

# Valutazione economica delle spese e contabilità pubblica.

Prof.ssa Natalia Aversano

Salerno, 30 Aprile 2025

# STRUTTURA DELLA PRESENTAZIONE

- 1) *IL QUADRO NORMATIVO***
- 2) *IL CONCETTO DI ARMONIZZAZIONE***
- 3) *I SISTEMI CONTABILI ARMONIZZATI***
- 4) *STRUMENTI DELL'ARMONIZZAZIONE***
  - 1. *Il piano dei conti integrato***
  - 2. *Gli schemi di bilancio***
  - 3. *I principi contabili generale e applicati***
  - 4. *Il bilancio consolidato***
- 5) *Gli IPSAS***
- 6) *Gli ITAS***

## 1) IL QUADRO NORMATIVO

*La legge 196/2009 ha avviato un processo di riforma degli ordinamenti contabili pubblici, denominato armonizzazione contabile, diretto a rendere i bilanci di tutte le pubbliche amministrazioni omogenei, confrontabili e aggregabili*

## 1) IL QUADRO NORMATIVO

*La riforma contabile degli enti territoriali e' definita dal d.lgs n. 118 del 2011 coordinato e integrato dal d.lgs 126 del 2014.*

*il d.lgs 118 del 2011 ha:*

- *definito i principi generali della riforma degli enti territoriali nel titolo primo,*
- *rinviato l'individuazione dei contenuti specifici della riforma ad un successivo decreto legislativo integrativo, emanato in considerazione dei risultati di una sperimentazione.*

# 1) IL QUADRO NORMATIVO

*IL D.LGS 126 DEL 2014 integra e modifica il d.lgs 118/2011, attraverso:*

- *l'inserimento di norme di dettaglio e degli allegati necessari per l'applicazione della riforma (schemi di bilancio, piano dei conti e principi contabili);*
- *definisce l'ordinamento contabile delle regioni (titolo terzo del dlgs 118/2011);*
- *aggiorna il TUEL (titolo quarto del dlgs 118/2011) ai principi della riforma;*



Sia per le amministrazioni disciplinate dal D.lgs. n. 91/2011,

sia per gli enti territoriali disciplinati dal D.lgs. n. 118/2011

il legislatore stabilisce l'adozione di un comune piano dei conti integrato, redatto secondo comuni criteri di contabilizzazione (art. 4, D.lgs. n. 91/2011 e art. 4, D.lgs. n. 118/2011).

# In sintesi l'ambito di applicazione del piano dei conti



# Il Dlgs 118/2011: I problemi di coordinamento

## **In materia di finanza pubblica si ravvisano:**

- Difformità negli schemi di bilancio delle PA
- Regole e principi non coerenti tra loro
- Assenza di CEP valido per l'insieme delle PA

## **Ciò comporta:**

- Difficoltà o impossibilità di confrontare tra loro i bilanci delle PA
- Difficoltà nella produzione dei conti consolidati
- Necessarie e dispendiose attività per portare a coerenza i diversi schemi contabili delle amministrazioni attraverso lavori di riconciliazione ex post che limitando di fatto la trasparenza delle elaborazioni

**DISARMONIA VERTICALE, ORIZZONTALE, ESTERNA** rende necessario un processo di armonizzazione finalizzato a rendere i bilanci delle PA omogenei, aggregabili e confrontabili

# Il D.lgs n.118/2011: finalità

*«Il D. Lgs, 118/2011 reca le norme di attuazione della delega di cui all'art. 2, co. 2, lettera h) della legge n. 42 del 2009 che introduce il nuovo impianto normativo relativamente all'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro organismi»*

## **Finalità:**

1. Garantire il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici secondo le direttive dell'Unione Europea per il raggiungimento dell'efficienza nella gestione e nell'utilizzo delle risorse pubbliche
2. Qualità e trasparenza delle informazioni del processo di allocazione delle risorse pubbliche e confrontabilità dei dati di bilancio
3. Migliorare la rappresentazione della situazione economico finanziaria delle P.A. con sistemi più rispondenti alle esigenze degli stakeholder e dei decisori politici.

# Il D.lgs n.118/2011: i punti di rilievo

1

- **principi contabili generali** che garantiscono sistemi informativi omogenei e interoperabili

2

- **principi contabili applicati** che garantiscono sistemi informativi omogenei e interoperabili

3

- un **piano integrato dei conti**, al fine di garantire il consolidamento e il monitoraggio dei conti pubblici

4

- un **nuovo sistema di bilancio**, che costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione

# Il D.lgs n.118/2011: i punti di rilievo

5

- La predisposizione del **bilancio consolidato (cd Gruppo dell'Amministrazione Pubblica)** con enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate.

6

- **Indicatori di risultato (piano)** finalizzato ad illustrare gli obiettivi della gestione, misurarne i risultati e monitorarne l'effettivo andamento. Il piano è parte integrante dei documenti di programmazione

7

- un sistema di contabilità finanziaria affiancato da uno di **contabilità economico-patrimoniale**

# Da dove si parte?



**Difformità negli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche**

**Difformità nelle anagrafiche contabili utilizzate per la produzione e l'elaborazione del bilancio**

**Regole e principi contabili tra loro non coerenti e assenza di un glossario che aiuti le amministrazioni in fase gestionale**

**Assenza di una contabilità economico-patrimoniale valida per l'insieme delle amministrazioni pubbliche**

# Da quale «labirinto» si vuole uscire?



Difficoltà nella comparazione tra i bilanci delle amministrazioni



Difficoltà nella produzione dei conti consolidati



Difficoltà in sede di raffronto tra le elaborazioni prodotte dal MEF e quelle di Istat e Banca d'Italia



Necessarie e dispendiose attività per portare a coerenza i diversi schemi contabili delle Amministrazioni attraverso lavori di riconciliazione ex post



## Con il principio della prevalenza della sostanza sulla forma ...guardiamo oltre



L'informazione contabile deve rappresentare in **modo veritiero** le operazioni che sono accadute durante l'esercizio.

Le rilevazioni contabili devono essere registrate **in conformità alla loro sostanza effettiva** e non a quella formale.

**La sostanza economica, finanziaria e patrimoniale** rappresenta **l'elemento prevalente** per la contabilizzazione e l'esposizione nei documenti del sistema di bilancio.

## Scopo dell'Armonizzazione sistemi contabili... *in sintesi*

Il processo d armonizzazione dei sistemi contabili di cui al d.lgs. 118/2011 introduce cambiamenti importanti che impattano sull'intero processo di programmazione finanziaria.



# Questioni Teoriche

*1.Armonizzazione, standardizzazione, unificazione: di cosa stiamo effettivamente parlando?*

*2.Può e in che misura il Post-NPM essere utilizzato come framework teorico di riferimento per interpretare o tentare di interpretare il processo di cambiamento in atto?*

# La dimensione scientifica del tema

## TEORIE INTERNAZIONALI

### 1. New Public Management:

Processo atto ad introdurre nel settore pubblico logiche e principi manageriali. Ha interessato anche il sistema contabile, spostando l'attenzione sulle osservazioni ex-post della gestione e sulla contabilità economico-patrimoniale.



Boston et al. (1996); Olson (1998); Hood (1991); Gruening (2001); Barzelay (2001); Pollit & Bockaert (2007), Christensen (2013).



Mussari (1994); Anselmi (1995); Marcon (1998); Meneguzzo (2001); Lega (2003).

### 2. Public Governance:

Spinge le PA al cambiamento implementando politiche improntate ad un virtuoso rapporto con l'ambiente esterno. Operativamente si traduce nell'adozione di soluzioni innovative di governo basate sulla cooperazione tra soggetti pubblici e privati.



Kooiman & Van Vliet (1993); Bekke et al. (1995); Rodhes (1996);  
Minogue et al. (1998); Bovaird & Loeffe (2007).



Meneguzzo (1997); Segatori (2002); Borgonovi (2004); Fattore (2009);  
Sancino (2010).



ECONOMICO-PATRIMONIALE



ARMONIZZAZIONE

# La dimensione scientifica del tema

TEORIE INTERNAZIONALI

## CONTABILITÀ ECONOMICO PATRIMONIALE

Dibattito sull'introduzione della contabilità-economico patrimoniale all'interno delle Pubbliche Amministrazioni.



Barret (1993); Evans (1995); Montesinos et al. (1995); Mellor (1996); Funnel & Cooper (1998); Guthrie (1998); Stanton & Stanton (1998); Monsen & Nasi (2000); Newberry (2002); Hodges & Mellet (2003); Carlin e Guthrie (2003).



Anselmi (2006); Anessi Pessina & Steccolini (2007); Lazzini (2008); Pezzani (2011).

# La dimensione scientifica del tema

## TEORIE INTERNAZIONALI

### ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Studi internazionali di tipo qualitativo/descrittivo per individuare le diversità contabili a livello Paese.



Avery & Anderson (1971); Choi e Mueller (1992); Lüder (1994); Chan (1994);

Vela & Fuertes (2000); Adam et al. (2011); Lapsley (2009); Jagalla et al. (2011).



Onesti (1995); Mussari (1995); Viganò (1996); Pavan (2008); Caperchione (2011).

Sviluppo di network internazionali con focus sulle analisi comparative dei Sistemi contabili nelle PA:

1. **CIGAR** - Comparative International Accounting Research
2. **IPMN** - International Public Management Network
3. Gruppo di studio sul **Public Sector Financial Management** costituito nell'ambito dell'EPGA - *European Group of Public Administration*

# *ARMONIZZAZIONE*

La parola “armonizzazione”, a prescindere dall’aggettivazione che ne qualifica lo scopo, implica la necessità di un impegno delle “parti” coinvolte a convergere verso soluzioni comuni, stante una situazione di diversità di comportamenti che è interesse reciproco doversi superare per favorire una maggiore comparabilità.

