

L'INTRODUZIONE DELLA CONTABILITÀ ACCRUAL E L'ORGANO DI REVISIONE ECONOMICO-FINANZIARIA

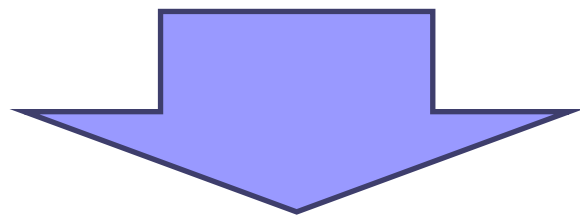
LA CONTABILITA' ACCRUAL

Marco Rossi

26 novembre 2025

Transizione sistema contabile

- ❖ gli enti locali sono chiamati a realizzare una **importante evoluzione contabile**
- ❖ che integra il quadro in essere come risultante dall'introduzione dell'armonizzazione contabile

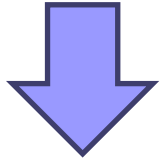


accrual



Transizione sistema contabile

❖ accrual



❖ trad. it. «maturazione»



❖ *«principio contabile che registra le transazioni economiche nel momento in cui si verificano, indipendentemente da quando avvengono le relative transazioni finanziarie»*



I riferimenti normativi [actual]

❖ generali

- D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (tuel)
- D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118
- Principi generali e postulati
- Principi applicati (Arconet)
- Ulteriori disposizioni (Legge di Bilancio)

❖ specifici

- Regolamento di contabilità



I riferimenti normativi

❖ principi contabili applicati

➤ Principio n° 4/1

■ Programmazione

➤ Principio n° 4/2

■ Contabilità finanziaria

➤ Principio n° 4/3

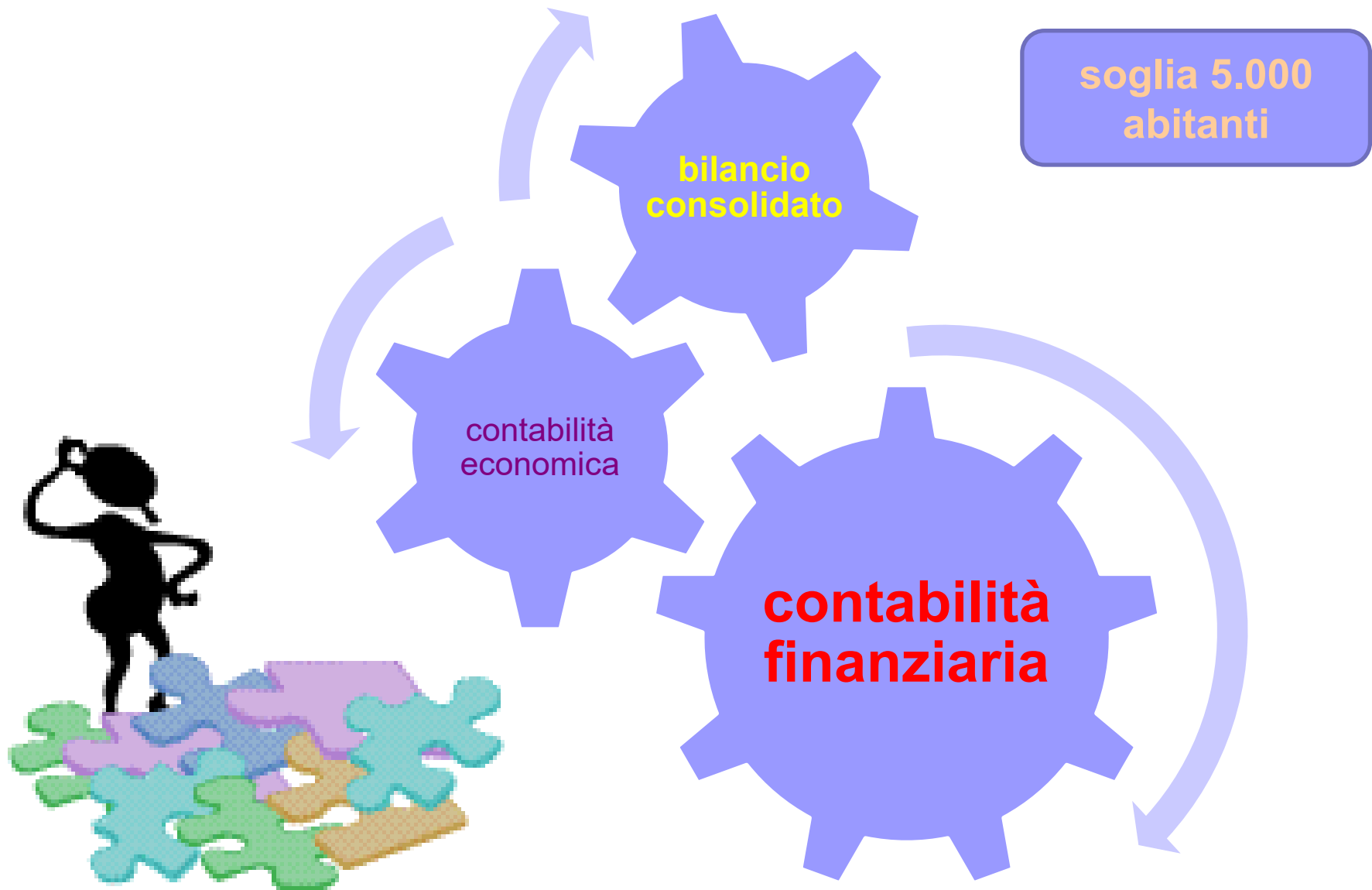
■ Contabilità economico-patrimoniale

➤ Principio n° 4/4

■ Bilancio consolidato

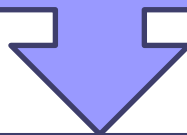


Il sistema contabile degli eell

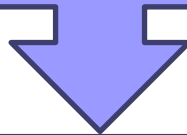


Il sistema contabile attuale [dimensione economico-patr.]

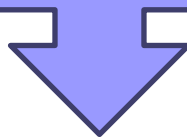
dimensione patrimoniale [principio 4/3]



finalità conoscitiva – matrice correlazione

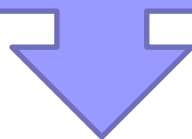


ambito di applicazione d.lgs. 118/2011

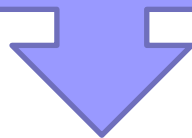


L'evoluzione attesa

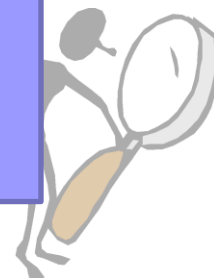
PNRR



Riforma 1.15



Contabilità accrual



Punti salienti

superamento matrice correlazione

prevalenza aspetto patrimoniale

uniformità sistemi contabili AAPP

superamento regole principio contabile 4/3

mantenimento contabilità finanziaria



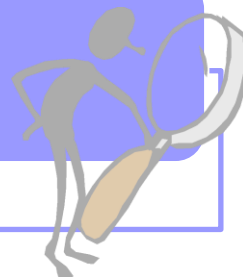
Punti salienti

attuazione Direttiva 2011/85/UE

applicazione esclusiva a rendicontazione

nuovi schemi con ampliamento informazioni

applicazione 2025 semplificata



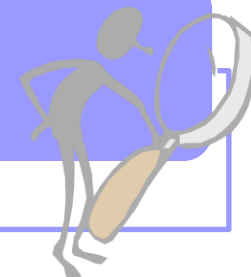
Punti salienti

rilevanza concetto di «controllo»

attivazione percorso 2025 (sperimentatori)

rilevanza supporto informativo-contabile

quadro applicativo rivoluzionato



Accrual basis

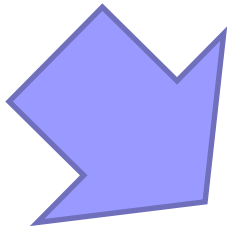
- ❖ accrual basis means a basis of accounting under which transactions and other events are recognized when they occur (and not only when cash or its equivalent is received or paid).
- ❖ therefore, the transactions and events are recorded in the accounting records and recognized in the financial statements of the periods to which they relate
- ❖ the elements recognized under accrual accounting are assets, liabilities, net assets/equity, revenue, and expenses

Accrual basis

- ❖ operazioni e altri eventi rilevati nel sistema contabile in un momento diverso dalla riscossione o dal pagamento di denaro (momento della rilevazione);
- ❖ attribuzione dei valori-flusso all'esercizio in base a un principio diverso dal momento di riscossione/pagamento di denaro (imputazione secondo il principio di competenza economica);
- ❖ oggetto del sistema contabile più ampio dei flussi di cassa dell'esercizio e del fondo cassa alla fine dell'esercizio (oggetto della rilevazione: attività, passività, patrimonio netto, ricavi / proventi, costi/oneri).

Contabilità finanziaria

- ❖ rileva i FLUSSI di entrata e di uscita derivanti dall'esecuzione del bilancio di previsione (anche in una fase antecedente l'incasso e il pagamento)



Impegni
Accertamenti

Classificazione sistemi

	Momento rilevazione	Oggetto rilevazione	Metodo rilevaz.ne	Valori (flusso) di competenza dell'esercizio	Valori (stock) al termine dell'esercizio
<div>CASH</div> <div>↑</div> <div>↓</div> <div>ACCRUAL</div>	<ul style="list-style-type: none"> Riscossione Pagamento 	<ul style="list-style-type: none"> Entrate denaro Uscite denaro 	Partita semplice	Entrate / Uscite di cassa (<i>flusso cassa netto</i>)	Fondo cassa
	<ul style="list-style-type: none"> Accertamento Impegno 	<ul style="list-style-type: none"> Entrate accertate Uscite impegnate 	Partita semplice	Entrate / Uscite di competenza finanziaria (<i>risultato di competenza finanz.</i>)	Fondo cassa Residui attivi Residui passivi
					} Risultato amm.ne
	<ul style="list-style-type: none"> Conseguimento ricavi Sostenimento costi 	<ul style="list-style-type: none"> Ricavi conseguiti Entrate (<i>variaz. denaro e crediti</i>) 	Partita doppia	Ricavi / Costi di competenza economica (<i>risultato economico</i>)	Attività (numerarie ed economiche) Passività (numerarie ed economiche)
		<ul style="list-style-type: none"> Costi sostenuti Uscite (<i>variaz. denaro e debiti</i>) 			
					} Netto

Direttiva 2011/85/UE

- ❖ **Art.3** «...gli Stati membri si dotano di sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i sotto settori ... e contengono le informazioni ... per generare dati fondati sul principio ACCRUAL al fine di predisporre i dati basati sulle norme SEC 2010.»
- ❖ **Art.12** «Gli Stati membri assicurano che tutte le misure adottate [...] si applichino in modo coerente e riguardino tutti i sotto settori dell'amministrazione pubblica. Ciò richiede [...] uniformità nelle norme e nelle procedure contabili nonché l'integrità dei sistemi di raccolta ed elaborazione dei dati sottostanti.»
- ❖ **Art.13** «Gli Stati membri istituiscono meccanismi appropriati per il coordinamento tra tutti i sotto settori dell'amministrazione pubblica...»

Quadro PNRR

- **Riforme orizzontali o di contesto**, d'interesse trasversale a tutte le Missioni del Piano, consistenti in innovazioni strutturali dell'ordinamento, idonee a migliorare l'equità, l'efficienza e la competitività e, con esse, il clima economico del Paese;
- **Riforme abilitanti**, ovvero gli interventi funzionali a garantire l'attuazione del Piano e in generale a rimuovere gli ostacoli amministrativi, regolatori e procedurali che condizionano le attività economiche e la qualità dei servizi erogati;
- **Riforme settoriali**, contenute all'interno delle singole Missioni. Si tratta di innovazioni normative relative a specifici ambiti di intervento o attività economiche, destinate a introdurre regimi regolatori e procedurali più efficienti nei rispettivi ambiti settoriali (ad esempio, le procedure per l'approvazione di progetti su fonti rinnovabili, la normativa di sicurezza per l'utilizzo dell'idrogeno).

PNRR

Riforma "Dotare le Pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale *accrual*"

L'obiettivo della riforma è quello di implementare un sistema di contabilità basato sul principio *accrual* unico per il settore pubblico, 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: un assetto contabile *accrual* costituisce, infatti, un supporto essenziale per gli interventi di valorizzazione del patrimonio pubblico, grazie ad un sistema di imputazione, omogeneo e completo, del valore contabile dei beni delle pubbliche amministrazioni.



PNRR

Modalità e tempi di attuazione – 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/EPSAS) e in attuazione della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio.



Quadro di insieme



completamento percorso
Dir. 85/2011

uniformità regole contabili PPAA

valorizzazione dimensione patrimoniale

sviluppo approccio accrual

affiancamento a contabilità finanziaria

Accrual [transizione]

percorso di introduzione



graduale
anche tenuto conto
della dimensione demografica

D.L. 113/2024 – Decreto omnibus

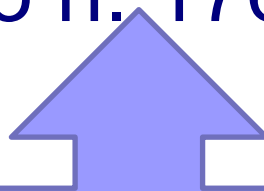
- sono tenute alla produzione e trasmissione degli schemi di bilancio per l'**esercizio 2025**, di cui comma 6, le amministrazioni pubbliche di seguito elencate:
 - a) le amministrazioni centrali incluse nel bilancio dello Stato, la Presidenza del Consiglio dei ministri e le agenzie fiscali;
 - b) gli 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;
 - ...

