione dello standard ITAS 5 si estende a tutte le immobilizzazioni immateriali delle amministrazioni pubbliche, con alcune esclusioni. Tra queste esclusioni vi sono le attività relative all'esplorazione di risorse naturali, come miniere o giacimenti di petrolio e gas, così come le attività fiscali differite e le immobilizzazioni derivanti da accordi contrattuali assicurativi.

Inoltre, lo standard non si applica all'avviamento (goodwill), che è trattato dallo standard ITAS 12, né ai contratti di leasing, trattati dall'ITAS 7.

Esempio

Un'amministrazione impegnata nell'esplorazione di giacimenti minerari non può capitalizzare i costi di esplorazione come immobilizzazioni immateriali.

La rilevazione e valutazione iniziale

La rilevazione iniziale delle immobilizzazioni immateriali avviene al costo, che comprende sia il prezzo di acquisto sia tutti i costi direttamente imputabili necessari per preparare il bene al suo utilizzo. Ciò include spese per la registrazione, consulenze legali e altri costi direttamente correlati.

Esempio

Un'amministrazione acquista un software per 100.000 euro e sostiene ulteriori costi per 20.000 euro per la configurazione. Il valore capitalizzato è 120.000 euro

2.1 Capitalizzazione oneri finanziari - Imm. Immateriali acquisite separatamente

Capitalizzazione degli oneri finanziari

Gli oneri finanziari, come gli interessi passivi e altri costi correlati a finanziamenti destinati all'acquisizione o costruzione di un'immobilizzazione immateriale, possono essere capitalizzati se direttamente imputabili.

La capitalizzazione avviene solo se l'immobilizzazione richiede un periodo significativo di tempo per essere pronta all'uso.

Esempio

Secondo l'esempio delle linee guida, un'amministrazione che finanzia l'acquisizione di un sistema di gestione IT attraverso un prestito, capitalizzerà gli interessi sostenuti durante la costruzione del sistema, aggiungendoli al valore contabile del bene.

Immobilizzazioni Immateriali acquisite separatamente

Il costo delle immobilizzazioni immateriali acquisite separatamente comprende il prezzo di acquisto e tutte le spese direttamente correlate alla messa in funzione del bene.

Queste spese possono includere tasse di registrazione, consulenze tecniche e legali, e costi di installazione o personalizzazione del bene immateriale.

Esempio

Un'amministrazione acquista una licenza software per 100.000 euro e sostiene ulteriori 20.000 euro di spese per la configurazione e l'integrazione del software nei propri sistemi. Il costo totale capitalizzato sarà di 120.000 euro.

2.2 Immobilizzazioni da acquisizione - Spese successive di ricerca e sviluppo

Immobilizzazioni da acquisizione

Le immobilizzazioni immateriali acquisite come parte di un'acquisizione aziendale devono essere valutate al loro valore di mercato al momento dell'acquisizione.

Questo riflette il valore atteso dei benefici futuri che l'immobilizzazione porterà all'amministrazione.

Esempio

Un'amministrazione acquisisce una società che possiede diritti di brevetto su un software innovativo. Il brevetto è valutato al suo valore di mercato, tenendo conto delle aspettative di utilità e dei benefici economici futuri associati.

Spese Successive di Ricerca e Sviluppo

Le spese di ricerca e sviluppo sono trattate in modo differente. Le spese di ricerca sono sempre rilevate come costi a conto economico, poiché non esistono certezze sui benefici futuri.

Al contrario, le spese di sviluppo possono essere capitalizzate se vengono soddisfatti alcuni criteri, come la fattibilità tecnica e la capacità di generare benefici economici futuri.

Esempio

Un'amministrazione investe in un progetto di sviluppo software. Durante la fase di ricerca, i costi vengono rilevati come spese. Quando il progetto raggiunge la fase di sviluppo e si dimostra fattibile, i costi vengono capitalizzati.

2.3 Immobilizzazioni generate internamente e relativo costo

Immobilizzazioni generate internamente

Le immobilizzazioni immateriali generate internamente possono essere capitalizzate solo se superano determinati criteri.

Tra questi, la capacità tecnica di completare il bene, la disponibilità di risorse finanziarie e la probabilità di generare benefici futuri.

Esempio

Un'amministrazione sviluppa un sistema di gestione documentale. I costi sostenuti durante la fase di progettazione e test preliminari vengono imputati a conto economico. Una volta stabilita la fattibilità tecnica e garantiti i fondi necessari, i costi sostenuti per lo sviluppo successivo vengono capitalizzati.

Costo di un'immobilizzazione immateriale generata internamente

- Il costo di un'immobilizzazione immateriale generata internamente comprende i costi sostenuti dalla data in cui per la prima volta l'immobilizzazione soddisfa i criteri previsti per la rilevazione iniziale fino alla sua messa in uso.
- Il costo di un'immobilizzazione immateriale generata internamente comprende tutti i costi ad essa direttamente imputabili, necessari per creare, produrre e predisporre l'immobilizzazione immateriale affinché questa sia in grado di operare secondo i programmi dell'amministrazione.
- La capitalizzazione degli oneri finanziari sostenuti per generare internamente l'immobilizzazione è illustrata nella slide 2.1.

Modello del costo

Dopo la rilevazione iniziale, le immobilizzazioni immateriali sono valutate al costo, al netto dell'ammortamento accumulato e delle eventuali perdite durevoli di valore. Questo metodo garantisce che il valore dell'immobilizzazione rifletta il suo effettivo utilizzo nel tempo.

Esempio

Un'amministrazione acquista un software gestionale per 200.000 euro, con una vita utile stimata di 10 anni. Ogni anno, l'ammortamento riduce il valore contabile del software, riflettendo l'utilizzo annuale.

Vita Utile delle Immobilizzazioni

Le immobilizzazioni immateriali possono avere vita utile definita o indefinita. Una vita utile definita si riferisce a un periodo specifico durante il quale il bene genererà benefici economici.

Le immobilizzazioni con vita utile indefinita non hanno una scadenza prevedibile, ma richiedono regolari test di svalutazione per verificare se mantengono il loro valore.

Esempio

Un brevetto con una vita utile definita di 20 anni sarà ammortizzato ogni anno fino alla sua scadenza.

3.1 Metodi di ammortamento - Valore residuo delle Immobilizzazioni immateriali

Metodi di ammortamento

Il metodo di ammortamento scelto deve riflettere il consumo dei benefici economici futuri o del potenziale di servizio del bene.

Il metodo più comune è quello a quote costanti, in cui il valore dell'immobilizzazione è ammortizzato in modo uniforme durante la sua vita utile.

In casi specifici, possono essere utilizzati altri metodi, come quello a quote decrescenti, che riflette un utilizzo più rapido del bene nei primi anni.

Esempio

Un'amministrazione utilizza il metodo a quote costanti per ammortizzare un software gestionale, distribuendo equamente il costo su 5 anni.

Valore Residuo delle Immobilizzazioni Immateriali

Il valore residuo rappresenta il valore stimato realizzabile al termine della vita utile di un'immobilizzazione immateriale. Se significativo, può essere incluso nel calcolo del valore ammortizzabile. Il valore residuo deve essere riesaminato periodicamente per verificare se è ancora valido.

Esempio

Un brevetto potrebbe avere un valore residuo alla fine del suo periodo di utilizzo, che sarà considerato nel calcolo dell'ammortamento durante la vita utile del bene.

3.2 Riesame vita utile e del metodo di ammortamento - Recuperabilità del valore contabile



Riesame della vita utile e del metodo di ammortamento

La vita utile e il metodo di ammortamento devono essere riesaminati periodicamente per assicurarsi che riflettano ancora accuratamente il consumo del bene. Cambiamenti tecnologici o modifiche nell'uso del bene possono richiedere l'aggiornamento di queste stime.

Esempio

Se un nuovo software sostituisce un sistema esistente prima del previsto, l'amministrazione deve adeguare l'ammortamento, riducendo la vita utile residua.

Recuperabilità del valore contabile

Le amministrazioni devono periodicamente testare il valore contabile delle immobilizzazioni immateriali per verificare se sono necessarie svalutazioni. Una perdita durevole di valore comporta una riduzione del valore contabile del bene, con conseguenti adeguamenti nel bilancio.

Esempio

Se un brevetto per una tecnologia non è più utilizzabile a causa di innovazioni tecnologiche, l'amministrazione deve svalutare il bene, riducendone il valore contabile.

3.3 Dismissioni e cessioni - Plusvalenze e Minusvalenze

Dismissioni e cessioni

Quando un'immobilizzazione immateriale viene venduta o dismessa, deve essere eliminata dal bilancio. Le eventuali plusvalenze o minusvalenze derivanti dalla cessione devono essere riportate a conto economico.

Esempio

Un'amministrazione vende una licenza software per 50.000 euro, con un valore contabile residuo di 20.000 euro.

La plusvalenza di 30.000 euro viene registrata nel bilancio.

Plusvalenze e minusvalenze

Le plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione delle immobilizzazioni immateriali devono essere contabilizzate accuratamente.