# *ARMONIZZAZIONE*

L'armonizzazione, richiedendo uno sforzo e un interesse comuni a tutti, definisce implicitamente anche il modo per attenuare le diversità.

Riconoscimento esplicito delle reciproche peculiarità come connotati culturali individuali conseguenti a differenziate situazioni di contesto economico, giuridico e sociale e impegno ad individuare soluzioni condivise.

# ARMONIZZAZIONE

- Tale orientamento è agli antipodi di quello riassumibile nel “*one size fits all*”, è significativamente diverso dall’approccio della collaborazione subordinata, è abbastanza coerente con i modelli decisionali ispirati al metodo dei successivi confronti limitati.
- Nell'armonizzazione è il processo che conta e non il progresso inteso nel tradizionale senso di progressivo avvicinarsi ad un traguardo.

# *STANDARDIZZAZIONE*

Pur muovendo da una medesima situazione di partenza, la disarmonia ovvero il riconoscimento della dissonanza, per risolvere il problema si lavora per determinare al più presto una soluzione, un punto di arrivo, un modello di riferimento, cioè uno standard, verso il quale tutti devono tendere e al quale tutti devono fare riferimento.

# *STANDARDIZZAZIONE*

Nella standardizzazione non conta il processo ma il progresso che richiede uno scopo, un obiettivo da raggiungere al termine di un percorso onde la distanza fra una data posizione e la “meta” definisce il gap da colmare che non è più fra le “parti” ma fra ciascuna di loro e il fine da raggiungere.

# *UN RAPIDO CONFRONTO*

## **Armonizzazione**

- ✓ Sforzo reciproco verso la consonanza.
- ✓ Valorizzazione delle differenze riconoscendo , di fatto, la validità delle ragioni dalle quali possono derivare.

## **Standardizzazione**

- ✓ Sforzo reciproco verso la consonanza.
- ✓ Annullamento delle differenze senza riconoscere, di fatto, la validità delle ragioni dalle quali possono derivare.

# *UNIFICAZIONE*

- ✓ L'unificazione, infine, è la standardizzazione spinta fino alle estreme conseguenze, cioè l'omologazione completa, il tentativo di annullare qualsiasi diversità.
- ✓ Unificare, significa rendere completamente identici tutti i profili della “materia” rispetto alla quale s'intendono superare le differenze riscontrate nei comportamenti delle “parti” interessate.

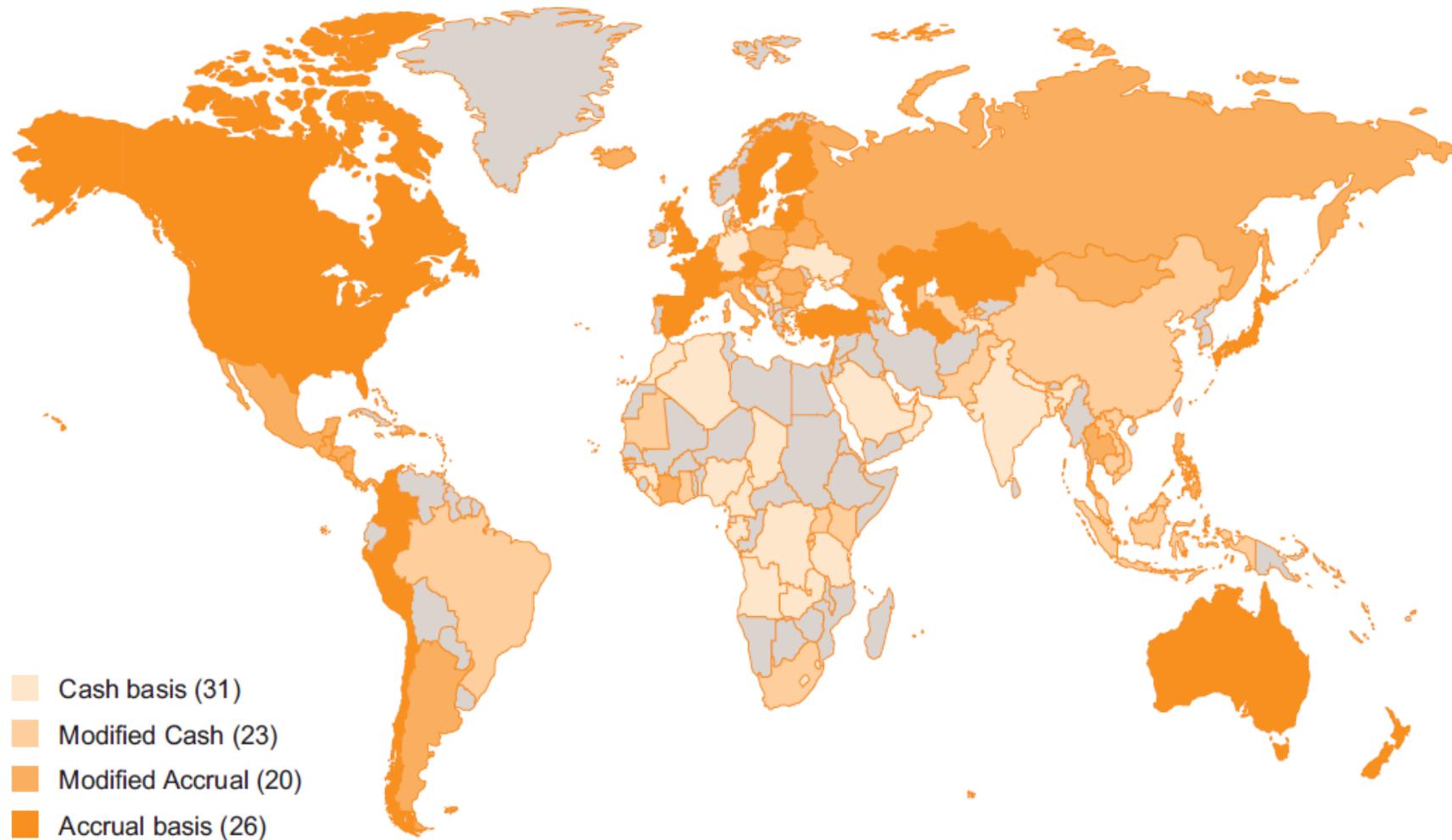
# *UNIFICAZIONE*

- ✓ In materia contabile, si richiede la completa uniformazione dei sistemi di contabilità e bilancio per tutte le aziende che si ritiene di dover coinvolgere nel processo in un dato spazio geografico.
- ✓ Ciò significa comuni schemi di bilancio, identici postulati e criteri di valutazione, ma anche unico piano dei conti di contabilità generale e, spesso, di contabilità analitica oltre che identiche regole di contabilizzazione dei fatti di gestione esterna e interna.
- ✓ In breve, la normalizzazione contabile.

# *UNIFICAZIONE*

Se osserviamo i criteri direttivi e i principi dettati dal D. Lgs. 118/2011 e da tutta la successiva produzione normativa non sussistono dubbi sul fatto che, nonostante la Costituzione si riferisca “solo” all'armonizzazione dei bilanci ed anche se la stessa dizione è utilizzata nel titolo del D. Lgs. 118/2011, R ed EL (ma in realtà tutte le AP nelle intenzioni legislative) sono avviate verso l'unificazione contabile.

**Figure 2: The government accounting landscape worldwide today**



### *3) I NUOVI SISTEMI CONTABILI*

Il titolo I del d. lgs. 118 del 2011 contiene i principi in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali.

L'esatta identificazione delle tipologie di soggetti giuridici che costituiscono enti ed organismi strumentali è rinviata a successivi decreti.

## **4) GLI STRUMENTI DELL'ARMONIZZAZIONE CONTABILE**

*Gli strumenti dell'armonizzazione dei sistemi contabili previsti dalle leggi n. 42/2009 e n. 196 sono:*

- 1. Regole contabili uniformi,*
- 2. Piano dei conti integrato,*
- 3. Schemi di bilancio comuni,*
- 4. Bilancio consolidato con i propri enti, aziende e società.*

# ***1. REGOLE CONTABILI UNIFORMI***

***Il decreto legislativo n. 118 del 2011 prevede che le amministrazioni pubbliche territoriali e i loro enti strumentali devono adeguarsi a regole contabili uniformi (art.3) definite attraverso principi contabili, :***

***1. principi contabili generali, intesi come enunciati molto sintetici (competenza, annualità, di universalità, integrità, specificazione, ecc.), che lasciano agli operatori il compito di individuarne le modalità di applicazione .***

# *1. REGOLE CONTABILI UNIFORMI*

*2. principi applicati, costituite da norme tecniche di dettaglio, di specificazione ed interpretazione delle norme contabili e dei principi generali, che svolgano una funzione di completamento del sistema generale e favoriscano comportamenti uniformi e corretti.*

*I principi applicati individuati riguardano:*

- la programmazione*
- la contabilità finanziaria*
- la contabilità economico patrimoniale*
- il bilancio consolidato*

# 1. REGOLE CONTABILI UNIFORMI

Principi generali e postulati uniformi d.lgs n. 118/2011, art. 3 e allegato 1

## I principi generali o postulati per gli enti territoriali

1. Tutti i principi riferiti ad un ordinamento contabile **costituiscono un sistema unitario.**
2. Essi rappresentano un **unico corpus** di principi contabili generali.
3. La loro **applicazione deve essere totale e coordinata.**
4. **Tutti** devono essere applicati e **non solo alcuni.**
5. Essi sono **complementari fra loro e convergenti** verso un'unica generale **finalità informativa.**
6. Essi garantiscono la **rappresentazione** contabile di bilancio **veritiera e corretta.**



# 1. REGOLE CONTABILI UNIFORMI



## Principi generali o postulati

1. integrità

2. correttezza

3. rilevanza

4. prudenza

5. costanza

6. neutralità

7. competenza  
finanziaria

8. veridicità

9. comprensibilità

10. flessibilità

11. coerenza

12. comparabilità

13. pubblicità

14. competenza  
economica

15. attendibilità

16. significatività

17. congruità

18. continuità

19. verificabilità

20. equilibrio

21. prevalenza della  
sostanza sulla forma

# 1. REGOLE CONTABILI UNIFORMI

*La CONTABILITA' FINANZIARIA costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione.*