D.L. 113/2024 – Decreto omnibus

- con determina del Ragioniere generale dello Stato, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto [10.08.2024], sono individuate le amministrazioni interessate.
 - 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

D.L. 113/2024 – Decreto omnibus

- Le amministrazioni indicate 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 ... adottati con determina del Ragioniere generale dello Stato n. 176775 [27.06.2024]



Gli schemi di bilancio includono almeno il conto economico di esercizio e lo stato patrimoniale a fine anno

D.L. 113/2024 – Decreto omnibus

- 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 al medesima milestone
 - non sostituiscono gli schemi di bilancio e di rendiconto prodotti, per lo stesso esercizio, in applicazione delle disposizioni e dei regolamenti contabili vigenti



D.L. 113/2024 – Decreto omnibus

- Sulla base dei requisiti generali individuati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da adottare entro il 31 marzo 2025
- le amministrazioni ...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

D.L. 113/2024 – Decreto omnibus

- nelle more della realizzazione degli interventi di adeguamento dei sistemi informativi, 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
 - 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

D.L. 113/2024 – Decreto omnibus

- 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 M1C1-108 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]

Decreto MEF 23.12.2024

- Al fine di elaborare gli schemi di conto economico e di stato patrimoniale per l'esercizio 2025... le amministrazioni ...
- riclassifichino i propri dati contabili secondo le voci del piano dei conti unico per le pubbliche amministrazioni

Decreto MEF 23.12.2024

- Per la riclassificazione ... le amministrazioni provvedono a definire opportuni raccordi fra i propri piani dei conti e il piano dei conti unico, nei tempi utili ad assicurare la produzione e la trasmissione degli schemi di bilancio ... sulla base dei modelli di raccordo

Decreto MEF 23.12.2024

- al fine di definire i criteri per la riallocazione delle poste contabili e l'applicazione delle rettifiche e delle integrazioni necessarie al recepimento dei principi e delle regole contabili, di cui alla citata milestone M1C1-108 della riforma 1.15 del PNRR
- sono predisposti appositi modelli per il raccordo con il piano dei conti unico dei piani dei conti o modelli di rilevazione contabile di seguito elencati

Decreto MEF 23.12.2024

- il piano dei conti economico e il piano dei conti patrimoniale di cui agli allegati 6/2 e 6/3 al d.lgs. 118/2011 per le regioni, le Province autonome di Trento e di Bolzano, gli enti locali, i loro organismi ed enti strumentali in contabilità finanziaria

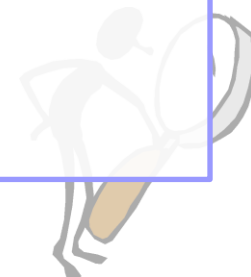
Sistema accrual

ITAS (EPSAS)

Quadro concettuale

Linee Guida

Piano dei conti



Sistema accrual

a) un quadro concettuale;

b) diciotto *standard* contabili (ITAS), di seguito elencati:

ITAS 1 - Composizione e schemi del bilancio di esercizio;

ITAS 2 - Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio;

ITAS 3 - Operazioni, attività e passività in valuta estera;

ITAS 4 - Immobilizzazioni materiali;

ITAS 5 - Immobilizzazioni immateriali;

ITAS 6 - Accordi per servizi in concessione: concedente;

ITAS 7 - Locazioni;

ITAS 8 - Riduzione di valore delle attività;

ITAS 9 - Ricavi e proventi

ITAS 10 - Rimanenze;

ITAS 11 - Strumenti finanziari;

ITAS 12 - Bilancio consolidato,

ITAS 13 - Fondi, passività potenziali e attività potenziali;

ITAS 14 - Partecipazioni in organismi controllati o collegati e accordi a controllo congiunto;

ITAS 15 - Benefici per i dipendenti;

ITAS 16 - Prestazioni sociali in denaro;

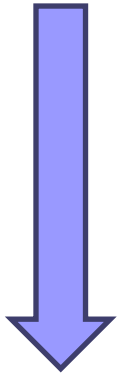
ITAS 17 - Ratei e risconti;

ITAS 18 - Costi e oneri;

c) un piano dei conti multidimensionale.

Adeguamento sistema informativo

- analisi degli interventi di adeguamento dei propri sistemi informativi



ricognizione dei propri processi amministrativi riguardanti le fasi di programmazione, gestione e rendicontazione

Adeguamento sistema informativo

- I sistemi informativi delle amministrazioni pubbliche devono garantire:
- a) la gestione delle registrazioni di contabilità economico-patrimoniale con il metodo della partita doppia
- b) l'utilizzo del Piano dei conti multidimensionale unico, quale classificazione di riferimento per la tenuta delle scritture in contabilità economico-patrimoniale
- c) il raccordo, con le voci del Piano dei conti multidimensionale unico, dei conti di maggiore dettaglio definiti per ulteriori esigenze informative a livello di comparto o di singola amministrazione
- d) la produzione degli schemi di bilancio

Adeguamento sistema informativo

- i sistemi informativi devono altresì assicurare la gestione delle ulteriori dimensioni conoscitive, rispetto a quelle contemplate dal Piano dei conti unico, di seguito indicate:
- a) la classificazione internazionale delle funzioni di governo COFOG, almeno di secondo livello
- b) la classificazione per Missioni e Programmi, la classificazione per natura economica e l'articolazione in centri di responsabilità amministrativa, qualora previsti dalla normativa vigente;
- c) l'articolazione dell'amministrazione in centri di costo, ai fini della contabilità analitica e del controllo interno, qualora previsti dalla normativa vigente.

Adeguamento sistema informativo

- il sistema informativo deve garantire la copertura integrale delle funzioni contabili di programmazione, gestione e rendicontazione dell'amministrazione.
- le funzioni amministrative relative
 - alla gestione del personale, degli acquisti, degli inventari dei beni mobili e immobili, del magazzino, della tesoreria e di qualsiasi altra operazione amministrativa o gestionale che determina scritture contabili

sono effettuate tramite moduli applicativi di un unico sistema informatico - integrato con le funzioni contabili di programmazione, gestione e rendicontazione contabile, ovvero tramite applicativi separati, interni o esterni al controllo diretto dell'amministrazione

Adeguamento sistema informativo

- il sistema informativo garantisce l'autonomia delle scritture in contabilità economico-patrimoniale rispetto a quelle in contabilità finanziaria, ove quest'ultima sia prevista a fini autorizzatori
- assicurando i necessari collegamenti fra gli eventi contabilmente rilevanti per entrambi i sistemi contabili, in modo da evitare la duplicazione delle informazioni e assicurare il rispetto del principio dell'unicità dell'imputazione.

Modello di raccordo 2025

- i modelli di raccordo consentono la riclassificazione dei dati contabili di ciascuna amministrazione secondo le voci del Piano dei conti unico e l'applicazione delle rettifiche e integrazioni necessarie
 - b) le Regioni, le Province autonome di Trento e di Bolzano, le città metropolitane, le province e i comuni che adottano il piano dei conti economico e il piano dei conti patrimoniale di cui agli allegati 6/2 e 6/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, utilizzano il modello di raccordo 2/a

Modello di raccordo 2025

PIANO DEI CONTI UNICO

(Aggiornamento, approvato con decisioni del Comitato Direttivo della Struttura di governance del 17 aprile 2025, del Piano dei conti adottato con Determina del Ragioniere generale dello Stato n. 176775 del 27 giugno 2024)

Codice delle voci						Voci del SEGMENTO A (ITAS)		Voci del SEGMENTO B (statistico/conoscitivo)		
Cod Liv I	Cod Liv II	Cod Liv III	Cod Liv IV	Cod Liv V	Codice puntato completo v0425	Livello voce Segm A	Descrizione voce Segmento A	Livello voce Segm B	Descrizione voce Segmento B	Collegamento delle voci del segmento A con le voci degli schemi di bilancio ITAS1
1	0	0	0	0	1.0.0.0.0	I	ATTIVITA' NON CORRENTI			
1	1	0	0	0	1.1.0.0.0	II	Immobilizzazioni immateriali e avviamento			SP-ATT-A_L
1	1	1	0	0	1.1.1.0.0	III	Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno			SP-ATT-A.1_L
1	1	1	1	0	1.1.1.1.0	IV	Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno acquisiti con leasing finanziario			SP-ATT-A.1_L_leas
1	1	1	1	1	1.1.1.1.1			V	Software applicativo acquisito con leasing finanziario	
1	1	1	1	2	1.1.1.1.2			V	Altri brevetti industriali e diritti di utilizzazione di opere di ingegno acquisiti con leasing finanziario	
1	1	1	2	0	1.1.1.2.0	IV	Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno in concessione a terzi			SP-ATT-A.1_L_conc
1	1	1	2	1	1.1.1.2.1			V	Software applicativo in concessione a terzi	
1	1	1	2	2	1.1.1.2.2			V	Altri brevetti industriali e diritti di utilizzazione di opere di ingegno in concessione a terzi	
1	1	1	3	0	1.1.1.3.0	IV	Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno non in concessione e non acquisiti con leasing finanziario			SP-ATT-A.1_L_Noleasconc
1	1	1	3	1	1.1.1.3.1			V	Software applicativo autoprodotta	
1	1	1	3	2	1.1.1.3.2			V	Software applicativo acquisito da terzi a titolo definitivo	
1	1	1	3	3	1.1.1.3.3			V	Altri brevetti industriali e diritti di utilizzazione di opere di ingegno	

Percorso di introduzione



riclassificazione poste

rivalutazione poste

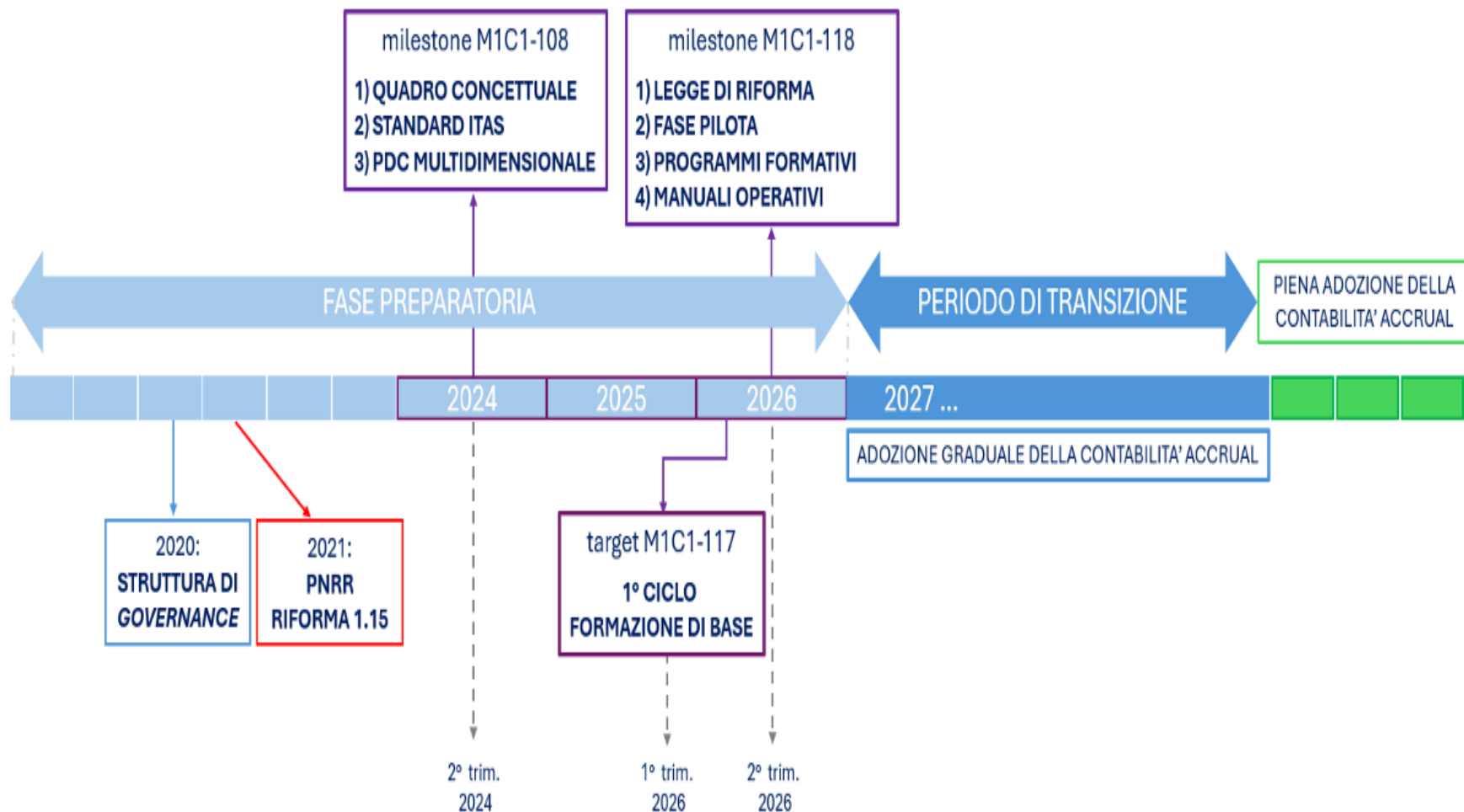
riorganizzazione processi

riorganizzazione informatica

Percorso di introduzione (SeSD n.148/2025)

- «periodo preparatorio» (2018-2026)
 - attività di studio, di pianificazione e di definizione dell'impianto contabile (quadro concettuale, ITAS e piano dei conti multidimensionale) e avvio della fase pilota (2025-2026)
- «periodo di transizione» (dal 2027)
 - disciplinato da una legge di riforma contabile che verrà emanata entro il 2026;
- «fase a regime»
 - non prima dell'anno 2030

Percorso di introduzione (SeSD n.148/2025)



Percorso di introduzione (SeSD n.148/2025)

- «periodo di transizione» (dal 2027)
 - il periodo di transizione prenderà avvio con l'adozione, entro il secondo trimestre 2026, dell'atto legislativo, previsto dalla milestone finale della Riforma 1.15 del PNRR (M1C1-118)
 - volto a disciplinare criteri e modalità per l'introduzione del nuovo sistema contabile accrual
 - a partire dai diversi sistemi contabili attualmente vigenti, fino alla loro totale sostituzione per la parte relativa alla rendicontazione

Percorso di introduzione (SeSD n.148/2025)

- «periodo di transizione» (dal 2027)
 - scritture in partita doppia (ove non già previste)
 - voci del piano dei conti unico, con le integrazioni di livello inferiore per le specifiche di settore
 - adeguamenti necessari ai processi amministrativi ed informatici per la gestione di dimensioni conoscitive ulteriori a quelle contemplate dal Piano dei conti

Percorso di introduzione (SeSD n.148/2025)

- «periodo di transizione» (dal 2027) per gli enti locali
 - l'adozione del nuovo sistema di contabilità accrual presuppone l'abbandono della matrice di transizione e l'adozione del nuovo piano dei conti e degli schemi di bilancio coerenti con gli ITAS.
 - ciò richiederà un percorso di adeguamento dei sistemi informativi attualmente adottati dalle amministrazioni del comparto
 - che imporrà una fase di progettazione, di reperimento delle risorse e di realizzazione degli interventi ritenuti necessari

Quadro concettuale (aspetti rilevanti)

- Il bilancio d'esercizio comprende:
 - a) lo stato patrimoniale;
 - b) il conto economico;
 - c) il rendiconto finanziario dei flussi di cassa;
 - d) il prospetto delle variazioni del patrimonio netto;
 - e) il raffronto tra importi preventivi e consuntivi (per le amministrazioni che redigono il bilancio di previsione o il budget su base economico-patrimoniale);
 - f) la nota integrativa

Quadro concettuale (aspetti rilevanti)

- Le informazioni presentate nel bilancio d'esercizio devono fornire una **rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, del risultato economico e dei flussi di cassa** di un'amministrazione pubblica al termine di un periodo amministrativo
- tali informazioni sono determinate sulla base di un sistema contabile economico-patrimoniale, nella **prospettiva dell'equità tra generazioni e della sostenibilità**

Quadro concettuale

- Le informazioni circa le **risorse nel patrimonio di un'amministrazione pubblica** e le sue obbligazioni nei confronti dei terzi al termine di un periodo amministrativo (situazione patrimoniale) contribuiscono alla valutazione di aspetti quali:
 - a) la capacità dell'amministrazione pubblica di preservare le risorse affidate alla sua gestione;
 - b) la disponibilità di risorse materiali, immateriali e finanziarie adeguate a permettere l'erogazione di servizi anche in futuro (capacità operativa);
 - c) la capacità di adempiere alle proprie obbligazioni nel breve termine (grado di liquidità) e nel medio-lungo termine (grado di solvibilità);
 - d) la capacità di continuare a finanziare le proprie attività in maniera adeguata e, quindi, di perseguire i propri obiettivi operativi in futuro (capacità finanziaria), anche in termini di dipendenza da risorse finanziarie e di esposizione a fattori di rischio al di fuori del proprio controllo.