La differenza tra il prezzo di vendita e il valore contabile netto determina la plusvalenza o minusvalenza.

Esempio

Un'amministrazione vende i diritti d'autore di un'opera per 70.000 euro, con un valore contabile di 40.000 euro, generando una plusvalenza di 30.000 euro.

4. Informazione integrativa - Conclusioni

Informazione integrativa

Nella nota integrativa, l'amministrazione deve fornire informazioni dettagliate sulle immobilizzazioni immateriali, inclusi il metodo di ammortamento utilizzato, il valore contabile lordo e gli ammortamenti cumulati.

Queste informazioni garantiscono la trasparenza finanziaria.

Esempio

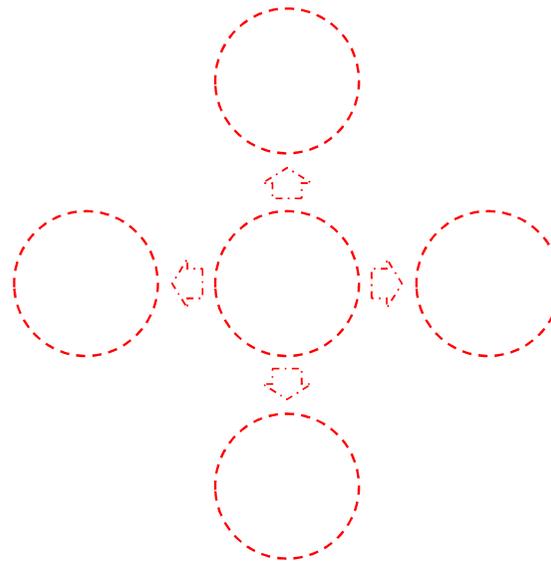
Le note integrative possono includere dettagli sulla capitalizzazione di costi di sviluppo per un nuovo sistema informatico, indicando come questi costi vengono ammortizzati nel tempo.

Conclusioni

Lo standard ITAS 5 fornisce un quadro completo per la gestione delle immobilizzazioni immateriali nelle amministrazioni pubbliche.

L'utilizzo di esempi pratici tratti dalle linee guida mostra come applicare correttamente le norme contabili e garantire una rendicontazione finanziaria trasparente.

ITAS 9 – RICAVI E PROVENTI



“For the first time, government can prove whether the state became poorer or richer over a period of time!”

“Per la prima volta, il governo può dimostrare se lo Stato è diventato più ricco o più povero in un dato periodo di tempo!”

Gerhard Steger, Head of Budget Section, Ministry of Finance, Austria

Fonte: “PNRR: La riforma della contabilità accrual” - Prof. Mariano D’Amore (Presidente dello Standard Setter Board), novembre 2023.

- 1. Premessa**
- 2. Definizioni**
- 3. Ambito di applicazione**
- 4. Rilevazione dei ricavi**
 - 4.1 Iscrizione nel conto economico dei ricavi da prestazione di servizi
 - 4.2 Iscrizione nel conto economico dei ricavi da vendita di beni
 - 4.3 Iscrizione nel conto economico dei ricavi da utilizzo di terzi di attività patrimoniali dell'amministrazione
- 5. Iscrizione nel conto economico dei proventi**
 - 5.1 Iscrizione nel conto economico di alcune tipologie di proventi
- 6. Operazioni miste**
- 7. Rilevazione dei lavori in corso su ordinazione**
 - 7.1 Identificazione dei lavori in corso
 - 7.2 Ricavi di commessa
 - 7.3 Costi di commessa
 - 7.4 Iscrizione nel bilancio di esercizio dei ricavi e dei costi di commessa
 - 7.5 Rilevazione dei risultati economici negativi attesi
- 8. Cambiamenti nelle stime contabili**
- 9. Informazioni integrative**

- **Obiettivo dello Standard ITAS 9:**
 - Disciplina il **trattamento contabile dei ricavi e dei proventi e le informazioni** da presentare nella nota integrativa, garantendo una rappresentazione veritiera delle entrate pubbliche.
- **Principi Fondamentali:**
 - Stabilisce regole per la rilevazione dei ricavi da operazioni di scambio e proventi da operazioni non di scambio.
- **Impatto sul Bilancio:**
 - Uniforma le pratiche contabili, migliorando la trasparenza e la comparabilità tra le amministrazioni pubbliche.

Note Pratiche:

- **Verifica delle Operazioni:** Controllare che le operazioni siano classificate correttamente come ricavi o proventi per evitare errori nel bilancio.
- **Coerenza delle Note Integrative:** Assicurarsi che le informazioni siano complete e riflettano le politiche contabili effettivamente adottate.

Schema di Riepilogo

| Aspetto | Descrizione |
|------------------|---|
| Ricavi | Operazioni di scambio, come vendita di beni |
| Proventi | Operazioni non di scambio, come tributi |
| Nota Integrativa | Informazioni sulle politiche contabili adottate |

2. Definizioni

- **Ricavi:**
 - Incrementi del patrimonio netto da operazioni di scambio, come la vendita di beni o prestazione di servizi.
- **Proventi:**
 - Incrementi del patrimonio netto da operazioni non di scambio, come tributi e trasferimenti.
- **Termini Specifici:**
 - Definizioni di acconti, anticipi, trasferimenti vincolati e commesse su ordinazione.

Note Pratiche:

- **Classificazione Corretta:** Riconoscere correttamente le operazioni evita errori di contabilizzazione e migliorare la trasparenza.
- **Documentazione:** Tenere documentazione adeguata per dimostrare la natura delle operazioni e le condizioni dei trasferimenti.

Schema di Riepilogo

| Termine | Definizione | Esempi |
|-------------------------|--------------------------------------|---------------------------|
| Ricavi | Operazioni di scambio | Vendita di beni |
| Proventi | Operazioni non di scambio | Tributi, sovvenzioni |
| Trasferimenti vincolati | Risorse cedute con vincoli specifici | Contributi con condizioni |

3. Ambito di applicazione

- **Applicazione Generale:**

- ITAS 9 si applica ai ricavi e proventi derivanti da operazioni di scambio, escludendo canoni di locazione, variazioni di valore delle immobilizzazioni, e altre situazioni specifiche.

- **Esclusioni:**

- Non si applica a proventi da aggregazioni di amministrazioni pubbliche o operazioni specifiche come la cessione di attività finanziarie.

Note Pratiche:

- **Conformità agli ITAS:** Verificare che le operazioni rientrino nell'ambito dell'ITAS 9 e non siano coperte da altri standard.
- **Aggiornamenti Normativi:** Assicurarsi di rimanere aggiornati su eventuali modifiche degli ITAS che potrebbero cambiare l'ambito di applicazione.

Schema di Riepilogo

| Applicazione | Descrizione | Esclusioni |
|-------------------|---|--|
| Ricavi e proventi | Derivanti da operazioni di scambio e non di scambio | Canoni di locazione, operazioni specifiche (es.: cessione di attività finanziarie) |
| Casi esclusi | Operazioni specifiche trattate da altri ITAS | Aggregazioni pubbliche |

4. Rilevazione dei Ricavi (1/2)

- **Categorie di Ricavi:**
 - **Prestazione di servizi;**
 - **Vendita di beni;**
 - **Utilizzo di attività patrimoniali;**
 - **Una specifica tipologia di Ricavi attiene ai Lavori in corso su Ordinanza.**

- **Criteri di Rilevazione:**
 - I ricavi sono rilevati quando è probabile che i benefici economici futuri affluiranno e possono essere misurati in modo attendibile.

- **Criteri di Valutazione:**
 - Valutazione al valore corrente del corrispettivo pattuito tra le parti, al netto di eventuali sconti, abbuoni e resi.

- **Deroghe ai Criteri di Rilevazione e Valutazione:**
 - **Incasso incerto:** Rilevazione differita fino a che l'incertezza non è risolta.
 - **Operazioni di scambio con beni o servizi:** Rilevazione solo se il valore di mercato dei beni o servizi ricevuti è diverso da quello ceduto.

4. Rilevazione dei Ricavi (2/2)

- **Implicazioni e Note Pratiche:**

- **Verifica della probabilità di incasso:** È fondamentale valutare la solvibilità del cliente prima di riconoscere i ricavi.
- **Controllo documentale:** Tenere traccia di contratti e accordi per dimostrare la correttezza dei criteri di rilevazione adottati.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Riconoscimento di ricavi da prestazione di servizi per €10.000.
 - **Dare:** Crediti verso clienti €10.000
 - **Avere:** Ricavi da prestazione di servizi €10.000

Schema di Riepilogo

| Tipo di Ricavo | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione | Deroghe |
|------------------------|---------------------------------|-----------------------------------|--|
| Prestazione di servizi | Stato di completamento | Valore del corrispettivo pattuito | Differimento in caso di incertezza |
| Vendita di beni | Trasferimento rischi e benefici | Prezzo concordato | Rilevazione solo al pagamento |
| Utilizzo di attività | Maturazione economica | Valore contrattuale | Rilevazione posticipata per condizioni |

4.1 Rilevazione dei Ricavi (1/2) : Iscrizione a C.E. di Ricavi da Prestazioni di Servizi

- **Iscrizione a Conto Economico dei Ricavi da Prestazioni di Servizi**
 - **Criteri di Rilevazione:**
 - I ricavi sono rilevati proporzionalmente allo stato di avanzamento dei servizi, utilizzando metodi come l'output (valore del lavoro svolto) o l'input (costi sostenuti).
 - **Criteri di Valutazione:**
 - Valutazione basata sul valore corrente del corrispettivo adattato per riflettere l'avanzamento del lavoro, al netto di eventuali aggiustamenti.
 - **Deroghe ai Criteri di Rilevazione e Valutazione:**
 - **Stima non attendibile:** I ricavi sono imputati pari ai costi sostenuti recuperabili.
 - **Servizi continuativi:** Metodo della ripartizione a quote costanti.