*E' prevista l'adozione del bilancio finanziario annuale di competenza e di cassa (la legge n. 39 del 2011 ha soppresso il processo di riforma diretto all'adozione del bilancio di sola cassa) e di un bilancio pluriennale di competenza autorizzatorio.*

# 1. REGOLE CONTABILI UNIFORMI

## *La CONTABILITA'ECONOMICO-PATRIMONIALE*

*ha il fine di:*

- ✓ *rappresentare l'equilibrio economico tra le risorse economiche acquisite e quelle utilizzate, misurando i costi effettivi;*
- ✓ *costruire il conto del patrimonio, rilevando anche le variazioni patrimoniali (risultato gestione);*
- ✓ *elaborare il bilancio consolidato di ciascun ente con i propri enti, aziende e società.*

# *1. REGOLE CONTABILI UNIFORMI*

## *OBIETTIVI DEL NUOVO PRINCIPIO GENERALE DI COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA*

- ✓ conoscere i debiti effettivi delle PA;*
- ✓ evitare l'accertamento di entrate future e di impegni inesistenti;*
- ✓ favorire la modulazione dei debiti secondo gli effettivi fabbisogni;*
- ✓ avvicinare la competenza finanziaria alla competenza economica.*

# 1. REGOLE CONTABILI UNIFORMI

## *Competenza finanziaria vigente VS competenza finanziaria potenziata*

- *Per gli enti che adottano la contabilità finanziaria, le obbligazioni sono imputate all'esercizio finanziario in cui le obbligazioni sorgono.*
- *Il principio contabile generale n. 16 della competenza finanziaria, cd. potenziata, prevede che le obbligazioni siano registrate quando l'obbligazione sorge, con imputazione alle scritture contabili degli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile.*

# 1. REGOLE CONTABILI UNIFORMI

- *La contabilità economico patrimoniale è integrata, e non derivata, alla contabilità finanziaria.*
- *Le scritture di assestamento economico-patrimoniale di fine anno (di rettifica, integrazione e ammortamento dei costi rilevati nel corso dell'esercizio) sono autonome rispetto alla contabilità finanziaria.*

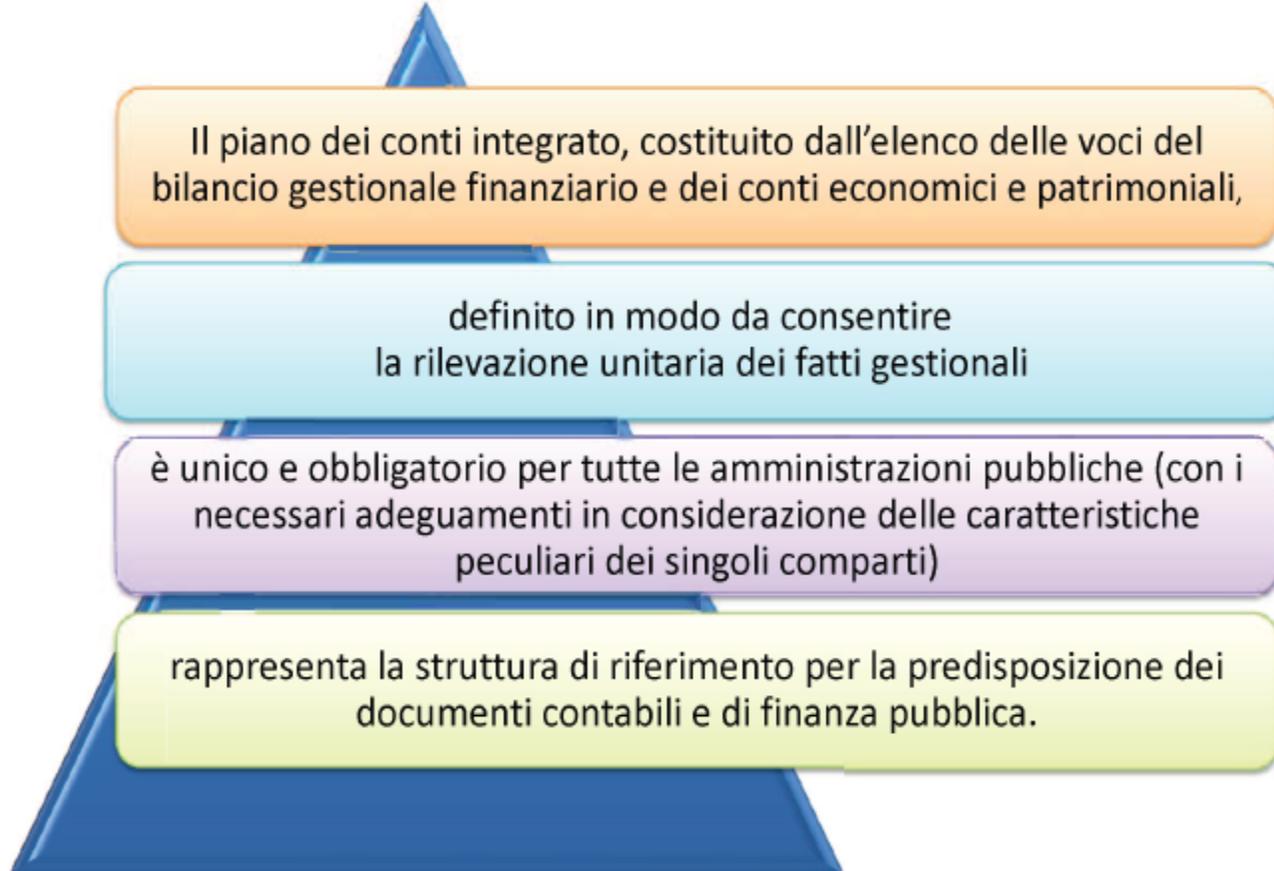
## *2. Piano dei conti integrato (art. 4)*

*Al fine di consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali nell'ambito delle rappresentazioni contabili, le amministrazioni di cui all'articolo 2, adottano il PIANO DEI CONTI INTEGRATO.*

*Il piano dei conti integrato, ispirato a comuni criteri di contabilizzazione, e' costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari:*

- del bilancio finanziario gestionale*
- dei conti economico-patrimoniali,*

# Il piano dei conti integrato



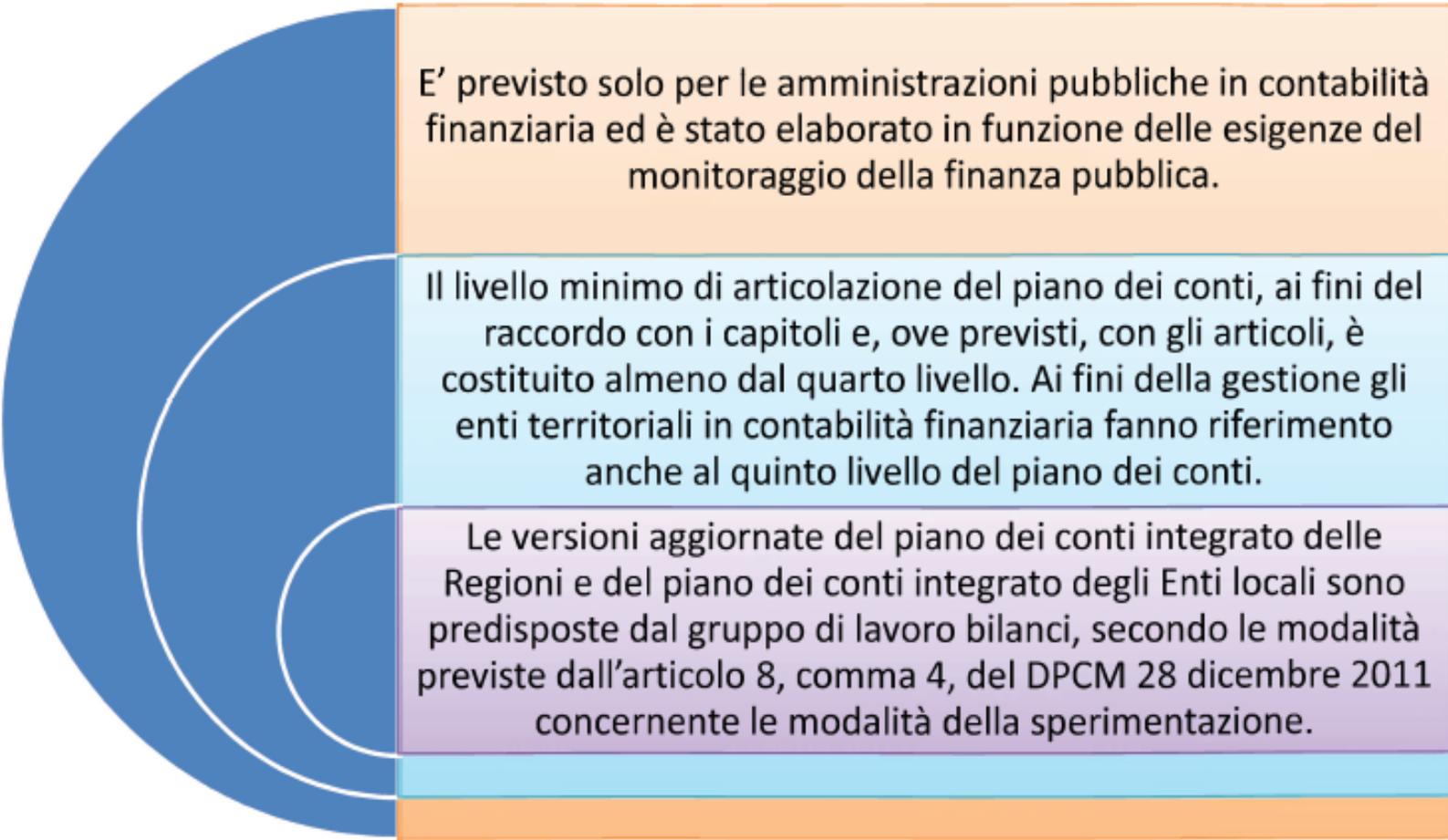
Il piano dei conti integrato, costituito dall'elenco delle voci del bilancio gestionale finanziario e dei conti economici e patrimoniali,

definito in modo da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali

è unico e obbligatorio per tutte le amministrazioni pubbliche (con i necessari adeguamenti in considerazione delle caratteristiche peculiari dei singoli comparti)

rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica.