Quadro concettuale

- Le informazioni circa i **proventi ed i ricavi** nonché i costi e gli oneri di competenza economica di un periodo amministrativo (risultato economico) contribuiscono alla valutazione di aspetti quali:
 - a) l'efficienza e l'economicità della gestione dei servizi e dell'amministrazione nel suo complesso;
 - b) le fonti e la misura di copertura dei costi e degli oneri;
 - c) la capacità di conservare l'integrità del patrimonio a tutela dell'equità intergenerazionale;
 - d) il rispetto dei vincoli e il conseguimento degli obiettivi già formalizzati, in termini di proventi/ricavi e costi/oneri, nel bilancio di previsione o nel budget del medesimo periodo amministrativo.

Quadro concettuale

- Le informazioni circa le **fonti e gli impieghi di denaro** nel periodo amministrativo (flussi di cassa) contribuiscono alla valutazione di aspetti quali:
 - a) l'impatto della gestione sulla liquidità e la solvibilità dell'amministrazione pubblica;
 - b) i flussi di cassa atti a sostenere l'erogazione dei servizi nei futuri periodi amministrativi;
 - c) il rispetto dei vincoli e il conseguimento degli obiettivi già formalizzati, in termini di incassi e pagamenti, nel bilancio di previsione o nel budget del medesimo periodo amministrativo.

Quadro concettuale [accountability]

- considerato che il fine istituzionale delle amministrazioni pubbliche è **soddisfare i bisogni della collettività**
- il bilancio di esercizio rappresenta solo alcuni aspetti dei risultati complessivi dell'azione pubblica, segnatamente quelli economici, patrimoniali e finanziari.

Quadro concettuale [accountability]

- i risultati e, in generale, le informazioni esposte nel bilancio d'esercizio vanno collocati nel contesto di una **complessiva valutazione**
- della capacità di un'amministrazione pubblica di **conseguire gli obiettivi relativi** all'erogazione dei servizi pubblici.

visione non (solo) contabile

Quadro concettuale [accountability]

- è quindi necessario **accompagnare** l'informazione fornita dal bilancio di esercizio con informazioni riguardanti
 - le risorse consumate (input)
 - la tipologia
 - il volume
 - la qualità dei servizi erogati (output)
 - gli impatti sociali, economici ed ambientali prodotti (outcome)

Quadro concettuale [postulati]

- I postulati rappresentano i principi generali di redazione dei documenti finanziari per finalità informative generali che garantiscono la qualità dell'informazione e la rendono utile agli utilizzatori
 - a) Significatività;
 - b) Rappresentazione fedele;
 - c) Prudenza;
 - d) Verificabilità;
 - e) Comprensibilità;
 - f) Comparabilità;
 - g) Tempestività;
 - h) Continuità.

Quadro concettuale [postulati-vincoli]

- L'applicazione dei postulati è sottoposta a vincoli, in termini di rilevanza dell'informazione per gli utilizzatori, di equilibrio tra benefici e costi dell'informazione e di bilanciamento tra i postulati
 - a) Rilevanza;
 - b) Costi-benefici;
 - c) Bilanciamento tra i postulati

Quadro concettuale [bilancio]

- Il bilancio di esercizio presenta gli effetti delle operazioni e degli altri eventi raggruppandoli in insiemi omogenei per caratteristiche economiche

elementi del bilancio

- Gli elementi del bilancio di esercizio sono:
 - a) le attività;
 - b) le passività;
 - c) il patrimonio netto;
 - d) i proventi e i ricavi;
 - e) i costi e gli oneri.

Quadro concettuale [attività]

- Un'attività è una risorsa attualmente **controllata** da un'amministrazione pubblica come risultato di un'operazione o altro evento passato.
 - Una risorsa deve avere un potenziale di servizio o la capacità di generare benefici economici
 - per potenziale di servizio s'intende la capacità di contribuire al conseguimento degli obiettivi di un'amministrazione pubblica



Quadro concettuale [attività]

- è tipico del settore pubblico che le risorse siano utilizzate per soddisfare bisogni attraverso l'erogazione di servizi e non per generare flussi di cassa positivi netti
 - si tratta di risorse per le quali non è possibile, non è prevista o è difficile la dismissione (con l'eventuale realizzazione di flussi di cassa positivi), in ragione della loro destinazione, della loro elevata specializzazione o di vincoli normativi

Quadro concettuale [attività]

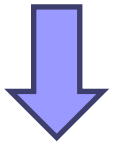
- Il controllo di una risorsa comporta la capacità di utilizzare la risorsa (o di indirizzarne l'utilizzo da parte di terzi) in modo tale da godere del potenziale di servizio o dei benefici economici da questa derivanti
 - tale condizione è verificata con l'esistenza di un diritto, o di una situazione di fatto, che consenta all'amministrazione pubblica di utilizzare la risorsa e di inibire o limitare l'accesso alla stessa da parte di terzi.

Quadro concettuale [attività]

- Il controllo deve essere una condizione attuale che **deriva da un'operazione o altro evento passato.**
 - Il controllo su una risorsa può essere acquisito con diverse modalità: mediante operazioni di scambio con terze parti, con la produzione interna, o attraverso operazioni con terze parti non aventi carattere di scambio

Quadro concettuale [passività]

- una passività è un'obbligazione attuale di un'amministrazione pubblica che richiede un trasferimento di risorse ed è il risultato di un'operazione o altro evento passato.



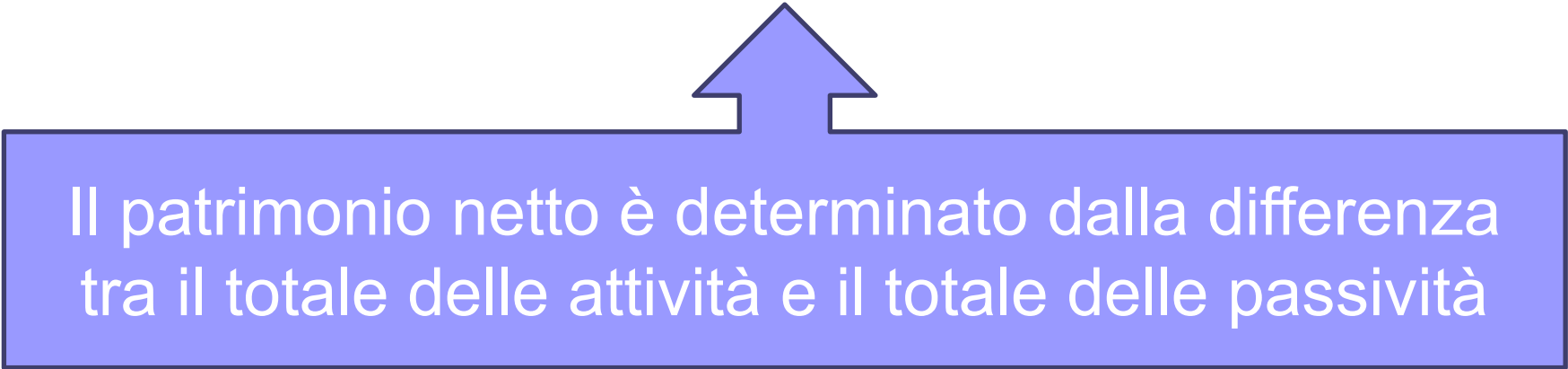
possono costituire passività solo le obbligazioni la cui estinzione richiede il trasferimento di risorse a soggetti terzi

Quadro concettuale [passività]

- a) obbligazioni a pagare somme di denaro;
- b) obbligazioni a consegnare beni o fornire servizi;
- c) obbligazioni a scambiare risorse con un'altra parte a condizioni sfavorevoli;
- d) obbligazioni a trasferire una risorsa se si verifica uno specifico evento futuro incerto;
- e) obbligazioni ad emettere uno strumento finanziario se tale strumento finanziario obbligherà l'amministrazione pubblica a trasferire una risorsa.

Quadro concettuale [patrimonio netto]

- il patrimonio netto è costituito dai mezzi propri distinti in:
 - fondo di dotazione
 - riserve disponibili e indisponibili
 - risultato economico di esercizio.



Il patrimonio netto è determinato dalla differenza tra il totale delle attività e il totale delle passività

Quadro concettuale [patrimonio netto]

- i conferimenti di mezzi propri sono afflussi di risorse da soggetti terzi (tipicamente altre amministrazioni pubbliche)
- preordinati a dotare l'amministrazione conferitaria delle risorse necessarie allo svolgimento delle proprie attività istituzionali.

Quadro concettuale [patrimonio netto]

- I conferimenti di mezzi propri possono essere operati al momento della costituzione di un'amministrazione pubblica o in un momento successivo della sua vita. I conferimenti possono essere effettuati in denaro o altra forma di attività o anche passività

Quadro concettuale [proventi]

- i ricavi sono incrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica diversi da quelli derivanti da conferimenti di mezzi propri e dai proventi di cui al par. 3.20.
 - 3.20 I proventi sono incrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica, diversi da quelli derivanti da conferimenti di mezzi propri, che hanno origine da operazioni non di scambio. I proventi si generano quando la controprestazione economica è diffusa e non immediata, non richiedendo necessariamente una diretta correlazione con il servizio o i servizi erogati dall'amministrazione.

Quadro concettuale [costi e oneri]

- i costi sono decrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica diversi da quelli derivanti da devoluzioni di mezzi propri e dagli oneri di cui al par. 3.22.
 - 3.22 Gli oneri sono decrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica, diversi da quelli derivanti da devoluzioni di mezzi propri, che hanno origine da operazioni non di scambio.

Quadro concettuale [valutazione]

- i criteri di valutazione applicabili ad un'attività o a una passività sono diversi
 - la scelta di un **criterio specifico** deve soddisfare gli obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali e rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione presentata nel bilancio di esercizio.

Quadro concettuale [valutazione]

- La statuizione dei criteri di valutazione applicabili ad un'attività o a una passività è demandata agli standard contabili.
 - Il presente Quadro Concettuale non definisce un ordine gerarchico fra i diversi criteri di valutazione
 - ma fornisce una guida nella scelta del criterio capace di meglio soddisfare gli obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali nelle diverse situazioni concrete

Quadro concettuale [valutazione]

- i criteri di valutazione applicabili ad un'attività o a una passività sono riconducibili ai modelli a valori storici e a valori correnti.
 - il costo storico è il criterio fondamentale nell'ambito del modello valutativo a valori storici
 - nel modello a valori correnti si fa solitamente riferimento al fair value

il valore che meglio rappresenta il fair value di un'attività o di una passività può essere determinato con criteri diversi dal riferimento diretto a prezzi o quotazioni di mercato, soprattutto nel caso in cui non esista un mercato aperto, attivo e ordinato per l'attività o la passività oggetto di valutazione. Per tali motivi, in questo Quadro Concettuale si preferisce non utilizzare l'espressione fair value con riferimento a uno specifico criterio di valutazione, né trattare il fair value come un criterio di valutazione distinto e ulteriore rispetto a quelli di seguito elencati con riferimento alla valutazione delle attività e delle passività

Quadro concettuale [costo storico]

- il **costo storico** è il corrispettivo dovuto per acquistare dall'esterno, ovvero il sacrificio economico sostenuto per produrre all'interno, un'attività
 - il corrispettivo è pari al denaro o suoi equivalenti e al **valore delle altre risorse** scambiate al momento dell'acquisto
 - il sacrificio economico sostenuto per la **produzione interna** è pari al valore delle risorse consumate al momento della produzione dell'attività

Quadro concettuale [costo storico]

- alcuni importanti **vantaggi del costo storico** si rilevano in relazione ad alcuni postulati e vincoli dell'informazione
 - il valore iniziale delle attività, soprattutto nel caso del costo di acquisto, è un'informazione verificabile
 - il costo storico è determinabile in modo tale da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione anche per quelle attività per le quali non esista un mercato

Quadro concettuale [costo storico]

- alcuni importanti **vantaggi del costo storico** si rilevano in relazione ad alcuni postulati e vincoli dell'informazione
 - l'applicazione del criterio del costo storico risponde a prudenza, perché evita il riconoscimento di incrementi di valore nelle attività prima che questi siano monetariamente realizzati
 - il costo storico è un concetto facilmente comprensibile dai redattori e dagli utilizzatori del bilancio d'esercizio

Quadro concettuale [costo storico]

- uno **svantaggio del costo storico** risiede nei limiti alla comparabilità dell'informazione.
 - difatti, non è possibile comparare i valori contabili di attività identiche o simili, quando le date di acquisizione siano distanti nel tempo e si siano verificate significative variazioni nei prezzi.
 - gli stessi limiti si estendono alla comparabilità dei costi dei servizi erogati, ad esempio tra due amministrazioni, quando le date di acquisizione e i valori delle attività impiegate nella produzione degli stessi differiscano significativamente.

Quadro concettuale [valori correnti]

- I criteri di valutazione delle attività riconducibili al **modello a valori correnti** riflettono le condizioni economiche prevalenti alla data del bilancio di esercizio. I criteri applicabili alla valutazione di un'attività a valori correnti sono:
 - a) **valore di mercato**
 - b) **costo di sostituzione**
 - c) **prezzo netto di vendita**
 - d) **valore d'uso**



Quadro concettuale [valore mercato]

- il **valore di mercato** è il valore al quale un'attività potrebbe essere scambiata tra parti consapevoli e disponibili in una libera transazione.
 - la capacità del criterio del valore di mercato di soddisfare gli obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali e di rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione dipende dalla qualità delle evidenze desumibili dal mercato

Quadro concettuale [costo sostituz.]

- il **costo di sostituzione** è il costo minimo che l'amministrazione dovrebbe sostenere per sostituire il potenziale di servizio di un'attività (comprensivo del valore che l'amministrazione otterrà dall'alienazione dell'attività al termine della sua vita utile) alla data del bilancio di esercizio

Quadro concettuale [costo sostituz.]

- Il **costo di sostituzione** tiene conto dei processi di acquisto o di produzione specifici dell'amministrazione considerata e di tutti i costi da sostenersi nell'ipotesi di sostituzione.
 - detta ipotesi non consiste nel rimpiazzo dell'attività in valutazione con un'altra identica, ma **nella sua sostituzione con qualsivoglia altra attività capace di garantire lo stesso potenziale di servizio**, al netto di eventuali riduzioni programmate, in relazione alle esigenze operative che l'attività è destinata a soddisfare

Quadro concettuale [costo sostituz.]

- la **determinazione del costo di sostituzione** richiede valutazioni soggettive e può risultare tecnicamente complessa
- questi fattori possono ridurre, in concrete situazioni operative, la capacità del criterio di valutazione di rispettare i postulati della rappresentazione fedele, della verificabilità, della comprensibilità, della tempestività e il vincolo dei costi-benefici dell'informazione.

Quadro concettuale [prezzo vendita]

- Il **prezzo netto di vendita** (o valore netto di realizzo) differisce dal valore di mercato perché considera quanto l'amministrazione può ricavare dalla cessione dell'attività tenuto conto delle condizioni specifiche della transazione e al netto dei costi di vendita
 - è un criterio di valutazione alternativo al valore di mercato ed è applicabile, in particolare, ai beni per i quali la destinazione economicamente più conveniente sia la vendita [anche in assenza di mercato attivo]

Quadro concettuale [valore uso]

- Il **valore d'uso** è il valore attuale del residuo potenziale di servizio di un'attività o della sua residua capacità di generare benefici economici, nell'ipotesi che **essa continui ad essere utilizzata**, incluso il valore netto ottenibile dalla cessione dell'attività al termine della vita utile
la compatibilità del valore d'uso con i postulati e i vincoli dell'informazione dipende dalle concrete modalità con le quali si procede alla sua determinazione.