4.1 Rilevazione dei Ricavi (2/2) : Iscrizione a C.E. di Ricavi da Prestazioni di Servizi

- **Iscrizione a Conto Economico dei Ricavi da Prestazioni di Servizi**
- **Implicazioni e Note Pratiche:**
 - **Monitoraggio continuo dello stato di avanzamento:** Importante per evitare distorsioni nella rilevazione dei ricavi.
 - **Gestione delle rettifiche:** Mantenere una chiara documentazione delle modifiche alle stime di avanzamento per riflettere correttamente i ricavi.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Fatturazione di servizi resi per €12.000.
 - **Dare:** Crediti verso clienti €12.000
 - **Avere:** Ricavi da prestazione di servizi €12.000

Schema di Riepilogo

| Fase del Servizio | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione | Deroghe |
|-------------------|---|------------------------------|---|
| Inizio | Non rilevati | Non applicabile | N/A |
| In corso | Proporzionale allo stato di avanzamento | Valore corrente dell'accordo | Valore degli stati di avanzamento accettati |
| Completato | Rilevazione totale | Corrispettivo pieno | Riconoscimento rateale |

- **Iscrizione a Conto Economico dei Ricavi da Vendita di Beni**
 - **Criteri di Rilevazione:**
 - I ricavi sono rilevati quando i rischi e benefici della proprietà sono trasferiti all'acquirente, e l'amministrazione non esercita più controllo sui beni.
 - **Criteri di Valutazione:**
 - Valutazione al prezzo pattuito, al netto di eventuali resi, sconti e abbuoni concessi.
 - **Deroghe ai Criteri di Rilevazione e Valutazione:**
 - **Vendite con diritto di reso:** I ricavi sono rilevati solo alla fine del periodo di reso con un accantonamento per i beni potenzialmente restituiti.
 - **Vendite rateali:** Valutazione limitata agli importi effettivamente incassati.

4.2 Rilevazione dei Ricavi (2/2) : Iscrizione a C.E. di Ricavi da Vendita di Beni

- **Iscrizione a Conto Economico dei Ricavi da Vendita di Beni**

- **Implicazioni e Note Pratiche:**

- **Gestione dei resi e sconti:** Essenziale avere sistemi di controllo per monitorare e contabilizzare correttamente i resi e gli sconti.
- **Documentazione dei trasferimenti di rischio:** Conservare evidenze dei contratti di vendita per dimostrare il trasferimento dei rischi e benefici.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Vendita di beni per €15.000 con trasferimento dei rischi e benefici.
 - **Dare:** Crediti verso clienti €15.000
 - **Avere:** Ricavi da vendita di beni €15.000

Schema di Riepilogo

| Fase di Vendita | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione | Deroghe |
|-------------------------|---------------------------|-------------------------|--|
| Prima del trasferimento | Non rilevati | Non applicabile | N/A |
| Al trasferimento | Rilevazione alla consegna | Prezzo pattuito | Valutazione ridotta in caso di diritto di reso |
| Post consegna | Nessun controllo residuo | Valutazione definitiva | Rateazione in caso di vendita rateale |

- **Iscrizione a Conto Economico dei Ricavi da Utilizzo di Terzi di Attività Patrimoniali**
 - **Criteri di Rilevazione:**
 - Interessi sono rilevati in base al tasso di interesse effettivo;
 - royalties secondo l'accordo sottostante;
 - canoni di concessione al momento della maturazione.
 - **Criteri di Valutazione:**
 - Valutazione basata sugli importi contrattuali previsti, adattati per riflettere le condizioni specifiche di maturazione economica.
 - **Deroghe ai Criteri di Rilevazione e Valutazione:**
 - **Royalties variabili:** La rilevazione avviene solo al verificarsi dell'evento variabile (es. vendite del licenziatario).
 - **Rendite legate a performance:** Valutazione al raggiungimento dei target prestabiliti.

4.3 Rilevazione dei Ricavi (2/2) : Iscrizione a C.E. di Ricavi da Utilizzo di Terzi

- **Iscrizione a Conto Economico dei Ricavi da Utilizzo di Terzi di Attività Patrimoniali**

- **Implicazioni e Note Pratiche:**

- **Controllo degli accordi contrattuali:** Monitorare le condizioni di maturazione per garantire che i ricavi siano rilevati correttamente.
- **Verifica della performance:** Importante verificare il rispetto delle condizioni per evitare errori nella rilevazione dei proventi.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Riconoscimento di interessi attivi per €5.000.
 - **Dare:** Crediti per interessi attivi €5.000
 - **Avere:** Proventi finanziari €5.000

Schema di Riepilogo

| Tipo di Ricavo | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione | Deroghe |
|-----------------------|-------------------------------------|------------------------------------|------------------------------|
| Interessi | In base al tasso effettivo | Valore degli interessi maturati | N/A |
| Royalties | Alla maturazione dell'accordo | Importo concordato delle royalties | Rilevazione post evento |
| Canoni di concessione | Secondo le condizioni del contratto | Valore del canone stabilito | Rilevazione post performance |

5. Iscrizione nel Conto Economico dei Proventi (1/2)

- **Principali Categorie di Proventi:**

- **Tributi;**
- **Sanzioni Amministrative;**
- **Trasferimenti;**
- **Trasferimenti Vincolati;**
- **Contributi per prestazioni sociali;**
- **Trasferimenti per Ripiano Perdite a titolo di conferimento di mezzi propri.**

- **Criteri di Rilevazione:**

- Proventi da tributi, trasferimenti e sanzioni sono riconosciuti quando vi è certezza che i benefici economici affluiranno.

- **Criteri di Valutazione:**

- Valutazione basata sull'importo che l'amministrazione ha il diritto di riscuotere, con aggiustamenti per vincoli specifici.

- **Deroghe ai Criteri di Rilevazione e Valutazione:**

- **Proventi con restrizioni d'uso:** La rilevazione può essere differita fino al soddisfacimento delle condizioni imposte.
- **Sovvenzioni condizionate:** Riconoscimento solo al completamento delle condizioni.

5. Iscrizione nel Conto Economico dei Proventi (2/2)

- **Implicazioni e Note Pratiche:**

- **Rispetto delle condizioni:** Fondamentale verificare che tutte le condizioni per la rilevazione siano soddisfatte.
- **Gestione delle sovvenzioni:** Importante mantenere una contabilità separata per i fondi vincolati e non vincolati.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Riconoscimento di proventi da sovvenzione per €8.000.
 - **Dare:** Crediti per trasferimenti €8.000
 - **Avere:** Proventi da sovvenzioni €8.000

Schema di Riepilogo

| Tipo di Provento | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione | Deroghe |
|------------------|---|-------------------------|--|
| Tributi | Al verificarsi dell'obbligo fiscale | Valore dell'imposizione | Riconoscimento condizionato |
| Trasferimenti | Alla soddisfazione delle condizioni | Importo accordato | Differimento fino a condizione soddisfatta |
| Sanzioni | Al momento dell'accertamento della violazione | Importo delle sanzioni | Rilevazione al definitivo |

5.A Iscrizione nel Conto Economico di Alcune Tipologie di Proventi (1/2)

- **Proventi Specifici:**
 - **Tributi;**
 - **Sanzioni amministrative;**
 - **Trasferimenti.**
- **Criteri di Rilevazione:**
 - Specifico per tributi, sanzioni amministrative, trasferimenti vincolati.
- **Criteri di Valutazione:**
 - Valutazione all'importo del diritto di riscossione, con aggiustamenti per condizioni specifiche non ancora soddisfatte.
- **Deroghe ai Criteri di Rilevazione e Valutazione:**
 - **Accordi di rateazione:** Valutazione dei tributi ridotta agli importi effettivamente incassati.
 - **Sanzioni con contenziosi in corso:** Valutazione basata sulla probabilità di esito favorevole.