# Il piano dei conti integrato

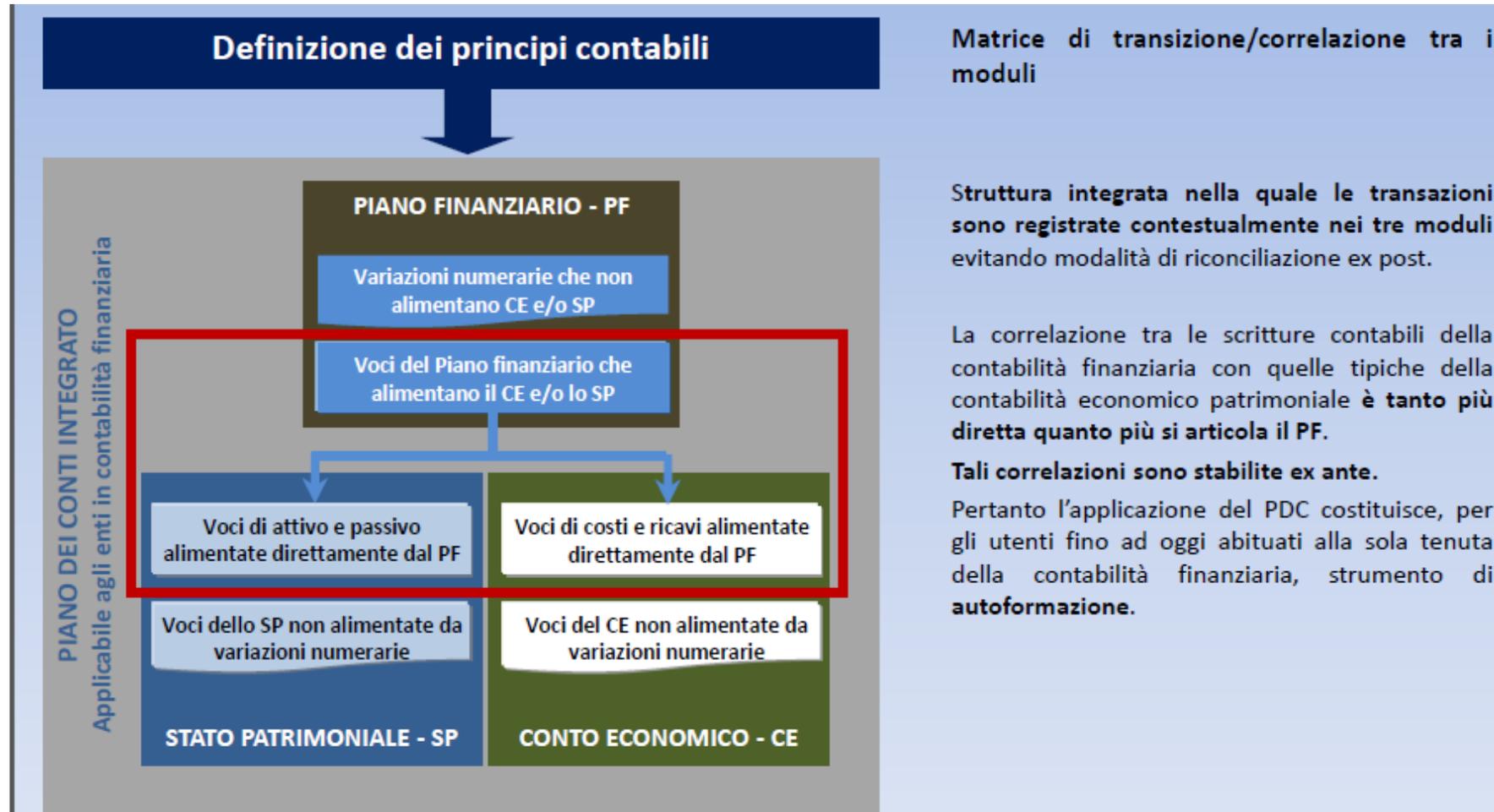
The diagram features a large blue semi-circle on the left side. To its right, there are three stacked rectangular boxes with different background colors: light orange at the top, light blue in the middle, and light purple at the bottom. The text is contained within these boxes. Below the purple box, there are two more horizontal bars, one light blue and one light orange, which do not contain text.

E' previsto solo per le amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria ed è stato elaborato in funzione delle esigenze del monitoraggio della finanza pubblica.

Il livello minimo di articolazione del piano dei conti, ai fini del raccordo con i capitoli e, ove previsti, con gli articoli, è costituito almeno dal quarto livello. Ai fini della gestione gli enti territoriali in contabilità finanziaria fanno riferimento anche al quinto livello del piano dei conti.

Le versioni aggiornate del piano dei conti integrato delle Regioni e del piano dei conti integrato degli Enti locali sono predisposte dal gruppo di lavoro bilanci, secondo le modalità previste dall'articolo 8, comma 4, del DPCM 28 dicembre 2011 concernente le modalità della sperimentazione.

# La struttura del piano dei conti integrato

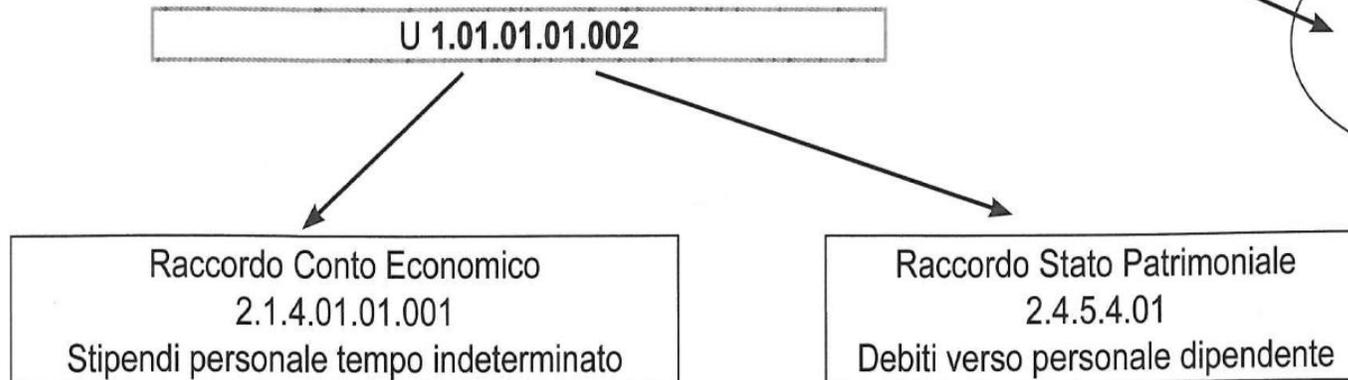


A titolo esemplificativo, la voce del piano finanziario relativo agli stipendi del personale a tempo indeterminato (U 1.01.01.01.002), nel momento di registrazione del costo, sarà correlato alla voce 2.1.4.01.01.001 del conto economico denominato “Stipendi personale a tempo indeterminato” e nello stato patrimoniale alla voce 2.4.5.4.01 “Debiti verso personale dipendente” cui seguirà, ulteriormente, una variazione nella liquidità dell’ente nel momento del pagamento.

Livello	Voce	Codice	Denominazione
I	Spese correnti	U 1.00.00.00.000	Titolo
II	Redditi lavoro dipendente	U 1.01.00.00.000	Macroaggregato
III	Retribuzioni lorde	U 1.01.01.00.000	Livello non denominato
IV	Retribuzioni in denaro	U 1.01.01.01.000	Capitolo
V	Stipendi personale a tempo indeterminato	U 1.01.01.01.002	Articolo

Raccordo con capitoli e articoli per BP e CC

Raccordo con capitoli e articoli per gestione



A titolo esemplificativo, la voce del piano finanziario relativo all'imposta municipale propria (E 1.01.01.14.001), nel momento di registrazione dell'entrata, sarà correlata alla voce 1.1.1.01.14.001 del conto economico denominato "Imposta municipale propria riscossa in via ordinaria attraverso altre forme" e nello stato patrimoniale alla voce 1.3.2.1.01 Crediti da tributi cui seguirà, ulteriormente, una variazione nella liquidità dell'ente nel momento dell'incasso.