Quadro concettuale [passività]

- il costo storico di una passività è il corrispettivo ricevuto per assumere la relativa obbligazione, pari al denaro o suoi equivalenti o al valore degli altri beni ricevuti al momento nel quale la passività è sorta.
- l'applicazione del criterio del costo storico non è possibile per le passività che non nascono da operazioni di scambio.

Quadro concettuale [passività -VC]

- I criteri di valutazione delle passività riconducibili al modello a **valori correnti** riflettono le condizioni economiche prevalenti alla data del bilancio di esercizio. I criteri applicabili alla valutazione di una passività a valori correnti sono:
 - a) costo di adempimento;
 - b) valore di mercato;
 - c) costo di estinzione immediata.

Quadro concettuale [passività -VC]

- il **costo di adempimento** è il minor costo possibile che l'amministrazione sosterrà per adempiere alle obbligazioni rappresentate dalla passività oggetto di valutazione.
 - quando il costo di adempimento dipende da eventi futuri, la sua determinazione prende in considerazione tutti i possibili esiti in modo neutrale
 - nei casi nei quali l'adempimento intervenga dopo un tempo prolungato, i futuri pagamenti sono attualizzati per ottenere il valore della passività alla data del bilancio di esercizio.

Quadro concettuale [passività -VC]

- il **valore di mercato** è il valore al quale una passività potrebbe essere **trasferita tra parti consapevoli e disponibili** in una libera transazione.
- il valore di mercato può essere un criterio di valutazione appropriato nei casi in cui il valore di una passività sia connesso all'andamento di determinati tassi, prezzi o indici quotati sul mercato.

Sistema accrual

a) un quadro concettuale;

b) diciotto *standard* contabili (ITAS), di seguito elencati:

ITAS 1 - Composizione e schemi del bilancio di esercizio;

ITAS 2 - Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio;

ITAS 3 - Operazioni, attività e passività in valuta estera;

ITAS 4 - Immobilizzazioni materiali;

ITAS 5 - Immobilizzazioni immateriali;

ITAS 6 - Accordi per servizi in concessione: concedente;

ITAS 7 - Locazioni;

ITAS 8 - Riduzione di valore delle attività;

ITAS 9 - Ricavi e proventi

ITAS 10 - Rimanenze;

ITAS 11 - Strumenti finanziari;

ITAS 12 - Bilancio consolidato,

ITAS 13 - Fondi, passività potenziali e attività potenziali;

ITAS 14 - Partecipazioni in organismi controllati o collegati e accordi a controllo congiunto;

ITAS 15 - Benefici per i dipendenti;

ITAS 16 - Prestazioni sociali in denaro;

ITAS 17 - Ratei e risconti;

ITAS 18 - Costi e oneri;

c) un piano dei conti multidimensionale.



ITAS1 – Composizione e schemi

- Il bilancio di esercizio comprende:
- a) lo stato patrimoniale;
- b) il conto economico;
- c) il rendiconto finanziario dei flussi di cassa;
- d) il prospetto delle variazioni del patrimonio netto;
- e) il raffronto tra importi preventivi e consuntivi (per le amministrazioni che redigono il bilancio di previsione o il budget su base economico-patrimoniale);
- f) la nota integrativa.

ITAS1 – Composizione e schemi

- Il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale finanziaria, del risultato economico e dei flussi di cassa di un'amministrazione al termine di un periodo amministrativo.
 - La rappresentazione veritiera e corretta è garantita dal rispetto di tutti i postulati e i vincoli dell'informazione come definiti dal Quadro Concettuale

ITAS1 – Composizione e schemi

- si presume che l'applicazione degli ITAS, con l'aggiunta di ulteriori informazioni quando necessario, consenta di predisporre un bilancio di esercizio veritiero e corretto
 - l'amministrazione il cui bilancio di esercizio è conforme agli ITAS deve **rendere un'attestazione esplicita e senza riserve di tale conformità nella nota integrativa**
 - il bilancio di esercizio **non è descritto come conforme** agli ITAS se non è conforme a tutte le disposizioni degli ITAS

ITAS1 – Composizione e schemi

- quando un'amministrazione disattende una disposizione di un ITAS rende esplicito, in nota integrativa:
 - a) di ritenere che il **bilancio di esercizio fornisca una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico di esercizio e dei flussi di cassa dell'amministrazione**
 - b) di aver **osservato gli ITAS applicabili**, salvo aver disatteso una particolare disposizione al fine di ottenere una rappresentazione veritiera e corretta

ITAS1 – Composizione e schemi

- quando un'amministrazione disattende una disposizione di un ITAS rende esplicito, in nota integrativa:
 - c) il titolo dell'ITAS che è stato disatteso, la natura della deroga, incluso il trattamento che l'ITAS disatteso richiederebbe, la ragione per la quale tale trattamento sarebbe, nelle circostanze specifiche, così fuorviante da essere in conflitto con una rappresentazione veritiera e corretta, e
 - d) per ogni esercizio rappresentato, gli effetti su ogni voce del bilancio di esercizio conseguenti alla deroga rispetto a quanto si sarebbe verificato se il bilancio di esercizio fosse stato redatto conformemente alle disposizioni disattese

ITAS1 – Composizione e schemi

- nei casi eccezionali in cui si conclude che la conformità a una disposizione contenuta in un ITAS risulterebbe così fuorviante da essere in conflitto con una rappresentazione veritiera e corretta
- ma il quadro normativo di riferimento **proibisce la deroga a tale disposizione**
- l'amministrazione riduce, nella massima misura possibile, **gli effetti conseguenti alla conformità che risultano fuorvianti**

ITAS1 – Composizione e schemi

- È necessario indicare:
- a) il **titolo dell'ITAS in questione**, la natura della disposizione e la ragione per la quale si è concluso che la conformità con quella disposizione è così fuorviante nelle specifiche circostanze da confliggere con una rappresentazione veritiera e corretta;
- b) per ciascun esercizio rappresentato, le **rettifiche che sono necessarie a ogni voce del bilancio di esercizio** che si è concluso per ottenere una rappresentazione veritiera e corretta



ITAS1 – Composizione e schemi

- continuità
- costanza nella modalità di presentazione nel bilancio di esercizio
- rilevanza
- compensazione
- informazione comparata

ITAS1 – Composizione e schemi

- **lo stato patrimoniale**
rappresenta la situazione patrimoniale-finanziaria dell'amministrazione
 - nello stato patrimoniale sono iscritte le attività, le passività e il patrimonio netto dell'amm.ne alla data di chiusura dell'esercizio.



ITAS1 – Composizione e schemi

- le attività sono iscritte nello stato patrimoniale al **valore netto contabile**, ovvero al netto del relativo fondo di ammortamento e di svalutazione
 - le attività e le passività sono distinte in correnti e non-correnti.
 - le voci delle attività e delle passività, correnti e non-correnti, sono aggregate e presentate in classi e sotto-classi allo scopo di accrescere la significatività e la comprensibilità del bilancio di esercizio per i suoi utilizzatori.

ITAS1 – Composizione e schemi

- Il **conto economico** accoglie i proventi/ricavi e gli oneri/costi di competenza economica dell'esercizio e il risultato economico dell'esercizio.
 - lo schema di conto economico, allegato al presente ITAS, è obbligatorio.



ITAS1 – Composizione e schemi

- Lo schema di conto economico è in forma scalare con una classificazione dei costi per natura e l'individuazione di risultati economici intermedi.

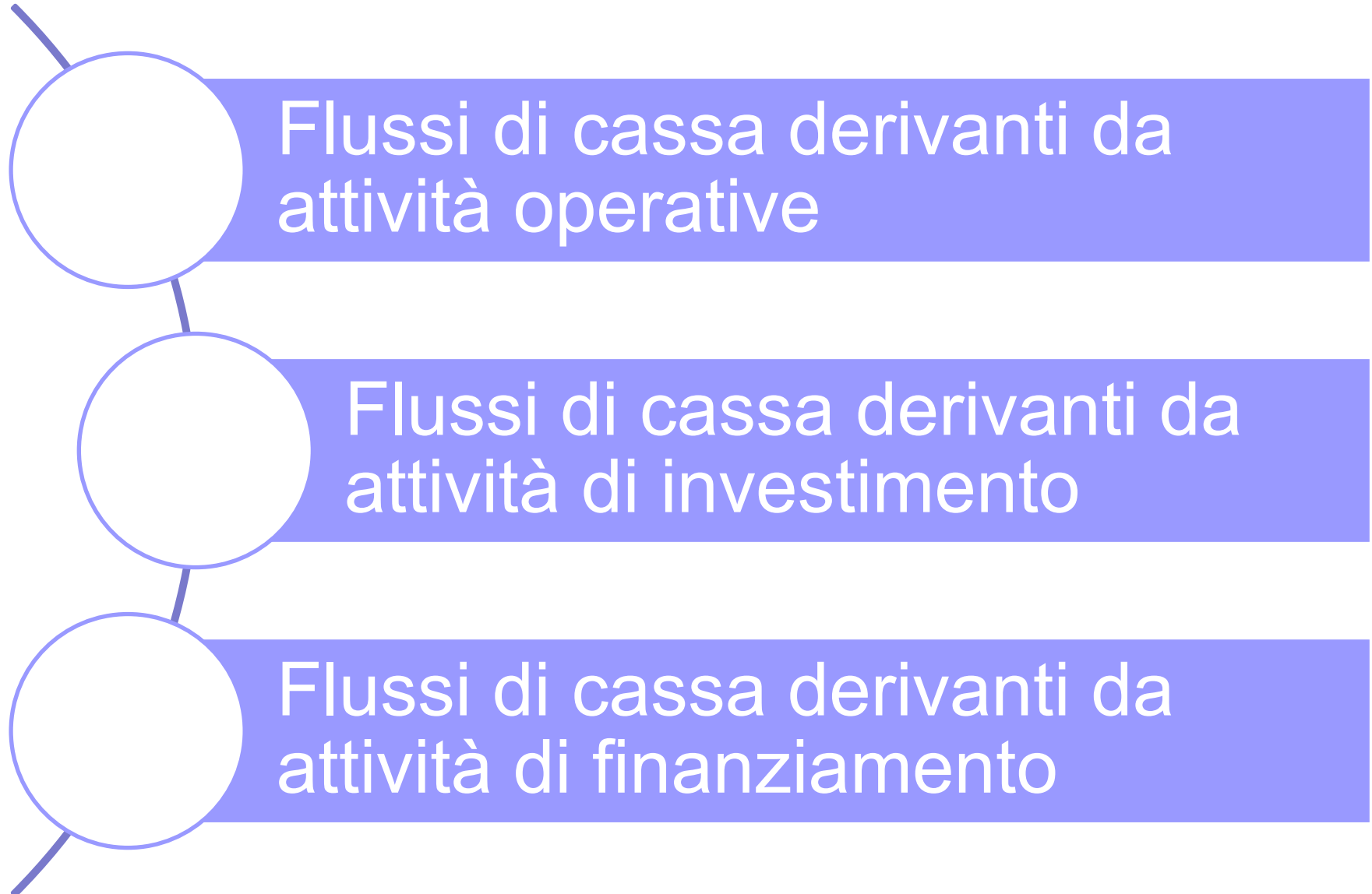
ITAS1 – Composizione e schemi

- **il prospetto delle variazioni del patrimonio netto** evidenzia, per ciascuna voce del patrimonio netto
- la riconciliazione fra il valore all'inizio dell'esercizio e il valore alla fine dell'esercizio, individuando distintamente ogni variazione intervenuta.

ITAS1 – Composizione e schemi

- **il rendiconto finanziario**
rappresenta i flussi di cassa in entrata e in uscita derivanti dalle attività operative, di investimento e di finanziamento
 - il rendiconto finanziario dei flussi di cassa è predisposto utilizzando **il metodo diretto**

ITAS1 – Composizione e schemi



ITAS1 – Composizione e schemi

- la nota integrativa fornisce:
 - a) un commento esplicativo dei dati presentati nei prospetti che compongono il bilancio di esercizio, che per loro natura sono sintetici e quantitativi, e un commento delle variazioni rilevanti intervenute nelle voci tra un esercizio e l'altro (**funzione esplicativa**)
 - b) informazioni di carattere qualitativo che per la loro natura non possono essere fornite dagli schemi di stato patrimoniale e conto economico. La nota integrativa contiene, in forma descrittiva, informazioni ulteriori rispetto a quelle fornite dai prospetti contabili (**funzione integrativa**)

ITAS1 – Composizione e schemi

- La nota integrativa contiene:
 - a) una dichiarazione di conformità agli ITAS;
 - b) l'indicazione della sede e della forma giuridica dell'amministrazione;
 - c) una descrizione della natura delle principali attività dell'amministrazione;
 - d) un riferimento alla legislazione di riferimento per le principali attività dell'amministrazione;
 - e) la denominazione dell'amministrazione vigilante e della capogruppo (laddove esistenti);
 - f) ogni altra informazione prevista dagli specifici ITAS;
 - g) la proposta di destinazione del risultato economico dell'esercizio.

ITAS1 – Composizione e schemi

- Nella nota integrativa sono presentati:
 - a) i criteri di rilevazione e valutazione delle voci presentate nei prospetti contabili e, in generale, le politiche contabili rilevanti applicate;
 - b) per specifiche voci presentate nei prospetti contabili, l'eventuale valore determinato con criteri diversi da quelli utilizzati ai fini dell'iscrizione nei prospetti contabili stessi, laddove previsto da un ITAS;
 - c) il dettaglio delle voci presentate nei prospetti contabili;
 - d) informazioni che non soddisfano i requisiti per la presentazione nei prospetti contabili, ma che sono significative per gli utilizzatori;
 - e) altre informazioni utili alla comprensione, alla comparazione e alla verifica delle informazioni presentate nei prospetti contabili.

ITAS1 – Composizione e schemi

CONTO ECONOMICO					
A) PROVENTI E RICAVI DELLA GESTIONE OPERATIVA					
1	Proventi da tributi	Bilancio di previsione/budget iniziale	Bilancio di previsione/budget definitivo	Anno - 1	Anno
2	Trasferimenti				
2.1	Trasferimenti in conto esercizio				
2.2	Ricavi della quota annuale in conto investimenti				
3	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici				
3.1	Ricavi della vendita di beni				
3.2	Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi				
4	Ricavi da partecipazioni				
5	(+/-) Variazione dei lavori in corso su ordinazione				
6	Altri proventi e ricavi diversi				
TOTALE PROVENTI E RICAVI DELLA GESTIONE OPERATIVA					

RENDICONTO FINANZIARIO DEI FLUSSI DI CASSA					
A) FLUSSI FINANZIARI DERIVANTI DA ATTIVITA' OPERATIVA					
1	Incasti			Anno	Anno-1
1.1	Proventi da tributi				
1.2	Trasferimenti in conto esercizio				
1.3	Trasferimenti in conto investimenti				
1.4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi				
1.5	Ricavi da partecipazioni				
1.6	Interessi attivi				



Linee Guida

STATO PATRIMONIALE			Es. X	Es. X-1
ATTIVO				
A	ATTIVITA' NON CORRENTI			
1	Immobilizzazioni immateriali, [1] [2]			
2	Diritti di brevetto e utilizzazione opere dell'ingegno			
3	Concessioni, licenze, marchi			
4	Altri diritti			
5	Avviamento			
	Immobilizzazioni in corso e acconti			

PROSPETTO DELLE VARIAZIONI DI PATRIMONIO NETTO		1/1/ ESERCIZIO X	INCREMENTI	DECREMENTI	31/12/ ESERCIZIO X
A	PATRIMONIO NETTO				
B	Fondo di dotazione				
	Riserve				
1	disponibili				
2	indisponibili				
C	Risultato economico dell'esercizio				
D	Perdite degli esercizi precedenti				
E	Riserve negative				
TOTALE PATRIMONIO NETTO					€ -



ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- Il presente standard stabilisce il trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali
- al fine di **informare gli utilizzatori del bilancio** di esercizio sugli investimenti in essere in tali risorse e sulle loro variazioni intervenute nel corso della gestione.