5.B Iscrizione nel Conto Economico di Alcune Tipologie di Proventi (2/2)

- **Implicazioni e Note Pratiche:**

- **Monitoraggio dei contenziosi:** Essenziale per valutare correttamente le sanzioni e proventi in contenzioso.
- **Controllo della corretta imputazione:** Assicurarsi che i proventi siano contabilizzati nel periodo corretto.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Riconoscimento di sanzioni amministrative per €2.500.
 - **Dare:** Crediti per sanzioni €2.500
 - **Avere:** Proventi da sanzioni amministrative €2.500

Schema di Riepilogo

| Tipo di Provento | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione | Deroghe |
|-------------------------|------------------------------|--------------------------------|---------------------------|
| Tributi | Accertamento dell'imponibile | Importo dell'imposta accertata | Rateazione applicata |
| Sanzioni amministrative | Accertamento definitivo | Valore della sanzione | Riduzione per contenzioso |
| Trasferimenti vincolati | Soddisfazione dei vincoli | Valore dei fondi vincolati | Differimento condizionato |

5.1. Iscrizione nel Conto Economico di Alcune Tipologie di Proventi: Tributi

- **Criteri di Rilevazione:**
 - I tributi sono riconosciuti quando l'obbligazione fiscale è accertata e il diritto di riscossione è certo.
- **Criteri di Valutazione:**
 - Valutati all'importo del tributo dovuto al momento dell'accertamento.
- **Deroghe ai Criteri di Rilevazione e Valutazione:**
 - **Riduzione per crediti inesigibili:** La valutazione è ridotta in proporzione al rischio di incasso.
- **Implicazioni e Note Pratiche:**
 - **Accertamento tempestivo:** Importante accertare prontamente l'obbligazione fiscale per evitare errori di contabilizzazione.
 - **Gestione delle riscossioni:** Implementare sistemi di monitoraggio per migliorare l'efficienza nella riscossione dei tributi.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Riconoscimento di un'entrata da imposte dirette per €4.000.
 - **Dare:** Crediti per imposte €4.000
 - **Avere:** Proventi da imposte dirette €4.000

Schema di Riepilogo

| Tipo di Tributo | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione | Deroghe |
|-------------------|------------------------------|-------------------------|-----------------------------|
| Imposte dirette | Maturazione dell'obbligo | Importo dell'imposta | Riduzione per inesigibilità |
| Imposte indirette | Alla vendita o trasferimento | Importo accertato | N/A |

5.2 Iscrizione nel C.E. di Alcune Tipologie di Proventi: Sanzioni Amministrative

- **Criteri di Rilevazione:**
 - Riconosciute quando la sanzione è accertata e l'obbligato non può più opporsi legalmente.
- **Criteri di Valutazione:**
 - Valutazione al valore della sanzione accertata, con eventuali riduzioni per contenziosi.
- **Deroghe ai Criteri di Rilevazione e Valutazione:**
 - **Contestazioni legali:** Valutazione ridotta per riflettere la probabilità di un esito negativo.
- **Implicazioni e Note Pratiche:**
 - **Monitoraggio dei contenziosi:** Essenziale per valutare correttamente le sanzioni in corso di contenzioso.
 - **Riservare accantonamenti:** In caso di incertezza sull'esito, prevedere accantonamenti prudenziali.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Riconoscimento di sanzioni per violazioni amministrative per €1.500.
 - **Dare:** Crediti per sanzioni €1.500
 - **Avere:** Proventi da sanzioni amministrative €1.500

Schema di Riepilogo

| Tipo di Sanzione | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione | Deroghe |
|------------------|-------------------------|-------------------------|----------------------------------|
| Multe | Accertamento definitivo | Importo della multa | Riduzione per contenzioso |
| Penalità | Accertamento e notifica | Valore dell'ammenda | Riconoscimento post accertamento |

5.3 Iscrizione nel Conto Economico di Alcune Tipologie di Proventi: Trasferimenti

- **Criteri di Rilevazione:**
 - Riconosciuti quando vi è certezza del diritto a ricevere le risorse e le condizioni per il loro utilizzo sono soddisfatte.
- **Criteri di Valutazione:**
 - Valutati all'importo del trasferimento concesso, con eventuali adeguamenti per vincoli specifici.
- **Deroghe ai Criteri di Rilevazione e Valutazione:**
 - **Trasferimenti condizionati:** Valutazione differita fino al soddisfacimento delle condizioni.
- **Implicazioni e Note Pratiche:**
 - **Gestione dei fondi vincolati:** Assicurarsi che i trasferimenti vincolati siano utilizzati in conformità con le condizioni imposte.
 - **Controllo delle scadenze:** Monitorare costantemente le scadenze legate ai trasferimenti per evitare perdite di fondi.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Riconoscimento di un trasferimento per €10.000.
 - **Dare:** Crediti per trasferimenti €10.000
 - **Avere:** Proventi da trasferimenti €10.000

Schema di Riepilogo

| Tipo di Trasferimento | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione | Deroghe |
|-----------------------|--|--------------------------|------------------------------|
| Contributi | Alla concessione e verifica delle condizioni | Importo del contributo | Riconoscimento condizionato |
| Sovvenzioni | Soddisfazione delle condizioni imposte | Valore della sovvenzione | Differimento post condizione |

5.4 Iscrizione nel C.E. di Alcune Tipologie di Proventi: Trasferimenti Vincolati

- **Criteri di Rilevazione:**
 - Registrati solo quando le condizioni d'uso specificate dal concedente sono completamente soddisfatte.
- **Criteri di Valutazione:**
 - Valutazione in base all'importo concesso e vincolato, adattato per rispettare i requisiti.
- **Deroghe ai Criteri di Rilevazione e Valutazione:**
 - **Vincoli temporali o di performance:** La valutazione può essere ridotta o dilazionata.
- **Implicazioni e Note Pratiche:**
 - **Documentazione accurata:** Importante mantenere documentazione delle condizioni di vincolo per assicurare una corretta contabilizzazione.
 - **Gestione del monitoraggio:** Utilizzare strumenti di monitoraggio per garantire che le condizioni dei vincoli siano rispettate.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Riconoscimento di trasferimenti vincolati per €6.000.
 - **Dare:** Crediti per trasferimenti vincolati €6.000
 - **Avere:** Proventi vincolati €6.000

Schema di Riepilogo

| Tipo di Vincolo | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione | Deroghe |
|------------------|---|------------------------------------|---------------------------------|
| Vincoli su spesa | Quando i fondi sono utilizzati come richiesto | Importo vincolato | Riduzione per vincoli temporali |
| Vincoli su tempo | Uso dei fondi entro i termini specificati | Valore del trasferimento vincolato | Riconoscimento dilazionato |

5.5 Iscrizione nel C. E. di Alcune Tipologie di Proventi: Prestazioni Sociali

- **Criteri di Rilevazione:**
 - Riconosciuti quando i contributi sono concessi e destinati specificamente a programmi di assistenza sociale.
- **Criteri di Valutazione:**
 - Valutati all'importo del contributo concesso, con riferimento alle condizioni d'uso sociale.
- **Deroghe ai Criteri di Rilevazione e Valutazione:**
 - **Condizioni aggiuntive:** La rilevazione avviene solo alla verifica delle condizioni.
- **Implicazioni e Note Pratiche:**
 - **Verifica delle condizioni di concessione:** Essenziale assicurarsi che tutte le condizioni per il contributo siano rispettate.
 - **Rendicontazione specifica:** Mantenere una rendicontazione separata per monitorare l'utilizzo dei fondi ricevuti.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Riconoscimento di contributi per prestazioni sociali per €4.500.
 - **Dare:** Crediti per contributi sociali €4.500
 - **Avere:** Proventi da prestazioni sociali €4.500

Schema di Riepilogo

| Tipo di Contributo | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione | Deroghe |
|------------------------|--|-------------------------|------------------------------|
| Sussidi | Alla concessione per programmi sociali | Importo del sussidio | Riduzione per condizionalità |
| Contributi per welfare | Alla disponibilità dei fondi per le attività | Valore del contributo | Verifica periodica |

5.6 Trasferimenti per Ripiano Perdite e a Titolo di Conferimento di Mezzi Propri

- **Criteri di Rilevazione:**
 - Non viene rilevato un provento o una passività ma un incremento diretto del Patrimonio netto.
- **Criteri di Valutazione:**
 - Valutati all'importo del trasferimento o conferimento, con attenzione al rispetto dei requisiti imposti.
- **Deroghe ai Criteri di Rilevazione e Valutazione:**
 - **Condizioni di ripiano specifiche:** Valutazione modificata per riflettere il rispetto delle condizioni.
- **Implicazioni e Note Pratiche:**
 - **Verifica delle condizioni di conferimento:** Assicurarsi che tutti i requisiti per il conferimento siano soddisfatti.
 - **Gestione separata delle entrate per ripiano perdite:** Mantenere registrazioni separate per monitorare l'utilizzo dei fondi.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Riconoscimento di un trasferimento per ripiano perdite per €8.000.
 - **Dare:** Banca (o conto simile) €8.000
 - **Avere:** Altri Risultati a Nuovo (o un altro conto specifico del Patrimonio Netto) €8.000

Schema di Riepilogo

| Tipo di Trasferimento | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione | Deroghe |
|--------------------------|--|-------------------------|---|
| Ripiano perdite | Alla concessione per copertura disavanzi | Importo assegnato | Riduzione per condizioni non rispettate |
| Conferimenti di capitale | Al momento del conferimento | Valore del conferimento | N/A |