Livello	Voce	Codice	Denominazione
I	Entrate correnti	E 1.00.00.00.000	Titolo
II	Tributi	E 1.01.00.00.000	Tipologia
III	Tributi diretti	E 1.01.01.00.000	Categoria
IV	IMU	E 1.01.01.14.000	Capitolo
V	IMU riscossa in via ordinaria	E 1.01.01.14.001	Articolo

Raccordo con capitoli e articoli per BP e CC

Raccordo con capitoli e articoli per gestione

E 1.01.01.14.001

Raccordo Conto Economico  
1.1.1.01.14.001  
Imposta municipale propria riscossa  
in via ordinaria

Raccordo Stato Patrimoniale  
1.3.2.1.01  
Crediti da tributi

### *3. Comuni schemi di bilancio*

*L'articolo 11 del decreto legislativo n. 118/2011 impone agli enti territoriali e ai loro enti strumentali in contabilità finanziaria, comuni schemi di bilancio:*

- ✓ finanziari (sia il bilancio annuale che pluriennale hanno natura autorizzatoria),*
- ✓ economici,*
- ✓ patrimoniali,*
- ✓ consolidati con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società e altri organismi controllati.*

### *3. Comuni schemi di bilancio*

## Il piano dei conti finanziario: la classificazione delle entrate

Nel bilancio di previsione annuale e pluriennale le entrate sono aggregate in titoli, tipologie e categorie:

**I TITOLI** rappresentano la fonte di provenienza delle entrate;

**LE TIPOLOGIE** individuano la natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte;

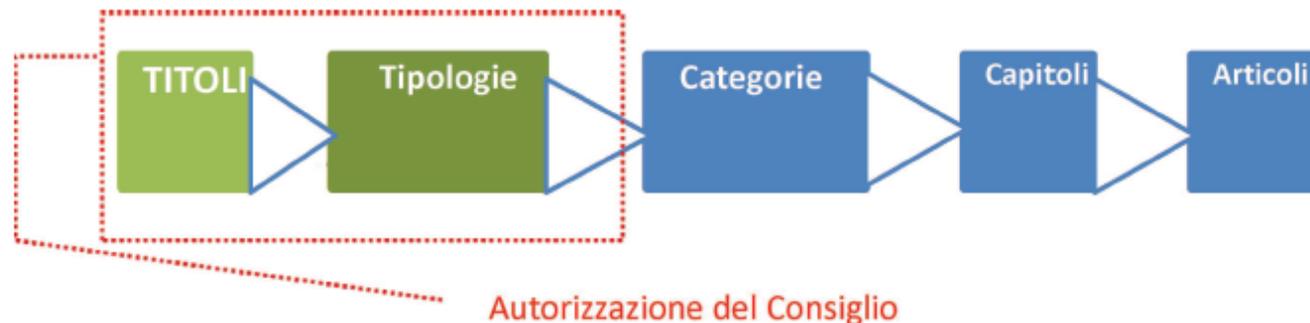
**LE CATEGORIE** dettagliano l'oggetto dell'entrata; nell'ambito di ciascuna categoria è data separata evidenza delle entrate non ricorrenti, eventualmente anche per quote.

### 3. Comuni schemi di bilancio

#### Il piano dei conti finanziario: la classificazione delle entrate

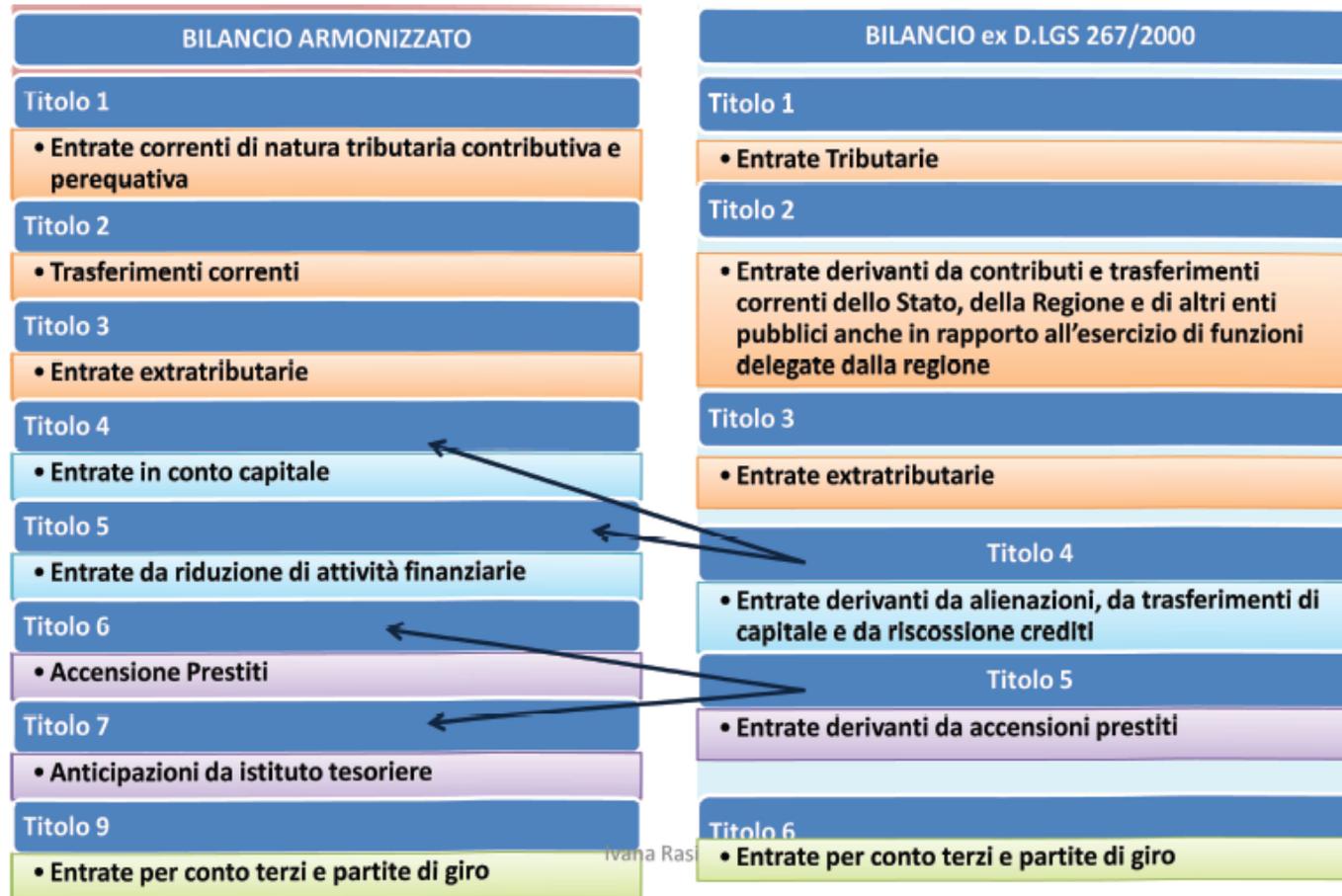
Ai fini della gestione (peg), e rendicontazione, le categorie possono essere ulteriormente articolate in capitoli e articoli.

L'unità elementare ai fini del voto sul bilancio è la tipologia:



### 3. Comuni schemi di bilancio

## Il piano dei conti finanziario: la classificazione delle entrate



### 3. Comuni schemi di bilancio

#### Entrate: piano dei conti integrato

	E	I	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	E.1.00.00.00.000
	E	II	Tributi	E.1.01.00.00.000
1	E	III	Imposte, tasse e proventi assimilati	E.1.01.01.00.000
	E	IV	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca)	E.1.01.01.03.000
	E	V	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.03.001
	E	V	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.03.002
2	E	IV	Imposta municipale propria	E.1.01.01.06.000
	E	V	Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.06.001
3	E	V	Imposte municipale propria riscosse a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.06.002
	E	IV	Imposta comunale sugli immobili (ICI)	E.1.01.01.08.000
	E	V	Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.08.001
	E	V	Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.08.002
	E	IV	Addizionale comunale IRPEF	E.1.01.01.16.000
	E	V	Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.16.001
	E	V	Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.16.002

### *3. Comuni schemi di bilancio*

## Il piano dei conti finanziario: la classificazione delle spese

**Art. 12 D. Lgs. 126/2014:**

***Omogeneità della classificazione delle spese***

Allo scopo di assicurare maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti il processo di allocazione delle risorse pubbliche e la destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, e al fine di consentire la confrontabilità dei dati di bilancio in coerenza con le classificazioni economiche e funzionali individuate dai regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, le amministrazioni pubbliche di cui all'art.2 adottano uno schema di bilancio articolato per missioni e programmi che evidenzia le finalità della spesa.

### *3. Comuni schemi di bilancio*

#### Il piano dei conti finanziario: la classificazione delle spese

La parte spesa del bilancio è articolata in missioni e programmi:

**MISSIONI:** rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali;

**PROGRAMMI:** esprimono aggregati omogenei di attività volte a definire gli obiettivi nell'ambito delle missioni.

### 3. Comuni schemi di bilancio

#### Il piano dei conti finanziario: la classificazione delle spese

BILANCIO ARMONIZZATO	BILANCIO ex D.LGS 267/2000
Titolo 1	Titolo 1
• Spese Correnti	• Spese Correnti
Titolo 2	Titolo 2
• Spese in conto capitale	• Spese in conto capitale
Titolo 3	Titolo 3
• Spese per incremento attività finanziarie	
Titolo 4	• Spese per rimborso prestiti
• Rimborso Prestiti	
Titolo 5	Titolo 4
• Chiusura anticipazioni ricevute da tesoriere	• Spese per partite di giro
Titolo 7	
• Spese per conto terzi e partite di giro	

### 3. Comuni schemi di bilancio

Il piano dei conti finanziario:  
la classificazione delle spese

L'unità di voto per l'approvazione del bilancio di previsione è costituita dai programmi.