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- I principali **aspetti contabili** riguardanti le immobilizzazioni materiali sono:
 - a) la rilevazione iniziale quali attività
 - b) la determinazione del valore contabile
 - c) l'ammortamento e le perdite per riduzione di valore

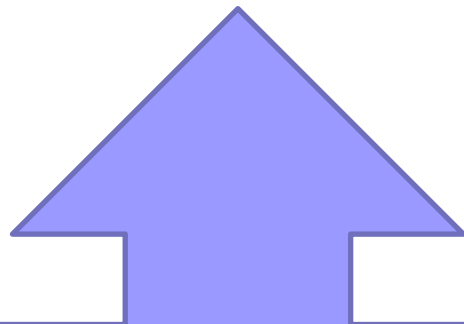
ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- le diverse classi delle immobilizzazioni materiali si articolano in modo da consentire, conformemente alle disposizioni del codice civile, la distinzione fra:
 - a) **beni demaniali**, con separata indicazione delle attività del patrimonio culturale;
 - b) **beni patrimoniali indisponibili**, con separata indicazione delle attività del patrimonio culturale;
 - c) **beni patrimoniali disponibili**, con separata indicazione degli investimenti immobiliari.

nel patrimonio netto dell'amministrazione è costituita una riserva indisponibile di importo pari esclusivamente al valore dei beni demaniali e dei beni patrimoniali indisponibili non sottoposti alla procedura sistematica di ammortamento.

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- Le immobilizzazioni materiali sono valutate inizialmente al **costo**.



Qualunque corrispettivo determinato a seguito dell'applicazione della normativa comunitaria sulla contrattualistica pubblica è considerato il costo dell'immobilizzazione in quanto rispettoso dei principi della trasparenza e della concorrenzialità

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- La rilevazione dei costi direttamente attribuibili al valore contabile di un'immobilizzazione materiale cessa quando **il bene è nel luogo e nella condizione necessari perché esso sia in grado di operare secondo le modalità decise dell'amministrazione.**
 - I terreni e i fabbricati sono beni separabili e sono **contabilizzati separatamente**, anche quando vengono acquistati congiuntamente

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- Il valore iniziale di una **immobilizzazione materiale**, acquisita con una operazione senza corrispettivo, è determinato applicando uno dei seguenti criteri di valutazione:
 - a) **valore di mercato**
 - b) **costo di sostituzione**

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- Nel caso entrambi i criteri di valutazione soddisfano i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio d'esercizio, il valore iniziale **corrisponde all'importo minore.**
 - Nel caso l'immobilizzazione materiale **provenga da altra amministrazione pubblica**, il valore iniziale corrisponde al valore contabile rinvenibile nel bilancio di esercizio dell'amministrazione cedente

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- Il valore iniziale delle attività del **patrimonio culturale** acquisite con una operazione senza corrispettivo è determinato applicando uno dei seguenti criteri di valutazione:
 - a) valore di mercato
 - b) costo di sostituzione (per le attività operative)
 - c) valore d'uso

Nel caso l'attività del patrimonio culturale provenga da altra amministrazione pubblica, il valore iniziale corrisponde al valore contabile rinvenibile nel bilancio di esercizio dell'amministrazione cedente

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- La determinazione del valore d'uso è fondata sull'attualizzazione dei **flussi netti di cassa** o dei risparmi di **flussi di cassa negativi**, inerenti alla fruibilità dell'attività culturale.

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- **I flussi finanziari diretti** concernono:
 - a) tutte le entrate legate alla fruizione della specifica attività, quali introiti derivanti dai biglietti d'ingresso, concessioni sul bene, servizi in concessione diretta, servizi aggiuntivi, sponsorizzazioni, noleggi, contributi da enti pubblici e privati, nazionali ed internazionali, ecc. al netto delle spese di gestione;
 - b) tutti i risparmi di uscite derivanti dall'utilizzo dell'attività culturale nella erogazione dei servizi pubblici, quali fitti figurativi, spese di rappresentanza, ecc..

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- **I flussi finanziari indiretti concernono tutte le entrate incremental
dell'amministrazione connesse
ai benefici economici generati
dal bene culturale.**

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- Il **valore d'uso** può essere determinato anche come montante dei flussi finanziari inerenti i costi sostenuti in passato per mantenere o incrementare la fruibilità e la conservazione del bene
 - da quando è in possesso dell'amministrazione o da quando ha iniziato ad essere considerato parte del patrimonio culturale da preservare.

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- **Successivamente alla rilevazione iniziale**, un'immobilizzazione materiale è **iscritta nel bilancio di esercizio al costo**, al netto degli ammortamenti cumulati e delle perdite cumulate per riduzione di valore.

rilevazione successiva

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- Per tutte le immobilizzazioni materiali diverse dagli investimenti immobiliari e dalle attività biologiche impiegate in agricoltura, l'amministrazione applica il modello del costo
- Le immobilizzazioni possono essere rivalutate solo nel caso lo preveda o lo consenta una legge applicabile all'amministrazione

↑
valutazione successiva

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- Successivamente alla rilevazione iniziale, l'amministrazione può scegliere di iscrivere nel bilancio di esercizio tutti i suoi investimenti immobiliari **secondo il modello del valore di mercato.**
- Secondo tale modello, il valore dell'immobilizzazione deve riflettere le condizioni di mercato alla data di chiusura del bilancio di esercizio.



ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- Il valore di mercato di un investimento immobiliare è il prezzo al quale l'immobile può essere scambiato in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili.

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- Il valore di mercato esclude specificatamente l'ipotesi di **prezzi gonfiati** o ridotti a causa di termini contrattuali o circostanze speciali, quali finanziamenti atipici, vendite con patti di retrolocazione, corrispettivi econcessioni particolari fra i soggetti coinvolti nella vendita.
 - Nell'ipotesi di uso promiscuo di una immobilizzazione immateriale indivisibile, si applica il modello del costo.

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- se il valore di mercato di uno specifico investimento immobiliare **non è determinabile su base continuativa** in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio
- l'amministrazione applica a quell'immobilizzazione il **modello del costo** fino alla dismissione del cespite.

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- Gli altri investimenti immobiliari continuano ad essere valutati secondo il modello del valore di mercato.
- La nota integrativa deve indicare le ragioni per le quali lo specifico investimento immobiliare è stato valutato al costo

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- Il valore ammortizzabile di un'immobilizzazione materiale è ripartito in **modo sistematico** nel corso della sua vita utile, se limitata nel tempo.
 - La vita utile di una immobilizzazione materiale viene definita con riferimento al periodo durante il quale l'amministrazione si attende di fruire del bene.

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

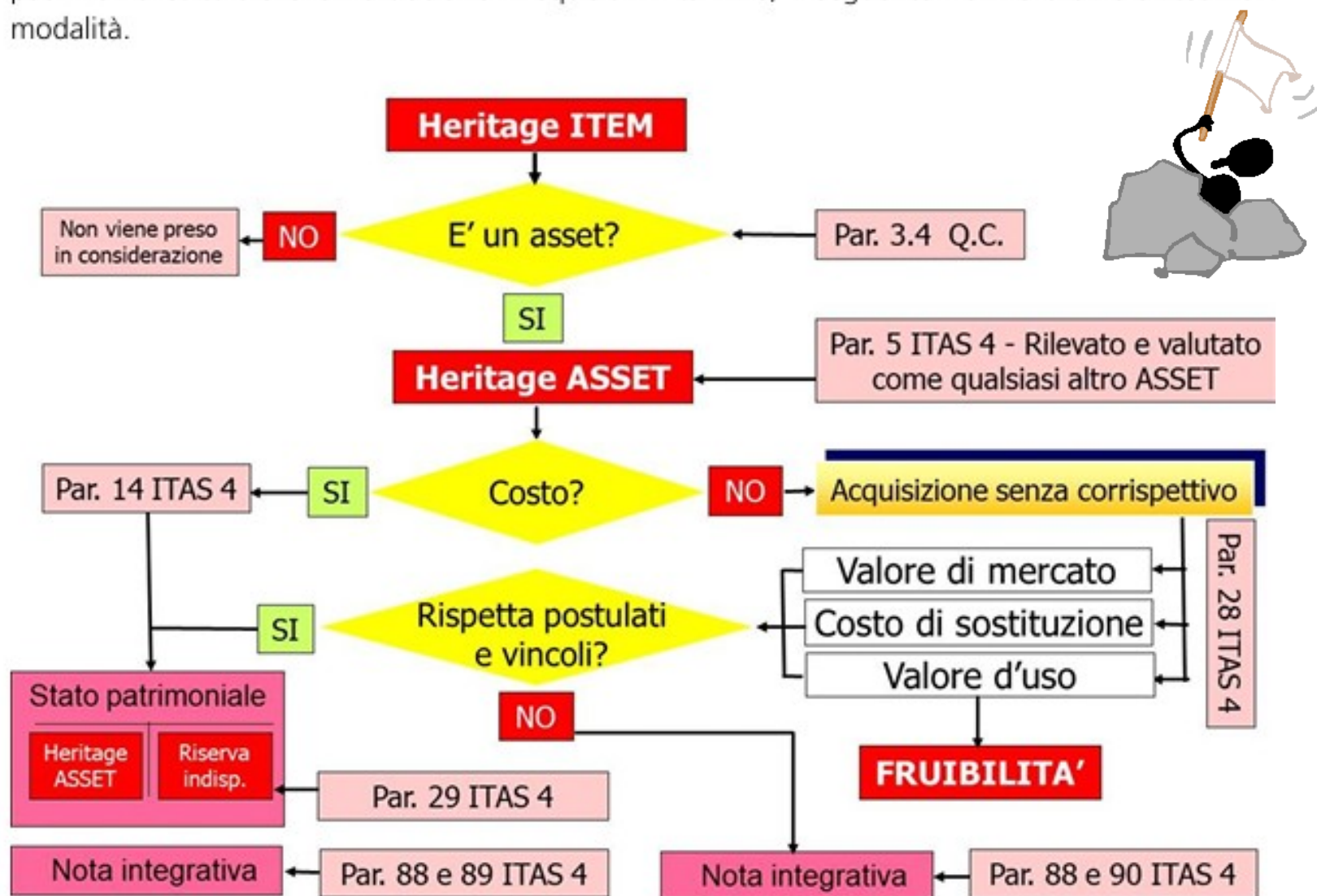
- **le attività del patrimonio culturale non sono soggette ad ammortamento, considerata la loro durata indefinita.**
 - i beni del patrimonio culturale, al pari degli altri beni, necessitano di spese ordinarie di manutenzione, di carattere annuale o infra-annuale, utili alla loro conservazione e a preservarne la fruibilità per le generazioni future. **Tali spese sono iscritte nel conto economico nell'esercizio nel quale sono sostenute.**

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- i costi sostenuti per il bene culturale che hanno **funzione conservativa**, ma si sostengono con periodicità pluriennale
- sono **iscritti nell'attivo patrimoniale separatamente dal bene a cui ineriscono e ammortizzati in ragione di un periodo parametrato alla periodicità dell'intervento**

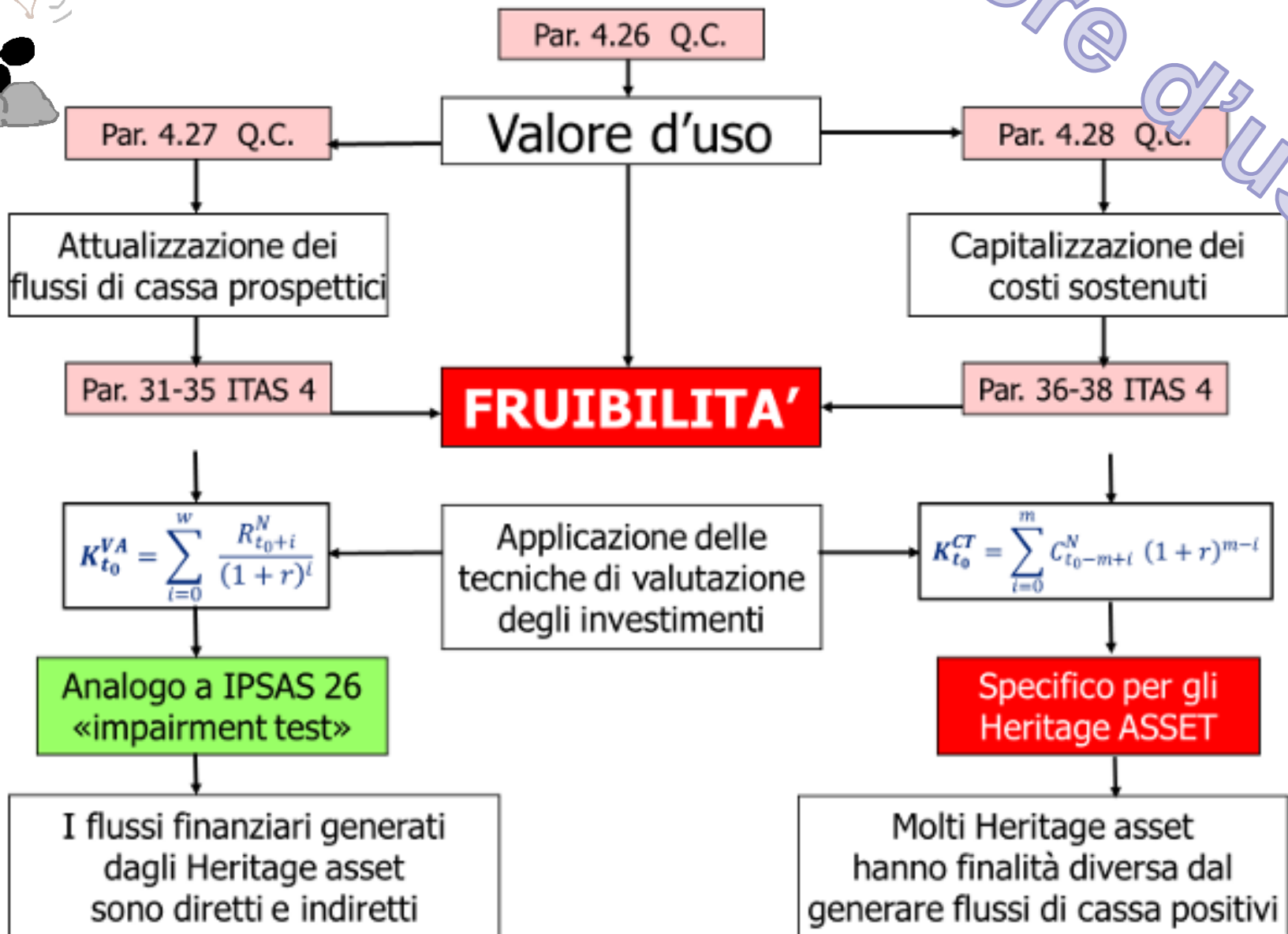
ITAS4 – Beni culturali

Una delle novità più importanti introdotte dall'ITAS 4 attiene all'iscrizione in bilancio delle attività del patrimonio culturale che ne abbiano i requisiti. A tal fine, il seguente *flow chart* ne sintetizza la modalità.