6. Operazioni Miste

- **Definizione:**
 - Operazioni che presentano componenti di scambio e non di scambio.
- **Criteri di Rilevazione:**
 - Componenti di scambio e non di scambio rilevati distintamente in base alla loro natura.
 - Se non distinguibili, trattate come operazioni non di scambio.
- **Criteri di Valutazione:**
 - Valutazione basata sul valore corrente degli importi percepiti o da percepire.
- **Implicazioni e Note Pratiche:**
 - **Monitoraggio delle componenti:** Importante identificare le componenti per una corretta contabilizzazione.
 - **Gestione delle operazioni miste:** Documentare accuratamente le componenti per evitare errori nella rilevazione.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Riconoscimento di un'operazione mista con componente di scambio per €20.000 e componente non di scambio per €5.000.
 - **Dare:** Crediti verso clienti €20.000
 - **Dare:** Proventi per componenti non di scambio €5.000
 - **Avere:** Ricavi da operazioni miste €25.000

Schema di Riepilogo

| Componente | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione |
|----------------|-------------------------|---------------------------------|
| Scambio | Distinta rilevazione | Valore corrente |
| Non di Scambio | Distinta rilevazione | Valore secondo ITAS applicabile |

7. Rilevazione dei Lavori in Corso su Ordinazione - In generale

- **Definizione:**
 - Lavori in corso costituiscono una specifica tipologia di operazioni che generano ricavi per l'amministrazione.
 - I Lavori in corso su ordinazione comprendono: a) la prestazione di servizi che sono direttamente connessi alla costruzione di un bene (es. servizi di progettazione); b) lo smantellamento o il ripristino o la ristrutturazione di beni, nonché il ripristino o la bonifica dell'ambiente conseguente alla demolizione di beni.
- **Criteri di Rilevazione:**
 - Riconosciuti come ricavi man mano che i lavori sono completati e accettati dal committente.
- **Criteri di Valutazione:**
 - Valutazione basata sul valore corrente del corrispettivo pattuito per la commessa.
- **Implicazioni e Note Pratiche:**
 - **Verifica dello stato di avanzamento:** È essenziale determinare correttamente lo stato di avanzamento per evitare errori di rilevazione.
 - **Gestione dei contratti:** Documentare i progressi e accordi per supportare la contabilizzazione.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Fatturazione di lavori in corso su ordinazione per €30.000.
 - **Dare:** Crediti verso committenti €30.000
 - **Avere:** Ricavi da lavori in corso su ordinazione €30.000

Schema di Riepilogo

| Tipo di Lavoro | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione |
|------------------------|-------------------------------------|-------------------------|
| Servizi di costruzione | Man mano che il lavoro è completato | Corrispettivo pattuito |
| Bonifica o ripristino | Alla realizzazione dei lavori | Valore corrente |

7.1 Rilevazione dei Lavori in Corso su Ordinazione: Identificazione dei Lavori in Corso

- **Definizione:**

- Lavori in corso costituiscono una specifica tipologia di operazioni che generano ricavi per l'amministrazione.
 - I Lavori in corso su ordinazione comprendono: a) la prestazione di servizi che sono direttamente connessi alla costruzione di un bene (es. servizi di progettazione); b) lo smantellamento o il ripristino o la ristrutturazione di beni, nonché il ripristino o la bonifica dell'ambiente conseguente alla demolizione di beni.

- **Criteri di Rilevazione:**

- Distinta rilevazione per ciascun lavoro se le componenti sono separabili.

- **Criteri di Valutazione:**

- Valutazione al valore corrente dell'operazione o del gruppo di operazioni.

- **Implicazioni e Note Pratiche:**

- **Separazione delle componenti:** Importante determinare se i lavori possano essere trattati separatamente per una contabilizzazione corretta.
- **Gestione del pacchetto unico:** Assicurarsi che le commesse siano trattate come parte di un progetto unitario se i criteri sono soddisfatti.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Riconoscimento di lavori in corso per €50.000, parte di un pacchetto unico.
 - **Dare:** Crediti per lavori in corso €50.000
 - **Avere:** Ricavi da lavori in corso €50.000

Schema di Riepilogo

| Tipo di Componente | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione |
|--------------------|------------------------------|-------------------------|
| Beni singoli | Rilevazione separata | Valore corrente |
| Pacchetto unico | Trattati come unico progetto | Valore complessivo |

7.2 Rilevazione dei Lavori in Corso su Ordinazione: Ricavi e Costi di Commessa

- **42 I ricavi di commessa comprendono:**

- l'importo dei ricavi previsti nel contratto o altro atto vincolante;
- le varianti durante l'esecuzione dei lavori, le revisioni dei prezzi, le richieste aggiuntive di rimborso di costi e gli incentivi concordati col committente, nella misura in cui:
 - è probabile che diano luogo al conseguimento di ricavi;
 - la valutazione rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio d'esercizio.

- **43 I ricavi di commessa sono stimati sulla base dei termini e condizioni del contratto** o altro atto vincolante e valutati al valore corrente degli importi percepiti o da percepirsi.

La determinazione del valore corrente segue le indicazioni dei paragrafi 8, 9 e 10.

- **44 I costi di commessa comprendono:**

- a) i costi diretti della commessa;
- b) i costi indiretti, relativi alle attività su commessa in generale, che sono imputabili alla commessa specifica su base sistematica e razionale;
- c) qualunque altro costo specificatamente addebitabile al committente in base al contratto o altro atto vincolante.

- **45 I costi indiretti**, relativi alle attività su commessa in generale, sono imputati alla singola commessa con criteri sistematici e razionali e coerentemente applicati a tutti i costi che hanno caratteristiche simili. L'allocazione si basa sul livello ordinario dell'attività su commessa dell'amministrazione che redige il bilancio d'esercizio. L'imputazione degli oneri finanziari alle commesse segue, anche per gli obblighi d'informazione integrativa, quanto previsto nell'ITAS 4 - Immobilizzazioni materiali.

- **46 Rientrano nei costi di commessa** i costi sostenuti nel periodo compreso tra la data di stipulazione del contratto e quella di completamento della commessa. Tuttavia, anche i costi direttamente connessi a una commessa e sostenuti per assicurarsi il contratto di appalto sono inclusi tra i costi di commessa quando sono distintamente identificabili e determinabili attendibilmente, e quando l'aggiudicazione dell'appalto è ragionevolmente certa. I costi sostenuti per assicurarsi un contratto di appalto, i quali siano stati imputati al conto economico dell'esercizio nel quale sono stati sostenuti, non sono inclusi nei costi di commessa se l'aggiudicazione dell'appalto è intervenuta in un esercizio successivo.

7.3 Lavori in Corso su Ordinazione: Iscrizione dei Ricavi e Costi di Commessa

- **Criteri di Rilevazione:**

- I Ricavi e Costi di commessa sono Rilevati quando il risultato economico della commessa è stimabile in modo attendibile.
 - **Nel caso di commesse a prezzo predeterminato**, il risultato economico della commessa è stimabile in modo attendibile quando sono soddisfatte una serie di condizioni, che annoverano, tra l'altro, l'attendibile determinazione dello stato di avanzamento dei lavori;
 - **Nel caso di commesse con compenso basato sul costo più un eventuale margine**, il risultato economico della commessa è stimabile in modo attendibile quando sostanzialmente è possibile ritenere che i costi siano recuperabili.

- **Criteri di Valutazione:**

- I ricavi e i costi di commessa sono valutati in relazione allo stato di avanzamento della commessa.
 - Per esempio in base al metodo della percentuale di completamento.

- **Implicazioni e Note Pratiche:**

- **Valutazione accurata dello stato di avanzamento:** Fondamentale per evitare errori nella rilevazione.
- **Gestione delle incertezze:** Riconoscere i ricavi solo nei limiti dei costi recuperabili se le stime sono incerte.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Iscrizione di ricavi di commessa per €60.000 e costi di commessa per €45.000.
 - **Dare:** Crediti verso committenti €60.000
 - **Avere:** Ricavi di commessa €60.000
 - **Dare:** Costi di commessa €45.000
 - **Avere:** Debiti verso fornitori €45.000

Schema di Riepilogo

| Tipo di Commessa | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione |
|-----------------------|---|------------------------------|
| Prezzo predeterminato | Alla rilevazione dello stato di avanzamento | Percentuale di completamento |
| Compenso su costo | Quando i costi sono recuperabili | Valore dei costi più margine |

7.4 Lavori in Corso su Ordinazione: Rilevazione dei Risultati Economici Negativi Attesi

- **Definizione:**
 - I Risultati economici negativi attesi, sono Riconosciuti come costo di esercizio immediatamente quando i costi totali superano i ricavi.
- **Criteri di Rilevazione:**
 - Immediata rilevazione dei costi in caso di risultato economico negativo atteso.
- **Criteri di Valutazione:**
 - Valutazione al costo effettivo dei costi eccedenti.
- **Implicazioni e Note Pratiche:**
 - **Prudenza nella stima dei risultati:** Importante monitorare le stime per prevenire sottostime dei costi.
 - **Immediata rilevazione delle perdite:** Evitare ritardi nel riconoscimento delle perdite per una rappresentazione fedele.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Riconoscimento di una perdita prevista per €10.000.
 - **Dare:** Perdite su commessa €10.000
 - **Avere:** Accantonamento per perdite su commessa €10.000

Nota: Le disposizioni precedenti non si applicano alle commesse che non prevedono la copertura integrale dei costi a carico della parte committente e nelle quali la quota residua dei costi sia coperta:

- a) mediante contributi di soggetti terzi rispetto alle parti contrattuali, o
- b) da un vincolo di cofinanziamento a carico della stessa amministrazione appaltatrice.