Autorizzazione del Consiglio

## 4. Bilancio Consolidato

*La disomogeneità dei bilanci è determinata anche dal fenomeno delle esternalizzazioni, ossia dal trasferimento, attraverso contratti o convenzioni, dello svolgimento di funzioni, servizi e attività strumentali di propria competenza ad altri soggetti;*

*A causa dell'esternalizzazione i bilanci dei singoli enti possono fornire informazioni incomplete, non rappresentative delle attività e delle funzioni complessivamente svolte e, a parità di servizi resi alla collettività, presentano situazioni del tutto differenti.*

## 4. Bilancio Consolidato

- *attribuisce al bilancio consolidato l'obiettivo di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale e il risultato economico della complessiva attività svolta da un ente attraverso le proprie articolazioni organizzative, i suoi enti strumentali e le sue società controllate e partecipate;*
- *fa riferimento alla definizione di controllo di "diritto", di "fatto" e "contrattuale" (la cd. influenza dominante).*

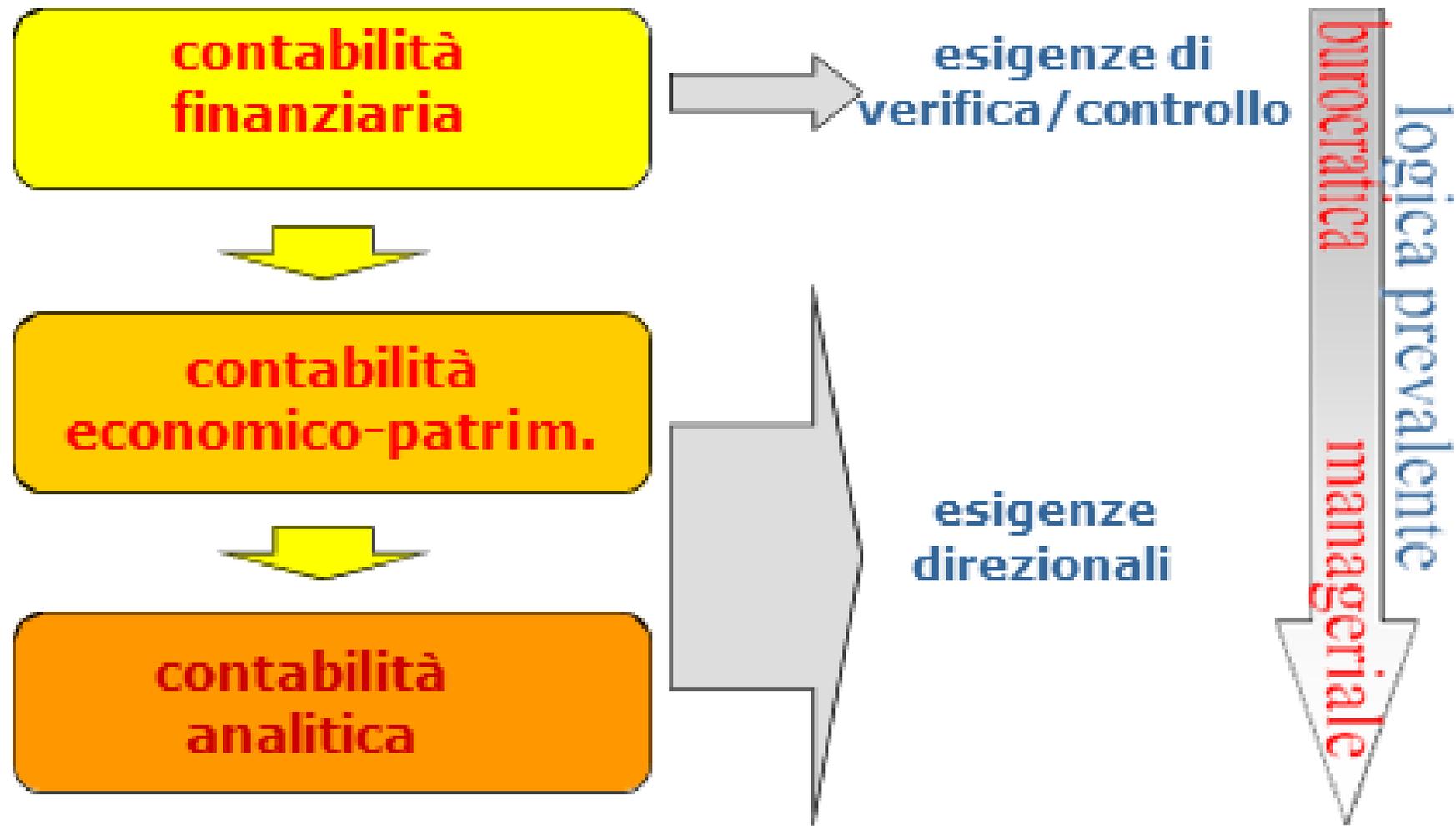
## 4. Bilancio Consolidato

*IL GRUPPO AMMINISTRAZIONE PUBBL. è costituito dai suoi:*

- *ORGANISMI STRUMENTALI (le istituzioni);*
- *ENTI STRUMENTALI CONTROLLATI, enti, fondazioni e aziende controllate;*
- *ENTI STRUMENTALI PARTECIPATI, enti, fondazioni e aziende partecipate ma non controllate*
- *SOCIETA' CONTROLLATE (definizione corrispondente a quella civilistica);*
- *SOCIETA' PARTECIPATE, (in sperimentazione e in fase di avvio della riforma) società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali della capo gruppo, indipendentemente dalla quota di partecipazione.*

# **LA PROGRAMMAZIONE**

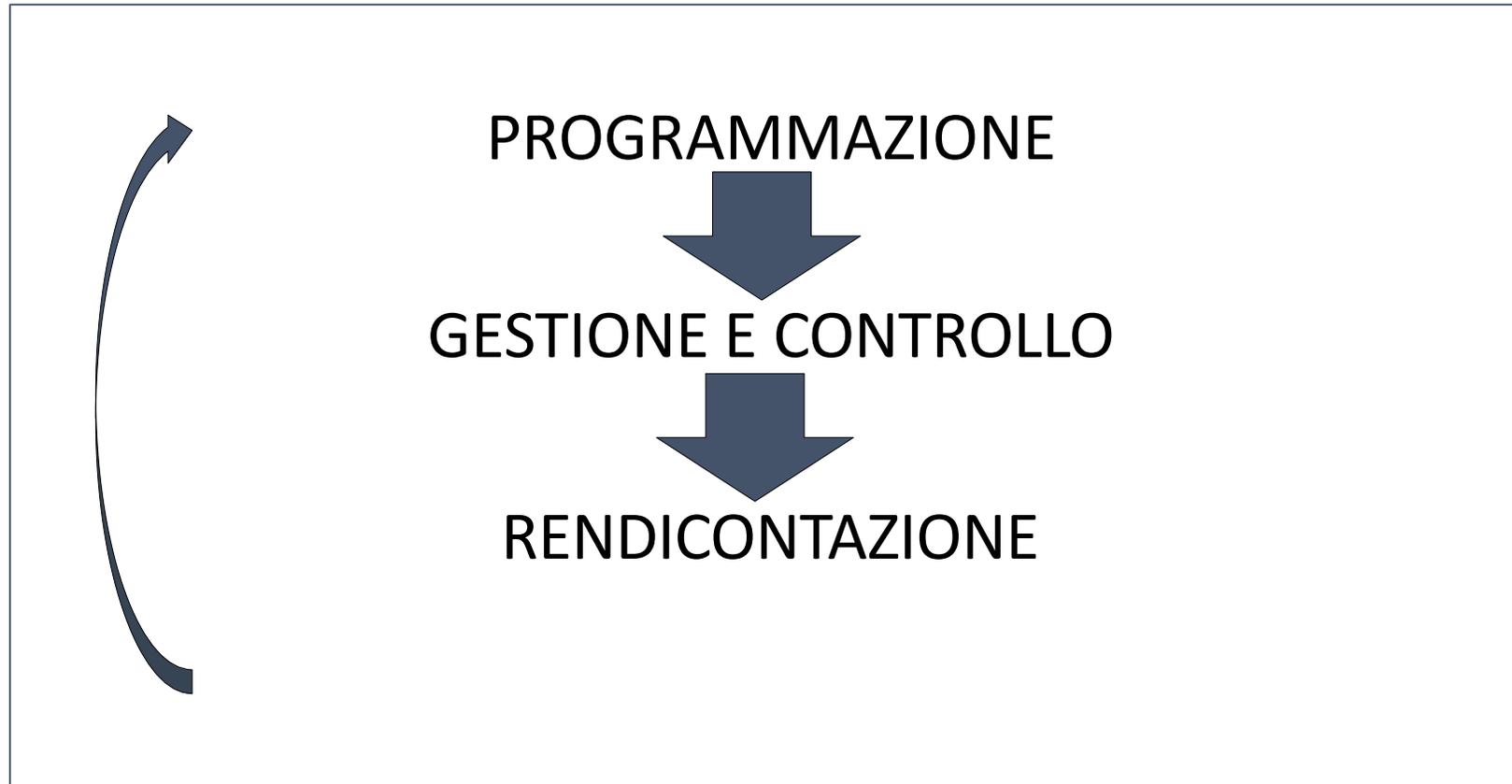
# Il sistema informativo-contabile



# Principali differenze tra contabilità e bilancio delle aziende e degli Enti Locali

<i>caratteri</i>	<i>contabilità finanziaria</i>	<i>contabilità generale</i>	<i>contabilità analitica</i>
<i>momenti di riferimento</i>	preventivo e consuntivo	consuntivo	preventivo e consuntivo
<i>oggetti osservati</i>	operazioni di gestione esterna	operazioni di gestione esterna e interna	operazioni di gestione interna
<i>ambiti osservati</i>	gestione complessiva e sue disarticolazioni	gestione complessiva	singoli ambiti operativi e organizzativi
<i>valori rilevati</i>	finanziari	finanziari ed economici	economici
<i>classificazioni e dei valori</i>	per origine e per destinazione	per origine	per origine e per destinazione
<i>obbligatorietà</i>	obbligatoria e rigidamente regolamentata	obbligatoria solo i referti periodici	ampiamente discrezionale
<i>metodologia di rilevazione</i>	contabile	contabile (se attivata)	contabile e/o extra-contabile
<i>principale finalità</i>	correttezza amministrativa	conoscenza dello stato di salute dell'ente	supporto decisionale strategico e operativo

# LA GESTIONE CONTABILE DEGLI ENTI LOCALI



## **RIFERIMENTI NORMATIVI:**

- Titolo III – Parte II<sup>^</sup> del T.U.E.L. 18 agosto 2000, n. 267
- Ordinamento Contabile: D.Lgs.118/2011 come modificato dal D.Lgs.126/2014  
(principi contabili allegati)

Un elemento fondamentale per lo sviluppo di un efficiente **controllo di gestione** negli **enti locali** è la **programmazione**.