ITAS4 – Beni culturali

Valore d'uso



ITAS4 – Esempio (Linea Guida)

- al fine di applicare il metodo del valore d'uso occorre definire tre parametri:

- i flussi
- il tasso
- il tempo



La Galleria Borghese è un “ufficio” del Ministero della Cultura dotato di autonomia speciale (scientifica, finanziaria, organizzativa e contabile) collocato all'interno del Parco di Villa Borghese a Roma. Essa ospita importantissime opere d'arte quali sculture, bassorilievi, mosaici antichi, dipinti di prestigiosi artisti.

ITAS4 – Esempio (Linea Guida)

RICAVI (a)
Ricavi da vendita di biglietti (inclusivi del diritto di prenotazione)
Altri ricavi:
- concessioni sul bene
- servizi in concessione diretta
- sponsor, contributi di privati per investimenti
- altro
COSTI (b)
Personale (retribuzione, incarichi, buoni pasto, contributi, polizze)
Funzionamento:
- beni di consumo e servizi
- altro
RITORNI NETTI DIRETTI (c)=(a) - (b)



Dati visitatori
Numero visitatori
Numero complessivo
Visitatori fuori area di riferimento
Tempo mediamente speso per la visita (in giorni)
Spesa media giornaliera
Settore alberghiero
Settore ristorazione
Altri settori (trasporti e altro)
Dati fiscali
Aliquote medie imposte indirette (IVA)
Settore alberghiero
Settore ristorazione
Altri settori (trasporti e altro)
Rapporto medio fra imposte e fatturato
Settore alberghiero
Settore ristorazione
Altri settori (trasporti e altro)
Aliquote medie imposte dirette
Settore alberghiero
Settore ristorazione
Altri settori (trasporti e altro)
Tassa di soggiorno
Altro (pedaggio, ecc..)

ITAS4 – Esempio (Linea Guida)

	GALLERIA BORGHESE
Ricavi da vendita di biglietti	6.566.160
Altri ricavi:	917.136
- concessioni sul bene	597.915
- servizi in gestione diretta	179.160
- sponsor, contributi di privati	92.052
- altro	48.009
RICAVI (a)	7.483.295
Personale	2.329.578
Funzionamento:	2.313.799
- beni di consumo e servizi	1.485.260
- altro	828.538
COSTI (b)	4.643.377
RITORNI NETTI DIRETTI (c)=(a) - (b)	2.839.918

ITAS4 – Esempio (Linea Guida)

	GALLERIA BORGHESSE
Numero di visitatori	571.237
Visitatori fuori Regione	456.989
Tempo speso per la visita (giorni)	1,0
Spesa alberghiera giornaliera	129
Spesa di ristorazione giornaliera	42
Altre spese giornaliere (trasporto, ...)	10
Totale spese per albergo	58.951.624
Totale spese per ristorazione	23.991.940
Totale spese per altro	5.712.367
TOTALE IMPOSTE INDIRETTE (IVA)	8.059.630
Settore alberghiero	5.359.239
Settore ristorazione	2.181.085
Altri settori (trasporti e altro)	519.306
TASSA DI SOGGIORNO (giornaliera)	2.170.699
TOTALE IMPOSTE DIRETTE	1.266.152
Settore alberghiero	710.234
Settore ristorazione	471.462
Altri settori (trasporti e altro)	84.456
ALTRO (pedaggi,...)	0
RITORNI INDIRETTI	11.496.481

ITAS4 – Esempio (Linea Guida)

Ricavi (+)	7.483.295
Costi (-)	4.643.377
RITORNI DIRETTI	2.839.918
Imposte indirette (IVA) (+)	8.059.630
Tassa di soggiorno (+)	2.170.699
Imposte dirette (+)	1.266.152
Altro (+)	0
RITORNI INDIRETTI	11.496.481
RITORNI NETTI TOTALI	14.336.399
TASSO DI SCONTO	1,50%
VALORE DEL BENE	955.759.933

Imm.ni e adozione accrual

- affinché un bene possa essere rilevato come immobilizzazione materiale, devono essere soddisfatte tre condizioni fondamentali:
 - il bene deve essere controllato dall'amministrazione in seguito a un'operazione o evento passato
 - il bene deve configurarsi come un'attività
 - il valore del bene deve poter essere determinato in modo conforme ai postulati e ai vincoli dell'informazione contabile

Imm.ni e adozione accrual

SEZIONE 1 – CONTROLLO

Q1.1	Il bene è attualmente controllato dall'ente come risultato di un'operazione o altro evento passato?	Sì/No	<p>Se la risposta è "Sì" → Il bene è una potenziale attività. Procedere alla sezione successiva.</p> <p>Se la risposta è "No" → Il bene non può essere una attività, quindi non può essere iscritto in bilancio.</p>
------	---	-------	--

SEZIONE 2 – RISORSA

Q2.1	Il bene controllato ha un potenziale di servizio e/o genera dei benefici economici?	Sì/No	→ <p>Se la risposta è "Sì" → Il bene è una attività. Procedere alla sezione successiva.</p> <p>Se la risposta è "No" → Il bene non può essere una attività, quindi non può essere iscritto in bilancio.</p>
------	---	-------	---

Imm.ni e adozione accrual

SEZIONE 3 – VALUTAZIONE ATTENDIBILE

Q3.3	Il bene è valutabile attendibilmente dall'Amministrazione?	Sì/No	→	<p>se "Sì" → Il bene deve essere iscritto in bilancio.</p> <p>se "No" → L'Amministrazione non può iscrivere il bene in bilancio.</p>
------	--	-------	---	--

check-list

SEZIONE 4 – INVENTARIAZIONE

Q4.1	Il bene è di proprietà dell'Amministrazione?	Sì/No	→	<p>se "Sì" → Il bene va inventariato. (Se il bene è di proprietà, ma non è controllato dall'Amministrazione, non va iscritto in bilancio ma ne va data informazione nella nota integrativa.)</p> <p>se "No" → Procedere alla domanda successiva.</p>
Q4.2	Il bene non di proprietà, è controllato dall'Amministrazione?	Sì/No	→	<p>se "Sì" → Il bene va inventariato.</p> <p>se "No" → Il bene non va inventariato.</p>

Imm.ni e adozione accrual

- uno degli aspetti più rilevanti durante la complessa fase di transizione verso il sistema di contabilità unico riguarda la necessità, per tutte le amministrazioni coinvolte nella fase pilota 2025, di **procedere a un'accurata ricognizione e verifica di valore del proprio patrimonio immobiliare e mobiliare.**



presupposto imprescindibile



Imm.ni e adozione accrual

- l'adeguamento dei regolamenti interni relativi all'inventariazione e alla contabilizzazione dei beni
- la revisione e l'armonizzazione dei sistemi informativi gestionali
- la riorganizzazione dei processi amministrativi connessi alla gestione patrimoniale

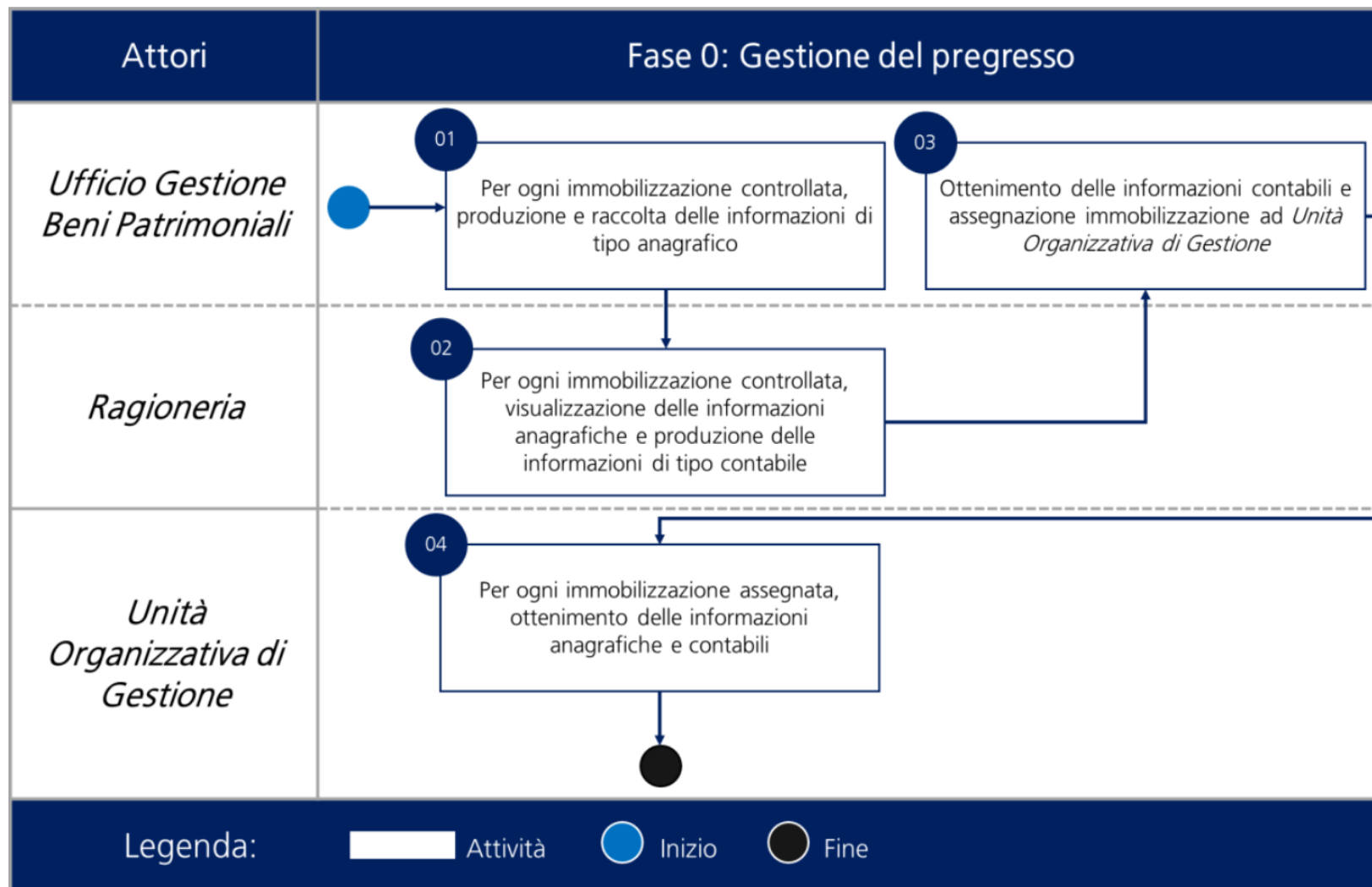
Imm.ni e adozione accrual

- - l'istituzione di un "ufficio gestione beni patrimoniali" (laddove le amministrazioni ne siano ancora sprovviste) responsabile della gestione degli inventari. Tale ufficio dovrebbe comunicare tempestivamente all'ufficio contabilità ogni variazione relativa alle immobilizzazioni, come acquisizioni, trasferimenti, cessioni o dismissioni;
- - la predisposizione di un regolamento interno per la gestione degli inventari, finalizzato a definire modalità operative uniformi e standardizzate;
- - l'introduzione di un sistema di controlli periodici e la designazione di un responsabile di processo.