Schema di Riepilogo

| Tipo di Perdita | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione |
|------------------|-------------------------------|-------------------------|
| Perdite previste | Alla stima di costi eccedenti | Costo effettivo |

7.5 Lavori in Corso su Ordinazione: Cambiamento delle Stime contabili

- **Definizione:**
 - Cambiamenti nei ricavi e costi di commessa trattati come cambiamenti di stime contabili.
- **Criteri di Rilevazione:**
 - Riconosciuti nell'esercizio in cui il cambiamento si verifica, senza retroattività.
- **Criteri di Valutazione:**
 - Valutazione basata sulle nuove stime contabili aggiornate.
- **Implicazioni e Note Pratiche:**
 - **Adeguamento delle stime:** Importante rivedere continuamente le stime per garantire accuratezza.
 - **Documentazione dei cambiamenti:** Mantenere una documentazione chiara dei motivi e degli effetti dei cambiamenti di stima.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Adeguamento della stima dei ricavi di commessa, aumento di €5.000.
 - **Dare:** Crediti verso committenti €5.000
 - **Avere:** Ricavi di commessa €5.000

Disposizioni dell'ITAS 9

Occorre evidenziare che in base all'ITAS 9 l'effetto di un cambiamento nelle stime dei ricavi e dei costi di commessa, o l'effetto di un cambiamento nella stima del risultato economico della commessa, è rilevato come un cambiamento di stime contabili in applicazione dell'ITAS2 - Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

Schema di Riepilogo

| Tipo di Cambiamento | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione |
|-------------------------|--------------------------------|-------------------------|
| Cambiamento nelle stime | Nell'esercizio del cambiamento | Valore stimato |

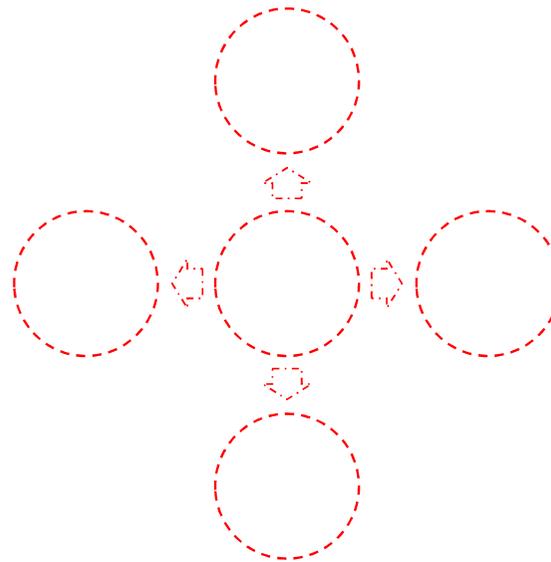
8. Informazioni Integrative

- **Definizione:**
 - Rappresentazione delle politiche contabili e dei dettagli sulle operazioni nel bilancio.
- **Criteri di Rilevazione:**
 - Informazioni aggiuntive presentate nella nota integrativa del bilancio.
- **Criteri di Valutazione:**
 - Valutazione basata sulla completezza e accuratezza delle informazioni contabili presentate.
- **Implicazioni e Note Pratiche:**
 - **Trasparenza delle politiche contabili:** Importante per garantire chiarezza e comprensibilità delle informazioni finanziarie.
 - **Dettaglio delle operazioni:** Documentare adeguatamente ogni operazione significativa.

Schema di Riepilogo

| Tipo di Informazione | Criterio di Rilevazione | Criterio di Valutazione |
|----------------------|--|---------------------------|
| Politiche contabili | Presentazione in nota integrativa | Completezza e accuratezza |
| Dettagli operazioni | Specificazione di ricavi e costi significativi | Valore corrente |

ITAS 18 - COSTI E ONERI



“For the first time, government can prove whether the state became poorer or richer over a period of time!”

“Per la prima volta, il governo può dimostrare se lo Stato è diventato più ricco o più povero in un dato periodo di tempo!”

Gerhard Steger, Head of Budget Section, Ministry of Finance, Austria

Fonte: “PNRR: La riforma della contabilità accrual” - Prof. Mariano D’Amore (Presidente dello Standard Setter Board), novembre 2023.

•Obiettivi dello Standard ITAS 18:

- Definisce le linee guida per il trattamento contabile dei costi e degli oneri, ovvero: la rilevazione valutazione e la presentazione dei costi e oneri nei bilanci delle amministrazioni pubbliche.
- Mira a migliorare la rappresentazione contabile, garantendo uniformità, chiarezza e trasparenza.

•Importanza della Normativa:

- Uniforma i criteri contabili tra diverse amministrazioni, facilitando la comparabilità dei bilanci.
- Aiuta le amministrazioni a presentare in modo veritiero e accurato la gestione delle risorse economiche.

•Benefici Attesi:

- Migliora la qualità e l'affidabilità delle informazioni finanziarie.
- Riduce il rischio di errori contabili e facilita il controllo interno e l'audit esterno.

1. *Premessa*
2. *Definizioni*
3. *Ambito di Applicazione*
4. *Rilevazione dei Costi*
5. *Iscrizione nel Conto Economico degli Oneri*
6. *Operazioni Miste*
7. *Informazioni Integrative*
8. *Conclusioni*

- **Obiettivo:**
 - Lo standard si concentra sulla regolamentazione del *trattamento contabile dei costi e degli oneri*, stabilendo regole chiare per la loro iscrizione in bilancio.
 - Promuove una rappresentazione veritiera e corretta delle operazioni economiche delle amministrazioni pubbliche.
- **Il trattamento contabile dei costi e degli oneri considera i seguenti aspetti:**
 - Rilevazione;
 - Valutazione;
 - Rappresentazione.
- **Principi Fondamentali:**
 - **Competenza Economica:** Riconoscimento dei costi e oneri nel periodo di riferimento.
 - **Chiarezza e Trasparenza:** Informazioni facilmente comprensibili per gli stakeholders.
 - **Prudenza:** Evitare la sovrastima di attivi e la sottostima di passivi.

2. Definizioni Chiave (1/2)

- **Costi:**
 - Decrementi del patrimonio netto derivanti da operazioni di scambio. Includono acquisti di beni e servizi utilizzati per l'attività corrente o capitali.
 - **Esempi:** Acquisto di materiale da ufficio, consulenze, servizi di manutenzione.
- **Oneri:**
 - Decrementi del patrimonio netto derivanti da operazioni non di scambio, come contributi a fondo perduto, sovvenzioni, donazioni.
 - **Esempi:** Trasferimenti a enti culturali, finanziamenti senza controprestazione.
- **Trasferimenti Passivi:**
 - Risorse trasferite senza ottenere un vantaggio economico diretto. Possono includere rinunce a crediti, assunzione di debiti di terzi, e copertura di perdite.
 - **Esempi:** Finanziamenti vincolati, copertura di disavanzi.

2. Definizioni Chiave (2/2)

Implicazioni e Note Pratiche:

- **Analisi dei Costi:** Corretta distinzione tra costi e oneri evita errori contabili che possono distorcere i risultati di bilancio.
- **Registrazione Accurata:** Evita la classificazione errata di trasferimenti passivi come costi, per una rappresentazione fedele delle operazioni.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Riconoscimento di un trasferimento passivo per la copertura di un debito verso terzi.

• Scrittura Contabile:

- **Dare:** Oneri da trasferimenti €5.000
- **Avere:** Debiti verso terzi €5.000

- **Spiegazione:** La scrittura rappresenta un trasferimento passivo, iscritto come decremento del patrimonio netto senza controprestazione.

Schema di Riepilogo

| Termini | Definizione | Esempi Applicativi | Contesto Normativo |
|-----------------------|---|--------------------------------------|-------------------------------------|
| Costi | Operazioni di scambio con corrispettivo | Acquisti materiali, servizi ricevuti | Principio di competenza economica |
| Oneri | Operazioni non di scambio | Contributi, sovvenzioni, donazioni | Trattamento come spesa corrente |
| Trasferimenti passivi | Risorse cedute senza obbligo di ritorno | Copertura di debiti, aiuti economici | Norme per la gestione delle risorse |

3. Ambito di applicazione (1/2)

- **Applicazione Specifica:**

- ITAS 18 si applica a tutte le amministrazioni pubbliche per la gestione contabile di costi e oneri, con alcune eccezioni specifiche.
- Non copre i costi disciplinati da altri ITAS, come locazioni (ITAS 7) e benefici per dipendenti (ITAS 15).