La **programmazione** negli **enti locali**, se fatta in maniera corretta e ponderata, rende l'azione di monitoraggio del **controllo di gestione** molto più fluida e meno complicata.

Questo permette di evitare molto spesso di dover intervenire con azioni correttive pesanti da parte dell'amministrazione.

Vien da sé pensare che la **programmazione** negli **enti locali** sia un pilastro imprescindibile per un efficace ed efficiente **controllo di gestione**.

*IL **DUP** costituisce il presupposto necessario di tutti gli altri strumenti di **programmazione**.*

# DOCUMENTI di PROGRAMMAZIONE

DAL 2016

## DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE (D.U.P.)

Il DUP è lo strumento che permette l'attività di guida strategica ed operativa degli enti locali

Comprendente:

- PIANO TRIENNALE DEI LAVORI PUBBLICI
- PIANO DELLE ALIENAZIONI E VALORIZZAZIONI
- PROGRAMMAZIONE DEL PERSONALE
- ALTRI STRUMENTI DI PROGRAMMAZIONE

BILANCIO a valenza TRIENNALE

## **P.E.G.**

### **(Piano Esecutivo di Gestione)**

Articolato per CAPITOLI di ENTRATA e di SPESA

APPROVATO DALLA GIUNTA,  
entro 20 gg dall'approvazione del Bilancio:

Obiettivi operativi e risorse da assegnare ai Dirigenti, competenti della gestione

# IL PRINCIPIO DELLA PROGRAMMAZIONE

**Il D.Lgs.126/2014 ha riscritto l'art.151 del D.Lgs.267/2000 (T.U.E.L.)**

«Art. 151. (Principi generali). –

Gli enti locali ispirano la propria gestione al **principio della programmazione.**

**A tal fine** presentano il **Documento unico di programmazione** entro il 31 luglio di ogni anno e il bilancio di previsione finanziario entro il 31 dicembre, riferiti ad un orizzonte temporale almeno triennale.

# IL PRINCIPIO DELLA PROGRAMMAZIONE

Il DUP precede (non solo temporalmente) il bilancio di previsione.

Il DUP contiene la **visione complessiva dell'amministrazione**, espressa attraverso le "politiche" e i progetti, mentre il bilancio di previsione è "soltanto" la rappresentazione dei flussi finanziari in entrata e in uscita.

# IL PRINCIPIO DELLA PROGRAMMAZIONE

Il D.U.P. segue un percorso di definizione distinto rispetto a quello del bilancio di previsione finanziario

**Il DUP è il presupposto fondamentale  
per la definizione del bilancio stesso e di tutti gli altri  
strumenti di programmazione**

Attraverso l'attività di programmazione, le amministrazioni concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale.

## I caratteri qualificanti della programmazione

I caratteri qualificanti della programmazione propri dell'ordinamento finanziario e contabile delle amministrazioni pubbliche, sono:

- a) la **valenza pluriennale** del processo;
- b) la **lettura non solo contabile** dei documenti nei quali le decisioni politiche e gestionali trovano concreta attuazione;
- c) la **coerenza ed interdipendenza** dei vari strumenti della programmazione.

## **Gli strumenti di programmazione degli enti locali sono:**

- a) il **Documento unico di programmazione (DUP)**, presentato al Consiglio, entro il 31 luglio di ciascun anno, per le conseguenti deliberazioni;
- b) l'eventuale **nota di aggiornamento del DUP**, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni;
- c) lo **schema di bilancio di previsione finanziario**, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno.;
- d) **Il piano esecutivo di gestione e delle performances** approvato dalla Giunta entro 20 giorni dall'approvazione del bilancio ;

## PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO CONCERNENTE LA PROGRAMMAZIONE DI BILANCIO

- f) **Il piano degli indicatori di bilancio** presentato al Consiglio unitamente al bilancio di previsione e al rendiconto;
- g) **lo schema di delibera di assestamento del bilancio**, comprendente lo stato di attuazione dei programmi e il controllo della salvaguardia degli equilibri di bilancio, da presentare al Consiglio entro il 31 luglio di ogni anno;
- h) **le variazioni di bilancio**;
- i) **lo schema di rendiconto sulla gestione**, che conclude il sistema di bilancio dell'ente, da approvarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento

# IL DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE

Il DUP è lo strumento che permette l'attività di guida strategica ed operativa degli enti locali e consente di fronteggiare in modo permanente, sistemico e unitario le discontinuità ambientali e organizzative.

Il **DUP** costituisce, nel rispetto del principio del coordinamento e coerenza dei documenti di bilancio, il **presupposto necessario di tutti gli altri documenti di programmazione.**

# IL DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE

Art. 151. (Principi generali). - 1. Gli enti locali ispirano la propria gestione al **principio della programmazione.** ....Comma 2 –

## **Il DUP si compone di due sezioni:**

-**la Sezione Strategica (SeS)** con orizzonte temporale di riferimento pari a quello del mandato amministrativo.

-**la Sezione Operativa (SeO)**, di valenza pari a quella del bilancio di previsione.

.

# IL DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE

La **Sezione Strategica** ha la sua finalità è quella di sviluppare e concretizzare le linee **programmatiche** di mandato.

La Sezione Strategica deve individuare gli indirizzi strategici e definendone gli obiettivi da perseguire entro la fine del mandato.

La **Sezione Operativa** costituisce lo strumento di supporto del processo di previsione definito sulla base degli indirizzi generali e degli obiettivi strategici prefissati dalla *SeS*.

Molto più semplicemente è bene sapere che la *SeO* ha lo scopo di convertire in numeri i contenuti esposti nella *SeS*.

.

# **IL PIANO ESECUTIVO DI GESTIONE P.E.G.**

# IL PIANO ESECUTIVO DI GESTIONE

Il piano esecutivo di gestione (PEG) è il documento che permette di declinare in maggior dettaglio la programmazione operativa contenuta nell'apposita Sezione del Documento Unico di Programmazione (DUP).

I contenuti del PEG, fermi restando i vincoli posti con l'approvazione del bilancio di previsione, sono la risultante di un processo iterativo e partecipato che coinvolge la Giunta e la dirigenza dell'ente.

Il PEG rappresenta lo strumento attraverso il quale si guida la relazione tra organo esecutivo e responsabili dei servizi.

Tale relazione è finalizzata alla definizione degli obiettivi di gestione, alla assegnazione delle risorse necessarie al loro raggiungimento e alla successiva valutazione.

# IL PIANO ESECUTIVO DI GESTIONE

## **Il piano esecutivo di gestione:**

- è redatto per **competenza e per cassa** con riferimento al primo esercizio
- **è redatto per competenza con riferimento agli esercizi successivi al primo;**
- ha natura previsionale e finanziaria;
- ha contenuto programmatico e contabile;
- può contenere dati di natura extracontabile;
- **ha carattere autorizzatorio**, poiché definisce le linee guida espresse dagli amministratori rispetto all'attività di gestione dei responsabili dei servizi e poiché le previsioni finanziarie in esso contenute costituiscono limite agli impegni di spesa assunti dai responsabili dei servizi;
- **ha un'estensione temporale pari a quella del bilancio di previsione;**
- ha rilevanza organizzativa, in quanto distingue le responsabilità di indirizzo, gestione e controllo ad esso connesse.

# IL PIANO ESECUTIVO DI GESTIONE

- **Il piano dettagliato degli obiettivi** di cui all'articolo 108, comma 1, del TUEL e **il piano della performance** di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, **sono unificati organicamente nel piano esecutivo di gestione.**
- Il PEG facilita la valutazione della fattibilità tecnica degli obiettivi definiti a livello politico orientando e guidando la gestione, grazie alla definizione degli indirizzi da parte dell'organo esecutivo, e responsabilizza sull'utilizzo delle risorse e sul raggiungimento dei risultati.
- **Inoltre costituisce un presupposto del controllo di gestione e un elemento portante dei sistemi di valutazione.**

## **Il PEG assicura un collegamento con:**

- la struttura organizzativa dell'ente, tramite l'individuazione dei responsabili della realizzazione degli obiettivi di gestione;
- gli obiettivi di gestione, attraverso la definizione degli stessi e degli indicatori per il monitoraggio del loro raggiungimento;
- le entrate e le uscite del bilancio attraverso l'articolazione delle stesse al quarto livello del piano finanziario;
- le dotazioni di risorse umane e strumentali, mediante l'assegnazione del personale e delle risorse strumentali.

# IL PIANO ESECUTIVO DI GESTIONE

Gli **“obiettivi di gestione”** costituiscono il risultato atteso verso il quale indirizzare le attività e coordinare le risorse nella gestione dei processi di erogazione di un determinato servizio.

Le attività devono necessariamente essere poste in termini di **obiettivo** e contenere una precisa ed esplicita indicazione circa il risultato da raggiungere.

La struttura del PEG deve essere predisposta in modo tale da rappresentare la struttura organizzativa dell'ente per centri di responsabilità individuando per ogni obiettivo o insieme di obiettivi appartenenti allo stesso programma **un unico dirigente responsabile**.

# IL PIANO ESECUTIVO DI GESTIONE

Gli obiettivi gestionali, per essere definiti, necessitano di un idoneo strumento di misurazione individuabile negli **indicatori**.

Essi consistono in parametri gestionali considerati e definiti a preventivo, ma che poi dovranno trovare confronto con i dati desunti, a consuntivo, dall'attività svolta.