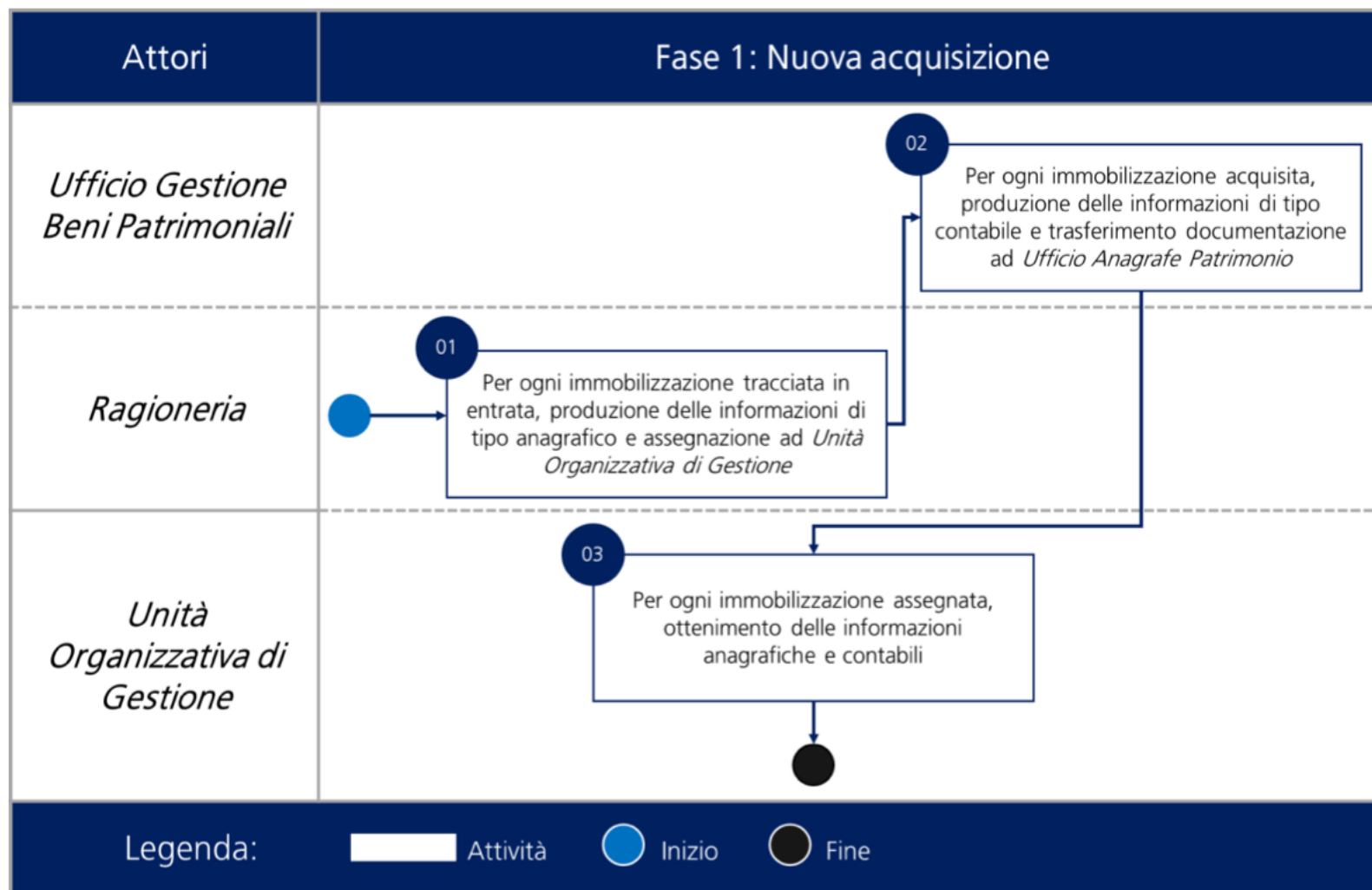


a livello organizzativo

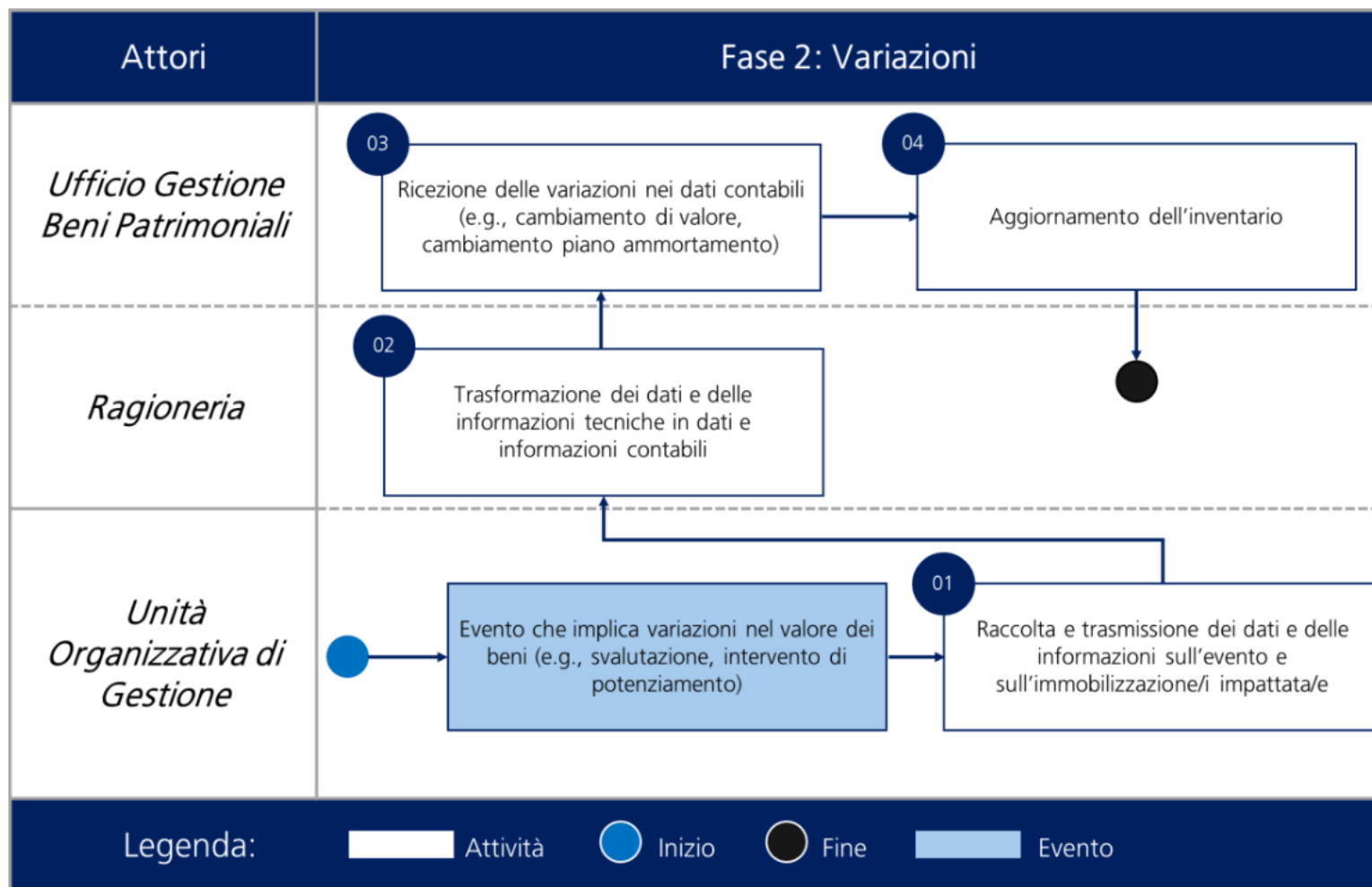
Imm.ni e adozione accrual



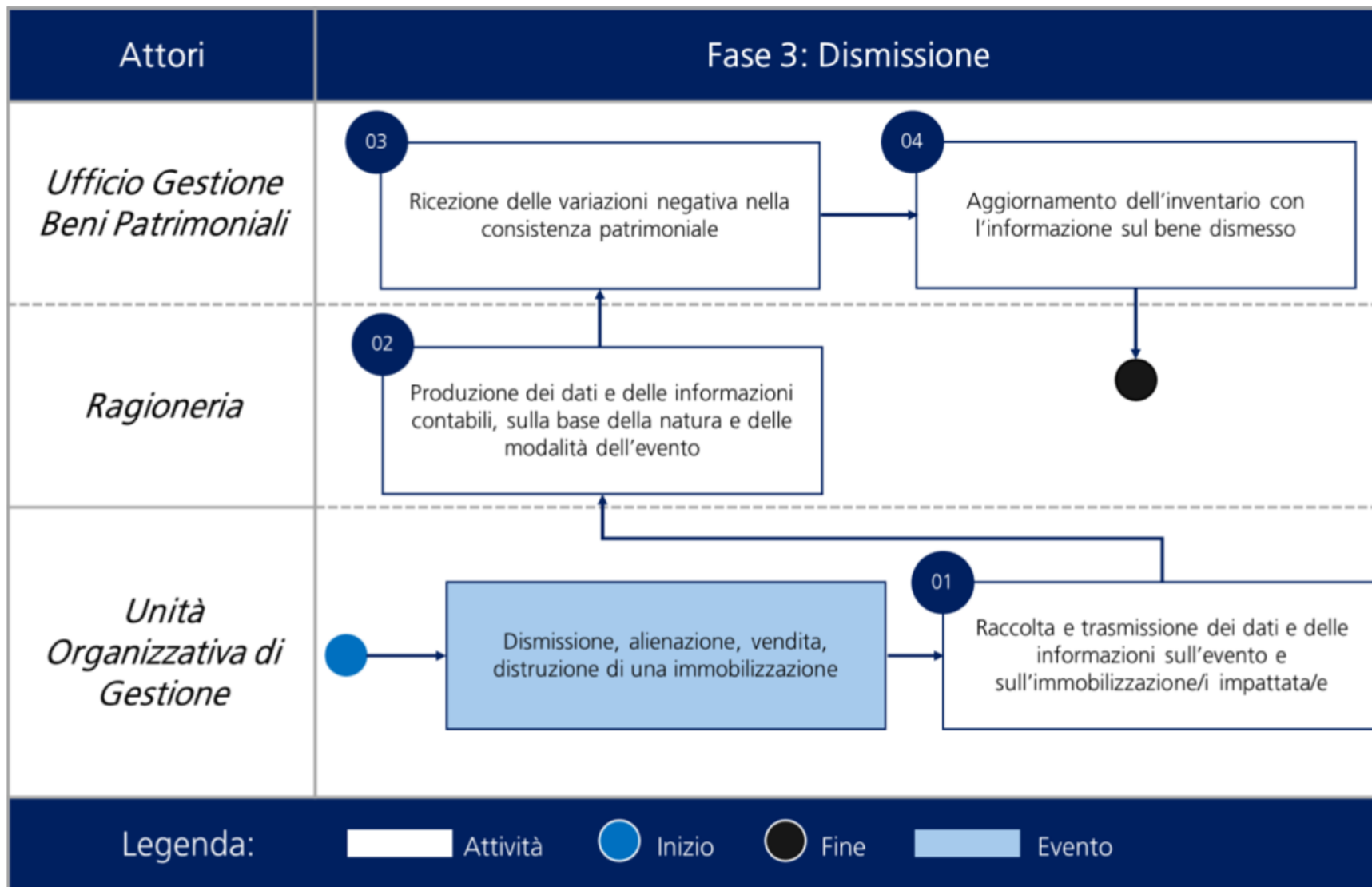
Imm.ni e adozione accrual



Imm.ni e adozione accrual



Imm.ni e adozione accrual



Imm.ni e adozione accrual

MODELLO	VALORE ORIGINARIO DI ACQUISIZIONE	VARIAZIONI INTERCORSE PRIMA DELL'ESPOSIZIONE IN BILANCIO					VALORE DA ISCRIVERE NEL BILANCIO DI APERTURA
Costo	Valore originario (A)*	Ammortamenti cumulati fino all'esercizio precedente a quello della rilevazione in bilancio (B)**	Perdite cumulate fino all'esercizio precedente a quello della rilevazione in bilancio (C)	Costo per migliorie concluse entro l'esercizio precedente a quello della rilevazione in bilancio (D)	Ammortamenti cumulati di ogni miglioria conclusa entro l'esercizio precedente a quello della rilevazione in bilancio (E)	Perdite cumulate di ogni miglioria conclusa entro l'esercizio precedente a quello della rilevazione in bilancio (F)	A-B-C+(D-E-F)
Valore di mercato	Valore di mercato iniziale	-	-	-	-	-	Valore di mercato determinato alla data di rilevazione in bilancio

* Il valore originario è determinato con l'applicazione dei criteri per la valutazione iniziale definiti da ITAS 4 (costo di acquisto o di costruzione; valore contabile del bilancio dell'amministrazione cedente; valore di mercato; costo di sostituzione) con riferimento al momento in cui l'amministrazione ha acquisito il controllo dell'attività.

**Si ricorda che ai sensi di ITAS 4, par. 62 "le attività del patrimonio culturale non sono soggette ad ammortamento, considerata la loro durata indefinita".

Imm.ni e adozione accrual

VALUTAZIONE INIZIALE DEL BENE

→ Come è stato acquisito il bene?

Il bene è stato acquisito dietro corrispettivo?

SI

Valutazione iniziale al costo



ACQUISIZIONI

NO

Il bene è stato trasferito da un'altra PA?

SI

Valutazione iniziale al valore contabile della PA «cedente»



ACQUISIZIONI

NO

Il bene è stato acquisito senza corrispettivo da un ente diverso da una PA?

SI

Valutazione iniziale al minore tra:
valore di mercato, costo di sostituzione, valore d'uso (per i beni *heritage*)