- **Eccezioni normative:**

- Costi derivanti da variazioni di valore delle immobilizzazioni e strumenti finanziari devono seguire i trattamenti previsti da ITAS 4, ITAS 5, ITAS 11.
- Esclusione anche per costi relativi a prestazioni sociali e operazioni che comportano variazioni del valore corrente.

- **Impatto sulle Pratiche Contabili:**

- Corretta identificazione e separazione dei costi applicabili all'ITAS 18 garantiscono un'accurata rappresentazione contabile e facilitano il controllo e l'audit.

3. Ambito di applicazione (2/2)

Implicazioni Pratiche:

- **Separazione delle Categorie Contabili:** Essenziale per evitare errori di classificazione che potrebbero influire negativamente sulla chiarezza del bilancio.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Iscrizione di un costo per acquisto di beni destinati a uso amministrativo per €2.500.
- **Scrittura Contabile:**
 - **Dare:** Costi per acquisto di beni €2.500
 - **Avere:** Debiti verso fornitori €2.500
- **Spiegazione:** La scrittura dimostra l'applicazione del principio ITAS 18, che disciplina i costi operativi esclusi da altre specifiche normative.

Schema di Riepilogo

| Ambito | Applicazione Dettagliata | Eccezioni Specifiche | Trattamenti Alternativi |
|------------|--|---|----------------------------------|
| Generale | Trattamento di costi e oneri nei bilanci | Costi da locazioni, benefici dipendenti | ITAS 7, ITAS 15, ITAS 4, ITAS 11 |
| Esclusioni | Variazioni valore immobilizzazioni | Trattati da ITAS 4, 5 | Metodi di valutazione specifici |

4. Rilevazione dei Costi (1/5)

- **Classificazione dei Costi:**
 - **Servizi:** Include consulenze, assistenza tecnica, manutenzioni. Valutazione al valore corrente del pagamento.
 - **Beni:** Comprende acquisto di attrezzature, materiali. Valutazione al prezzo di acquisto o al valore di mercato.
 - **Utilizzo di risorse di terzi:** Royalties, concessioni. Valore concordato contrattualmente.
- **Valutazione Contabile:**
 - I costi devono essere iscritti al valore corrente del corrispettivo economico pagato o da pagare, a seguito di una operazione di scambio.
 - Tale corrispettivo è quello determinato per accordo tra l'amministrazione e la controparte nell'operazione di scambio, al netto di eventuali sconti e abbuoni ricevuti.
- **Metodi di Rilevazione:**
 - Separazione tra costi di natura corrente e capitalizzati per investimenti. I costi correnti sono immediatamente rilevati come decremento patrimoniale.

4. Rilevazione dei Costi (2/5): Iscrizione nel C.E. dei costi per Acquisto di Servizi

- **I costi per l'acquisto di servizi sono iscritti nel conto economico in base allo stato di completamento della prestazione alla data di chiusura del bilancio.**
 - **Condizioni per l'iscrizione:**
 - L'obbligo di pagare il corrispettivo è maturato con ragionevole certezza.
 - Lo stato di completamento della prestazione è stimabile in modo attendibile.
 - **Metodi per stimare lo stato di completamento:**
 1. Proporzione tra ore di lavoro svolte e ore complessive stimate.
 2. Proporzione tra costi sostenuti e costi totali stimati.
 3. Proporzione tra i servizi effettuati e i servizi totali previsti.
 4. Ripartizione a quote costanti nel periodo.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Acquisto di servizi di consulenza con pagamento frazionato, prestazione in corso di completamento per il 60% alla chiusura dell'esercizio.
 - **Dare:** Costi per servizi €6.000
 - **Avere:** Debiti verso fornitori €6.000 (Su un contratto totale di €10.000, con il 60% del servizio completato entro l'esercizio)
- **Spiegazione:** Il costo è rilevato in proporzione allo stato di completamento della prestazione alla data di chiusura del bilancio.

4. Rilevazione dei Costi (3/5): Iscrizione nel C.E. dei Costi per Acquisto di Beni

- **I costi derivanti dall'acquisto di beni sono iscritti quando:**
 1. Sono trasferiti i rischi e i benefici della proprietà alla controparte (di solito con il trasferimento del possesso).
 2. La controparte non esercita più il controllo sui beni ceduti.
 3. È probabile che l'amministrazione ottenga benefici economici o potenziale di servizio dai beni acquisiti.
 4. La valutazione del costo rispetta i postulati del bilancio.

Esempio di Scrittura Contabile (1):

- **Operazione:** Acquisto di un'attrezzatura per l'ufficio per €15.000, con trasferimento dei rischi e benefici al momento della consegna.
 - **Dare:** Attrezzature €15.000
 - **Avere:** Debiti verso fornitori €15.000
- **Spiegazione:** Il costo è rilevato quando i rischi e benefici della proprietà dell'attrezzatura sono trasferiti all'amministrazione.
- *(1) Per semplicità non è si è considerato l'ammortamento dell'attrezzatura.*

4. Rilevazione dei Costi (4/5): Iscrizione nel C.E. dei Costi per Utilizzo risorse di Terzi

- **I costi da utilizzo di attività patrimoniali di terzi includono:**
 1. **Interessi:** Riconosciuti in base al trascorrere del tempo e al tasso effettivo di interesse.
 2. **Royalties:** Rilevate in base alla maturazione economica e alla sostanza dell'accordo.
 3. **Canoni di concessione:** Iscritti nel conto economico in base alla maturazione economica e ai termini dell'accordo.

Esempio di Scrittura Contabile (Interessi):

- **Operazione:** Riconoscimento di interessi passivi su un prestito per €2.000, maturati durante l'esercizio.
 - **Dare:** Interessi passivi €2.000
 - **Avere:** Debiti verso banche €2.000
- **Spiegazione:** Gli interessi sono iscritti nel conto economico in base alla loro maturazione durante il periodo di competenza.

4. Rilevazione dei Costi (5/5): Una Sintesi

Note Pratiche:

- **Evitare la Duplicazione:** Verificare che i costi non siano registrati due volte, specialmente nei casi di rilevazione per investimenti a lungo termine.
- **Valutazione Aggiornata:** Le politiche di valutazione devono essere riviste periodicamente per riflettere il reale valore economico dei costi.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Registrazione del costo per utilizzo di un'attività patrimoniale di terzi (canone concessorio) per €3.000.
- **Scrittura Contabile:**
 - **Dare:** Costi da utilizzo attività patrimoniali di terzi €3.000
 - **Avere:** Debiti verso concedenti €3.000
- **Spiegazione:** L'operazione evidenzia il trattamento contabile di un costo derivante dall'utilizzo di risorse non di proprietà, valutato al valore contrattuale.

Schema di Riepilogo

| Tipo di Costo | Descrizione | Metodi di Valutazione | Impatto sul Bilancio |
|-------------------------|--------------------------------------|---------------------------------------|--|
| Servizi | Consulenze, manutenzioni, assistenza | Valore del contratto o dell'accordo | Rilevazione immediata |
| Beni | Materiale informatico, attrezzature | Prezzo di acquisto, valore di mercato | Impatto sul patrimonio netto |
| Utilizzo attività terzi | Royalties, concessioni | Valore concordato | Costi correnti influenti sulla liquidità |

5. Iscrizione nel Conto Economico degli Oneri (1/6)

- **Definizione di oneri:** Gli oneri rappresentano decrementi del patrimonio netto di un'amministrazione pubblica derivanti da operazioni non di scambio.
 - Questi includono trasferimenti passivi e altre forme di deflusso di risorse senza una controprestazione diretta.
- **Criteri di iscrizione:**
 - Gli oneri sono iscritti nel conto economico quando si verifica un deflusso di risorse o l'assunzione di debiti derivanti da operazioni non di scambio.
 - Se l'operazione determina una riduzione di attività o un incremento di passività senza che venga rilevata una corrispondente attività, il valore dell'onere iscritto è pari alla riduzione di attività o incremento di passività.
- **Condizioni per la rilevazione di un'attività:**
 - L'onere non viene iscritto se, dall'operazione, si rileva una corrispondente attività che rispetta le condizioni di controllo della risorsa e la probabilità che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio affluiranno all'amministrazione (si veda l'approfondimento esposto nella successiva slide).
- **Valutazione degli oneri:**
 - Il valore degli oneri è pari al valore nominale delle risorse trasferite (liquide o equivalenti), o al valore contabile delle attività estinte o delle passività assunte.

5. Iscrizione nel Conto Economico degli Oneri (2/6): Approfondimento

- **Condizioni per la rilevazione di un'attività - Un approfondimento:**
 - L'onere non viene iscritto se, dall'operazione, si rileva una corrispondente attività che rispetta le condizioni di controllo della risorsa e la probabilità che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio affluiranno all'amministrazione.
 - *Come s'intende con la suddetta espressione?*
 - Un onere non deve essere contabilizzato nel bilancio se, a seguito dell'operazione, si riconosce un'attività che soddisfa le seguenti condizioni:
 1. **Controllo della Risorsa:** L'amministrazione deve avere il controllo della risorsa, ovvero deve poter disporre dei benefici futuri derivanti dalla risorsa o esercitare potere su di essa per il suo uso.
 2. **Probabilità di Benefici Futuri:** Deve esserci una ragionevole certezza che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio derivanti dalla risorsa affluiranno all'amministrazione.