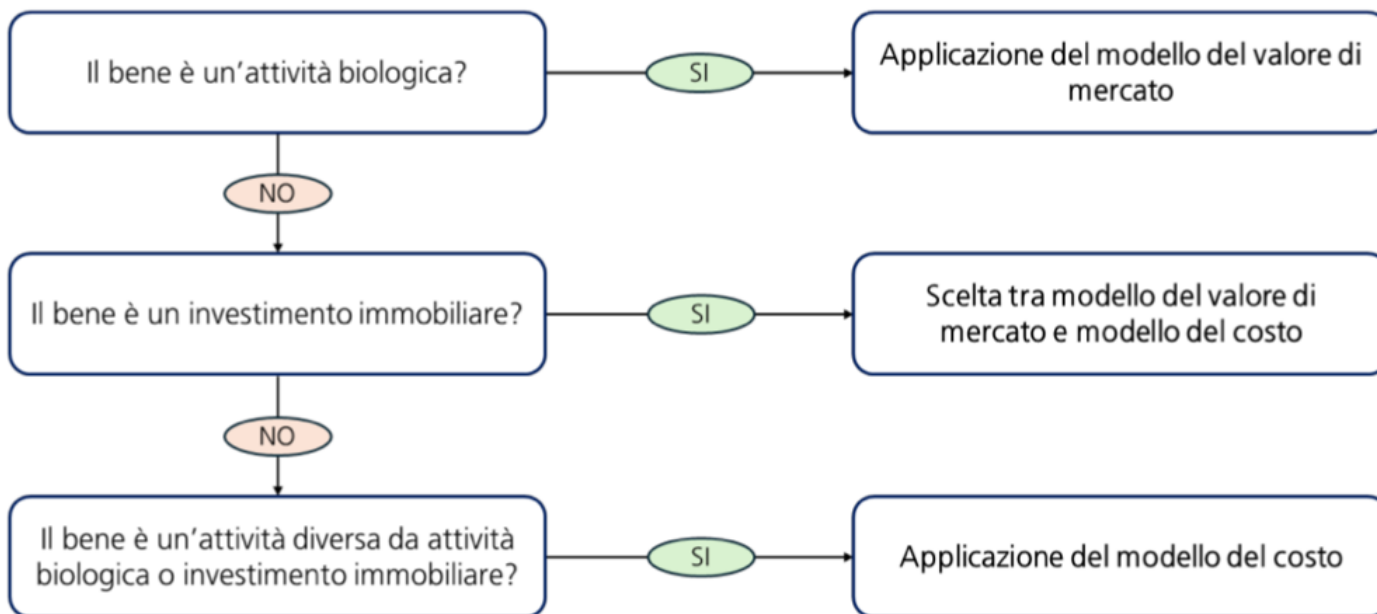


ACQUISIZIONI

Imm.ni e adozione accrual

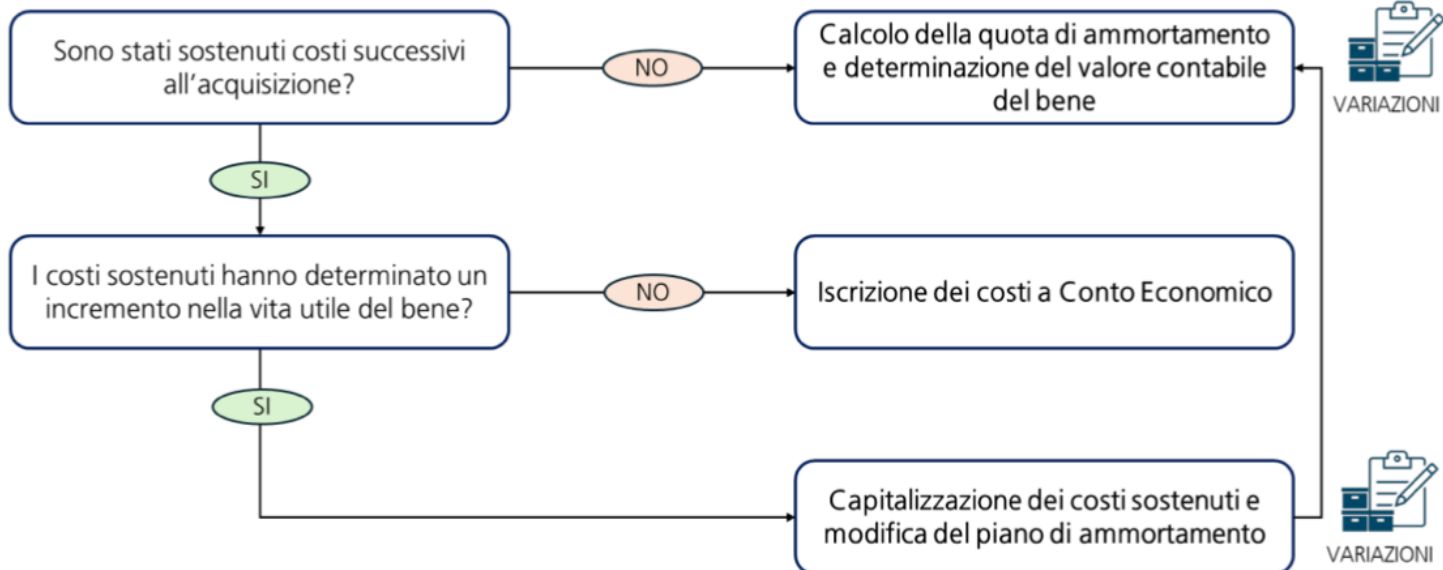
VALUTAZIONE SUCCESSIVA DEL BENE

➔ *Di che tipologia di bene si tratta?*

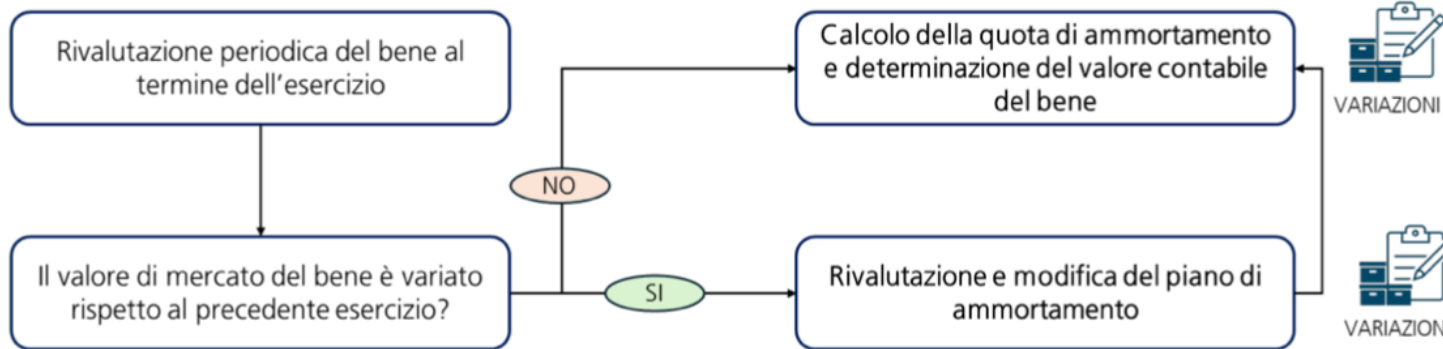


Imm.ni e adozione accrual

Modello del costo



Modello del valore di mercato



ITAS9 – Ricavi e proventi

- l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio applica il presente standard nel **trattamento contabile dei ricavi e dei proventi** salvo quando un altro ITAS richieda l'adozione di un diverso trattamento contabile.
 - sono esclusi dall'applicazione del presente standard i proventi relativi a operazioni non di scambio che diano origine ad aggregazioni di amministrazioni pubbliche.



ITAS9 – Ricavi e proventi

- i ricavi di cui al presente standard comprendono:
 - a) ricavi da prestazione di servizi
 - b) ricavi da vendita di beni
 - c) ricavi da utilizzo di terzi di attività patrimoniali dell'amministrazione

ITAS9 – Ricavi e proventi

- i proventi da tributi sono rilevati e iscritti nel conto economico dell'esercizio nel quale si manifesta l'evento imponibile, sempre che:
 - a) l'amministrazione abbia acquisito il controllo delle risorse rivenienti dal manifestarsi all'evento imponibile; ciò di norma si verifica con il perfezionarsi del diritto per l'amministrazione a riscuotere le somme dovute
 - b) il flusso di risorse possa essere determinato in modo attendibile e nel complessivo rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione di bilancio, sulla base dei pagamenti effettuati ovvero delle dichiarazioni presentate dal contribuente o degli atti impositivi emessi dall'amministrazione

ITAS9 – Ricavi e proventi

- I proventi da sanzioni amministrative sono rilevati e iscritti nel conto economico dell'esercizio nel quale si manifesta l'evento sanzionabile, sempre che:
 - a) l'amministrazione abbia acquisito il controllo delle risorse rivenienti dal manifestarsi all'evento sanzionabile; ciò di norma si verifica con il perfezionarsi del diritto per l'amministrazione a riscuotere le somme dovute
 - b) il flusso di risorse possa essere determinato in modo attendibile e nel complessivo rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione di bilancio, sulla base degli atti emessi dall'amministrazione o dei pagamenti o altri atti prodotti dal soggetto sanzionato

ITAS9 – Ricavi e proventi

- I proventi da trasferimenti sono rilevati e iscritti nel conto economico dell'esercizio nel quale sorge il diritto per l'amministrazione di ricevere le relative risorse (o di ottenere la remissione o accollo di debiti da parte di terzi)
- sempre che le risorse trasferite (o la remissione o accollo di debiti da parte di terzi) non siano sottoposte a clausole che comportino la rilevazione di una corrispondente passività.

ITAS9 – Ricavi e proventi

- l'amministrazione considera tutte le clausole contenute in leggi, regolamenti, altri atti unilaterali vincolanti (a seguito di accettazione, se richiesta) o accordi vincolanti che dispongono il trasferimento delle risorse (o la remissione o accollo di debiti da parte di terzi) **al fine di stabilire se lo stesso comporti l'insorgenza di una passività.**

ITAS9 – Ricavi e proventi

- **La rilevazione di passività è limitata ai casi nei quali le risorse trasferite sono sottoposte a condizioni che determinano un'obbligazione attuale, in quanto stabiliscono che:**
 - a) i benefici economici o il potenziale di servizio incorporati nelle risorse trasferite devono essere utilizzati per una determinata finalità e che, in caso contrario, questi ultimi devono essere restituiti al trasferente; oppure
 - b) il trasferimento delle risorse è subordinato all'adempimento di una determinata prestazione da parte dell'amministrazione destinataria del trasferimento (cd. trasferimenti a rendicontazione).




ITAS9 – Esempio (Linea Guida)

- i proventi da trasferimenti sono rilevati e iscritti nel conto economico dell'esercizio nel quale sorge il diritto per l'amministrazione di ricevere le relative risorse (o di ottenere la remissione o accollo di debiti da parte di terzi)
 - sempre che le risorse trasferite (o la remissione o accollo di debiti da parte di terzi) non siano sottoposte a clausole che comportino la rilevazione di una corrispondente passività.

ITAS9 – Esempio (Linea Guida)

- l'amministrazione considera tutte le clausole contenute in leggi, regolamenti, altri atti unilaterali vincolanti (a seguito di accettazione, se richiesta) o accordi vincolanti che dispongono il trasferimento delle risorse (o la remissione o accollo di debiti da parte di terzi) al fine di stabilire se lo stesso comporti l'insorgenza di una passività



ITAS13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali

- il presente standard disciplina il trattamento contabile
 - dei fondi
 - delle passività potenziali e delle attività potenziali,
- nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

ITAS13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali

- Una passività potenziale è:
- a) un'obbligazione possibile che risulta da eventi passati, la cui esistenza sarà confermata solo se si verificheranno o non si verificheranno uno o più eventi futuri incerti che non sono pienamente sotto il controllo dell'amministrazione; oppure

ITAS13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali

- Una passività potenziale è:
- b) un'obbligazione attuale che risulta da eventi passati, ma non è rilevata come passività poiché:
 - i. non è probabile che sarà necessario un trasferimento di risorse al fine di adempiere all'obbligazione; oppure
 - ii. l'ammontare dell'obbligazione non può essere valutato rispettando i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio.

ITAS13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali

- un evento o un altro fatto è considerato:
 - a) **probabile** quando è più verosimile che accada piuttosto che il contrario;
 - b) **possibile** quando è meno verosimile che accada piuttosto che il contrario;
 - c) **remoto** quando la possibilità che accada è scarsissima

ITAS13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali

- Un fondo è rilevato quando sussistono tutte le seguenti condizioni:
 - a) l'amministrazione ha un'obbligazione attuale risultante da un evento passato vincolante
 - b) **è probabile** che sarà necessario un trasferimento di risorse per adempiere all'obbligazione stessa
 - c) può essere effettuata una stima dell'ammontare dell'obbligazione che rispetti i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio

ITAS13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali

- sulla base delle evidenze disponibili, l'amministrazione:
 - a) **rileva un fondo** nei casi in cui è **probabile** che esista un'obbligazione attuale alla data di chiusura del bilancio
 - b) fornisce **informativa in nota integrativa** di una passività potenziale nei casi in cui è **possibile** che esista un'obbligazione attuale alla data di chiusura del bilancio, a meno che la probabilità che si verifichi un trasferimento di risorse sia remota.

ITAS13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali

- un fondo è rilevato quando sussiste una obbligazione attuale per cui sia probabile il trasferimento di risorse.
- nel caso in cui un trasferimento di risorse è possibile, si forniscono solo informazioni in nota integrativa sulla passività potenziale.
- nel caso in cui un trasferimento di risorse è remoto non è prevista alcuna informazione in nota integrativa

ITAS13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali

- l'importo del fondo riflette la migliore stima della spesa necessaria per estinguere l'obbligazione attuale alla data di chiusura del bilancio.
 - la migliore stima della spesa necessaria per estinguere l'obbligazione attuale è **l'importo che l'amministrazione dovrebbe ragionevolmente pagare** per estinguere l'obbligazione o per trasferirla a terzi alla data di chiusura del bilancio.

ITAS13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali

- la stima del fondo è basata sul giudizio dei competenti organi dell'amministrazione, integrato dall'esperienza maturata in transazioni analoghe e, in alcuni casi, da relazioni di esperti indipendenti
 - l'evidenza considerata include ogni elemento aggiuntivo fornito dagli eventi verificatisi dopo la data di chiusura del bilancio

ITAS13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali

- i rischi e le incertezze che inevitabilmente caratterizzano molti fatti e circostanze devono essere tenuti in considerazione nella determinazione della **migliore stima di un fondo**.
 - una modifica del rischio può determinare l'aumento dell'ammontare di un fondo. Tuttavia, l'incertezza non giustifica l'intenzionale sovrastima dei fondi.



ITAS15 – Benefici per i dipendenti

- I benefici per i dipendenti sono tutti i tipi di remunerazione erogata da un'amministrazione per l'attività lavorativa dei propri dipendenti o in virtù della cessazione del rapporto di lavoro.



ITAS15 – Benefici per i dipendenti

- i **benefici a breve termine** per i dipendenti sono benefici per i dipendenti relativi all'esercizio nel quale è stata prestata l'attività lavorativa e che si prevede siano liquidati interamente entro dodici mesi dal termine dell'esercizio stesso.
- i **benefici successivi** alla fine del rapporto di lavoro sono benefici per i dipendenti dovuti dall'amministrazione dopo la conclusione del rapporto di lavoro, a prescindere dalle modalità di cessazione.

ITAS15 – Benefici per i dipendenti

- I benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro sono benefici addizionali erogati ai dipendenti in cambio della cessazione anticipata del rapporto di lavoro.
- **gli altri benefici a lungo termine** per i dipendenti sono tutti i benefici per i dipendenti non altrimenti classificabili, per i quali si prevede che i correlati debiti dell'amministrazione **non vengano estinti interamente entro i dodici mesi** dal termine dell'esercizio nel quale i dipendenti prestano l'attività lavorativa relativa.

ITAS15 – Benefici per i dipendenti

- benefici a **breve termine**
 - i) salari, stipendi e contributi per oneri sociali;
 - ii) periodi retribuiti di assenza per ferie, permessi vari e assenze per malattie;
 - iii) piani di incentivazione e indennità per particolari mansioni o situazioni soggettive del dipendente;
 - iv) benefici non monetari per i dipendenti in servizio;
- **benefici successivi** alla fine del rapporto di lavoro, quali:
 - i) benefici pensionistici e integrativi; e
 - ii) altri benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, tra cui il trattamento di fine rapporto o similari istituti;

ITAS15 – Benefici per i dipendenti

- benefici per la cessazione del rapporto di lavoro quale risultato:
 - i) della decisione dell'amministrazione di concludere il rapporto di lavoro prima della normale data di pensionamento; o
 - ii) della decisione di un dipendente di accettare un'offerta di benefici in cambio della cessazione del rapporto di lavoro;
- altri benefici a lungo termine quali:
 - i) gli accantonamenti per rinnovi contrattuali in corso di trattativa o nelle more della stessa;
 - ii) altri benefici a lungo termine definiti in norme o contratti di lavoro nazionali e decentrati.

ITAS18 – Costi e oneri

- I costi di cui al presente ITAS comprendono:
 - a) costi per acquisto di servizi;
 - b) costi per acquisto di beni;
 - c) costi da utilizzo di attività patrimoniali di terzi da parte dell'amministrazione.



ITAS18 – Costi e oneri

- i costi per acquisto di servizi si riferiscono alla ricezione da parte dell'amministrazione di prestazioni per un periodo di tempo concordato nell'ambito di operazioni di scambio.



ITAS18 – Costi e oneri

- i costi per acquisto di beni si riferiscono sia ai beni reperiti sul mercato, destinati ad essere utilizzati dall'amministrazione sia a beni acquistati allo scopo di essere ceduti a terzi.

ITAS18 – Costi e oneri

- I costi da utilizzo da parte dell'amministrazione di attività patrimoniali di terzi, trattati nel presente ITAS, si riferiscono a:
 - interessi e commissioni finanziarie, quali corrispettivo dovuto a terzi per l'utilizzo di disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti concesse da terzi all'amministrazione;
 - royalties;
 - canoni di concessione di beni di terzi.



ITAS18 – Costi e oneri

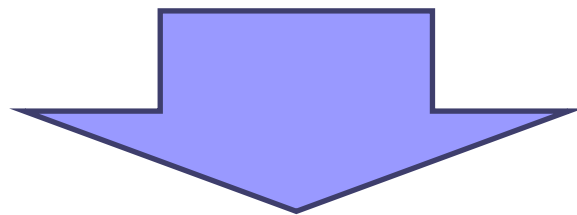
- I costi derivanti da un'operazione di acquisizione di servizi sono iscritti nel conto economico con riferimento allo stato di completamento della prestazione alla data di chiusura del bilancio di esercizio, al ricorrere di tutte le seguenti condizioni:
 - a) l'obbligo alla corresponsione del corrispettivo è maturato con ragionevole certezza sulla base dell'accordo tra le parti;
 - b) la valutazione del costo rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio e, in particolare, lo stato di completamento della prestazione alla data di chiusura dell'esercizio è stimabile in modo attendibile.

ITAS18 – Costi e oneri

- I costi derivanti dall'acquisto di beni sono iscritti nel conto economico quando ricorrono tutte le seguenti condizioni:
 - la controparte nell'operazione di scambio ha trasferito all'amministrazione acquirente i rischi e i benefici connessi alla proprietà dei beni; di norma ciò avviene con il trasferimento del possesso, ma ai fini del giudizio occorre valutare i contenuti specifici dell'accordo sottostante all'operazione di acquisto;
 - la controparte non esercita più l'effettivo controllo sui beni ceduti;
 - è probabile che defluiscano dall'amministrazione i benefici economici o il potenziale di servizio associati all'operazione;
 - la valutazione del costo rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

Transizione sistema contabile

❖ cosa devono fare gli
**organi di revisione
economico-finanziaria**



transizione