Se queste condizioni sono soddisfatte, l'operazione non comporta un onere perché si genera un'attività di valore equivalente o superiore.

Nella prossima slide illustreremo un esempio pratico.

5. Iscrizione nel Conto Economico degli Oneri (3/6): Approfondimento: Esempio

Esempio Pratico di operazioni senza scambio che non comportano un onere:

Caso: Un'amministrazione pubblica riceve una donazione vincolata di €50.000 per la costruzione di una scuola. Il vincolo impone che le risorse siano utilizzate esclusivamente per questo scopo.

Contabilizzazione:

- **Fase 1: Rilevazione dell'Attività:**

- Poiché l'amministrazione controlla le risorse e può utilizzarle per la costruzione della scuola (che costituisce un potenziale di servizio), si iscrive un'attività.
- **Scrittura Contabile:**
 - **Dare:** Banca €50.000
 - **Avere:** Entrate da trasferimenti vincolati €50.000

- **Fase 2: Utilizzo delle Risorse:**

- Quando le risorse sono effettivamente utilizzate per la costruzione della scuola, si iscrive una riduzione dell'attività senza riconoscere un onere, poiché le risorse generano un bene con potenziale di servizio.
- **Scrittura Contabile:**
 - **Dare:** Spese in conto capitale (o immobilizzazioni) €50.000
 - **Avere:** Banca €50.000

Spiegazione:

- Non viene iscritto un onere perché il trasferimento delle risorse ha generato un'attività corrispondente (la costruzione della scuola), che rispetta le condizioni di controllo e la probabilità di beneficiare economicamente o di servizio.
- In questo modo, l'amministrazione evita di contabilizzare un onere nel momento in cui acquisisce il controllo di risorse con benefici futuri, garantendo una rappresentazione accurata delle proprie operazioni economiche.

5. Iscrizione nel Conto Economico degli Oneri (4/6): Oneri da Trasferimenti

- **Definizione:** Gli oneri da trasferimenti sono componenti negativi di esercizio derivanti da operazioni in cui l'amministrazione trasferisce risorse a terzi senza ottenere una controprestazione. Questo include trasferimenti passivi, come contributi, sovvenzioni o altri aiuti economici.
- **Criteri di Iscrizione:**
 - *Gli oneri sono iscritti nel conto economico quando sorge l'obbligo per l'amministrazione di trasferire le risorse*, a meno che queste non siano sottoposte a clausole che comportino la rilevazione di una corrispondente attività (ad esempio, trasferimenti vincolati che prevedono la restituzione delle risorse in caso di mancato adempimento).
 - Se le risorse trasferite sono soggette a *condizioni che determinano un'obbligazione* a carico del beneficiario, si può rilevare un'attività fino all'adempimento della condizione.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Trasferimento di €30.000 a un ente per un progetto sociale senza obbligo di restituzione in caso di non utilizzo.
 - **Dare:** Oneri da trasferimenti passivi €30.000
 - **Avere:** Banca €30.000
- **Spiegazione:** Il trasferimento è contabilizzato come onere poiché non vi sono condizioni che determinano l'iscrizione di un'attività corrispondente.

5. Iscrizione nel Conto Economico degli Oneri (5/6): Trasferimenti Passivi per Ripiano Perdite

- **Definizione:** I trasferimenti passivi per ripiano perdite sono risorse trasferite dall'amministrazione per coprire i risultati economici negativi conseguiti da terzi in esercizi precedenti.
- **Criteri di Iscrizione:**
 - Un onere viene iscritto nel bilancio dell'esercizio nel quale l'amministrazione decide di effettuare il trasferimento per coprire le perdite pregresse del beneficiario.
 - L'onere è rilevato integralmente al momento dell'assunzione dell'impegno, senza che vi sia necessità di rilevare un'attività corrispondente, data la natura di copertura di perdite pregresse.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Ripiano di perdite pregresse di un'azienda partecipata con un trasferimento di €50.000.
 - **Dare:** Oneri da trasferimenti per ripiano perdite €50.000
 - **Avere:** Banca €50.000
- **Spiegazione:** L'onere è registrato nel momento in cui l'amministrazione si impegna a coprire le perdite, trattandosi di un trasferimento senza condizioni che richiedano la restituzione.

5. Iscrizione nel Conto Economico degli Oneri (6/6): Una Sintesi

Implicazioni Pratiche:

- **Gestione dei Vincoli:** Valutazione degli oneri in base a eventuali clausole che potrebbero influenzare la tempistica e la modalità di registrazione.
- **Trasparenza nei Trasferimenti:** Documentazione chiara delle condizioni imposte per i trasferimenti, essenziale per una corretta revisione contabile.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Erogazione di un contributo non vincolato per €4.500.
- **Scrittura Contabile:**
 - **Dare:** Oneri da trasferimenti passivi €4.500
 - **Avere:** Banca €4.500
- **Spiegazione:** Gli oneri sono rilevati al momento dell'erogazione delle risorse, senza condizioni che comportino il riconoscimento di una corrispondente attività.

Schema di Riepilogo

| Tipologia di Oneri | Descrizione | Riconoscimento Contabile | Impatto sulla Liquidità |
|-----------------------|--|------------------------------|--|
| Trasferimenti Passivi | Oneri derivanti da risorse cedute | Registrazione immediata | Riduzione della disponibilità |
| Operazioni miste | Combinazione di scambio e non di scambio | Separazione delle componenti | Influenza diversa su patrimonio e debiti |

6. Operazioni Miste (1/2)

- **Definizione:**
 - Le operazioni miste includono elementi di scambio (con controprestazione) e non di scambio (senza controprestazione), che devono essere contabilizzati separatamente.
- **Esempi di Operazioni Miste:**
 - Acquisto di beni con condizioni agevolate e obbligo di prestazioni aggiuntive (es. formazione).
- **Trattamento Contabile Specifico:**
 - Le operazioni miste devono essere scomposte per una rappresentazione fedele delle componenti, prevenendo errori contabili.

6. Operazioni Miste (2/2)

Implicazioni e Note Pratiche:

- **Separazione delle Scritture:** Assicurare la corretta registrazione delle componenti per evitare sovrapposizioni che distorcono i risultati finanziari.
- **Documentazione Completa:** La chiara documentazione delle clausole contrattuali supporta le decisioni contabili.

Esempio di Scrittura Contabile:

- **Operazione:** Acquisto di un bene con vincolo di utilizzo specifico.
- **Scrittura Contabile:**
 - **Dare:** Beni €8.000
 - **Avere:** Debiti verso fornitori €8.000
 - **Dare:** Oneri per obbligo di servizio €2.000
 - **Avere:** Fondo obbligazioni di servizio €2.000
- **Spiegazione:** Illustra la necessità di separare l'acquisto del bene dall'obbligazione di servizio, con la relativa contabilizzazione.

Schema di Riepilogo

| Componente | Descrizione | Trattamento Contabile | Impatto sul Bilancio |
|----------------|--|----------------------------------|--|
| Scambio | Risorse cedute con controprestazione | Valutazione al valore di mercato | Contabilizzazione come costo operativo |
| Non di scambio | Risorse cedute senza controprestazione | Registrazione diretta come onere | Riduzione immediata del patrimonio netto |

7. Informazioni Integrative

- **Presentazione nelle Note Integrative:**
 - Devono includere tutte le politiche contabili, i criteri di valutazione e dettagli sui costi e oneri, garantendo trasparenza e completezza informativa.
- **Categorie Specifiche:**
 - Esposizione delle principali categorie di costi, inclusi costi straordinari, e criteri di contabilizzazione che influenzano l'interpretazione del bilancio.
- **Implicazioni per il Bilancio Pubblico:**
 - La qualità delle informazioni integrative influenza la percezione della performance economica e la gestione del rischio da parte degli stakeholders.

Schema di Riepilogo

| Categoria | Dettaglio delle Informazioni | Implicazioni Contabili | Note Operative |
|-----------|--|---------------------------------------|--------------------------------------|
| Costi | Politiche di rilevazione e valutazione | Corretta classificazione e competenza | Revisione periodica delle politiche |
| Oneri | Trattamento di trasferimenti e copertura perdite | Rilevazione trasparente e accurata | Verifica di conformità alle clausole |

- **Importanza dello Standard ITAS 18:**
 - Fornisce una guida essenziale per la gestione contabile di costi e oneri, promuovendo trasparenza e affidabilità delle informazioni nei bilanci pubblici.
- **Applicazione Pratica:**
 - Le amministrazioni devono applicare correttamente le disposizioni dello standard per garantire una rappresentazione fedele delle operazioni economiche.
- **Benefici per le Amministrazioni Pubbliche:**
 - Migliora la gestione delle risorse, aumenta la fiducia degli stakeholders e garantisce una rappresentazione contabile che riflette accuratamente la situazione economica dell'ente.

Marco Castellani

Dott. Com. in Ravenna, revisore legale