**Il PEG deve essere approvato dalla Giunta contestualmente all'approvazione del bilancio di previsione.**

**TUEL - Art.169 –**  
**ENTRO 20 GG DALL'APPROVAZIONE DEL BILANCIO**

# **IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO**

## La competenza finanziaria potenziata

Con la competenza potenziata il rendiconto degli enti locali riacquista la fondamentale funzione conoscitiva che caratterizza i documenti contabili:

➤ gli accertamenti, gli impegni ed i residui rappresentano solo crediti e debiti dell'ente "scaduti";

## 1) IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

*Il fondo pluriennale vincolato è stato istituito per rappresentare contabilmente la copertura finanziaria di spese impegnate nel corso dell'esercizio e imputate agli esercizi successivi, costituita da entrate accertate e imputate nel corso del medesimo esercizio in cui è registrato l'impegno.*

*Il fondo pluriennale vincolato è lo strumento che gestisce e rappresenta contabilmente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione delle risorse e il loro effettivo impiego, nei casi in cui le entrate vincolate e le correlate spese, sono accertate e impegnate nel corso del medesimo esercizio e imputate a esercizi differenti.*

## 1) IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

- *Le entrate vincolate destinate alla copertura di spese impegnate e imputate agli esercizi successivi sono rappresentate nel fondo pluriennale vincolato.*
- *Le entrate vincolate destinate alla copertura di spese non ancora impegnate (in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate) sono rappresentate contabilmente nella quota vincolata del risultato di amministrazione.*

## 1) IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

Princ.cont.applic.Cont.Fin. - punto 5.4:

Fondo Pluriennale Vincolato *“saldo finanziario, costituito da **risorse già accertate** destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell’ente **già impegnate**, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l’entrata”.*

### **DISTINTO IN 2 QUOTE:**

- per finanziamento spese correnti
- per finanziamento spese di investimento

## IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO: un esempio

In sede di programmazione per l'esercizio x, il Comune decide di realizzare una scuola del costo complessivo di 450 e di finanziarla con alienazioni patrimoniali da perfezionare nell'anno x stesso.

La costruzione della scuola richiederà 2 anni di lavori (x+1 e x+2):

- l'anno x sarà dedicato alla progettazione della spesa e alla definizione della gara di appalto, con una spesa complessiva di 100;
- la spesa per la costruzione della scuola sarà distribuita nel biennio x+1/x+2, in ragione del cronoprogramma: 150 per l'esercizio x+1 e 200 per l'esercizio x+2.

ESERCIZIO X			
ENTRATA	Importo	SPESA	Importo
Alienazione immobile Y	450	Progettazione scuola	100
		<b>Fondo pluriennale vincolato</b>	<b>350</b>
Totale entrata	450	Totale spesa	450
ESERCIZIO X+1			
ENTRATA	Importo	SPESA	Importo
<b>Utilizzo fondo pluriennale vincolato</b>	<b>350</b>	Realizzazione scuola	150
		<b>Fondo pluriennale vincolato</b>	<b>200</b>
Totale entrata	350	Totale spesa	350
ESERCIZIO X+2			
ENTRATA	Importo	SPESA	Importo
<b>Utilizzo fondo pluriennale vincolato</b>	<b>200</b>	Realizzazione scuola	200
Totale entrata	200	Totale spesa	200

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO: ANNO 200X

<b>MISSIONI E PROGRAMMI</b>		<b>Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 200X-1</b>	<b>Spese impegnate negli esercizi precedenti con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato e imputate all'esercizio 200X</b>	<b>Quota del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 200X-1 non destinata ad essere utilizzata nell'esercizio 200X e rinviata all'esercizio 200X+1 e successivi</b>
		<i>(a)</i>	<i>(b)</i>	<i>(c) = (a) - (b)</i>
<b>04</b>	<b>MISSIONE 4 – Istruzione e diritto allo studio</b>			
01	Istruzione prescolastica	0	0	0
	<b>TOTALE</b>	0	0	0

<b>MISSIONI E PROGRAMMI</b>		<b>Spese che si prevede di impegnare nell'esercizio 200X, con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato con imputazione agli esercizi :</b>				<b>Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 200X</b>
		<b>200X+1</b>	<b>200X+2</b>	<b>Anni successivi</b>	<b>Imputazione non ancora definita</b>	
		<i>(d)</i>	<i>(e)</i>	<i>(f)</i>	<i>(g)</i>	<i>(h) = (c)+(d)+(e)+(f)+(g)</i>
<b>04</b>	<b>MISSIONE 4 – Istruzione e diritto allo studio</b>					
01	Istruzione prescolastica	150	200	0	0	350
	<b>TOTALE</b>					

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO: ANNO 200X+1

<b>MISSIONI E PROGRAMMI</b>		Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio <b>200X</b>	Spese impegnate negli esercizi precedenti con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato e imputate all'esercizio <b>200X+1</b>	Quota del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio <b>200X</b> non destinata ad essere utilizzata nell'esercizio <b>200X+1</b> e rinviata all'esercizio <b>200X+2</b> e successivi
		<i>(a)</i>	<i>(b)</i>	<i>(c) = (a) - (b)</i>
<b>04</b>	<b>MISSIONE 4 – Istruzione e diritto allo studio</b>			
01	Istruzione prescolastica	350	150	200
	<b>TOTALE</b>	0	0	0

MISSIONI E PROGRAMMI		Spese che si prevede di impegnare nell'esercizio <b>200X+1</b> , con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato con imputazione agli esercizi :				Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio <b>200X+1</b>
		<b>200X+2</b>	<b>200X+3</b>	Anni successivi	Imputazione non ancora definita	
		<i>(d)</i>	<i>(e)</i>	<i>(f)</i>	<i>(g)</i>	<i>(h) = (c)+(d)+(e)+(f)+(g)</i>
<b>04</b>	<b>MISSIONE 4 – Istruzione e diritto allo studio</b>					
01	Istruzione prescolastica	200	0	0	0	200
	<b>TOTALE</b>					

## IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO: le variazioni

Il nuovo cronoprogramma comporta uno slittamento dei lavori dall'esercizio x+1 all'esercizio x+2. Nell'esercizio x+1 la quota di spesa esigibile scende da 150 a 50 e nell'esercizio successivo la quota esigibile sale da 200 a 300.

### SITUAZIONE ORIGINARIA

ESERCIZIO X			
ENTRATA	Importo	SPESA	Importo
Alienazione immobile Y	450	Progettazione scuola	100
		<b>FPV</b>	<b>350</b>
Totale entrata	450	Totale spesa	450
ESERCIZIO X+1			
ENTRATA	Importo	SPESA	Importo
Utilizzo fondo pluriennale vincolato	350	Realizzazione scuola	150
		<b>FPV</b>	<b>200</b>
Totale entrata	350	Totale spesa	350
ESERCIZIO X+2			
ENTRATA	Importo	SPESA	Importo
Utilizzo fondo pluriennale vincolato	200	Realizzazione scuola	200
Totale entrata	200	Totale spesa	200

### VARIAZIONI CRONOPROGRAMMA

ESERCIZIO X			
ENTRATA	Importo	SPESA	Importo
Alienazione immobile Y	450	Progettazione scuola	100
		<b>FPV</b>	<b>350</b>
Totale entrata	450	Totale spesa	450
ESERCIZIO X+1			
ENTRATA	Importo	SPESA	Importo
Utilizzo FPV	350	Realizzazione scuola	150- 100 = 50
		<b>FPV</b>	<b>200+ 100 = 300</b>
Totale entrata	350	Totale spesa	350
ESERCIZIO X+2			
ENTRATA	Importo	SPESA	Importo
Utilizzo FPV	200 + 100 = 300	Realizzazione scuola	200 + 100 = 300
Totale entrata	300	Totale spesa	300

**IL FONDO**  
**CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'**

**(F.C.D.E.)**

# FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

Sono accertate per intero anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale:

- Sanzioni amministrative al codice della strada;
- Oneri di urbanizzazione;
- I proventi derivanti dalla lotta all' evasione.



FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

# FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'



## Il principio della competenza finanziaria c.d. "potenziata"

*Il fondo crediti di dubbia esigibilità*

"Accantonamento  
al crediti di dubbia esigibilità"  
in sede  
preventiva

Avviene in base

- Dimensione stanziamenti crediti
- Natura dei crediti
- Andamento delle riscossioni negli ultimi
- 5 esercizi (**media incassi e accertamenti per ogni tipologia di entrata**)

### **MEDIA:**

- Media aritmetica;
- rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno ponderati con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio - rispetto alla sommatoria degli accertamenti di ciascuna anno ponderati con i medesimi pesi indicati per gli incassi;
- media ponderata del rapporto tra incassi e accertamenti registrato in ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio.



L'ammontare complessivo  
del fondo in sede  
di rendiconto

Ottenuto

**Residui  
attivi**

X

Media dell'incidenza degli  
accertamenti non riscossi  
sui ruoli o sugli strumenti coattivi  
ultimi 5 esercizi

# FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

Prospetto dimostrativo della quantificazione, da presentare a livello di TIPOLOGIA di entrata

E' facoltà dell' Ente determinare il F.C.D.E. anche ad un livello di Piano dei conti inferiore (singolo Capitolo di Entrata), ma la quantificazione va rendicontata a livello di tipologia sulla base dell' apposito prospetto

L' ENTE E' LIBERO di individuare quali siano le entrate di dubbia esigibilità, su cui quantificare il Fondo, distinguendole da quelle certe, e motivando la scelta.

### **13.1 La determinazione del Fondo svalutazione crediti**

Le fasi che contraddistinguono la determinazione del Fondo svalutazione crediti sono:

- a) individuazione delle categorie di entrate che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione;
- b) calcolo della percentuale di incasso;
- c) determinazione del Fondo svalutazione crediti.

### **13.2 Individuazione delle categorie di entrate che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione (Fase 1)**

La scelta del livello di analisi delle categorie di entrate che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione, per il momento, è lasciata al singolo ente (almeno a livello di tipologia, ma ciascun ente può fare riferimento anche alle categorie o al capitolo).

Non richiedono l'accantonamento al Fondo svalutazione crediti:

- a) i trasferimenti da altre amministrazioni pubbliche, in quanto destinate ad essere accertate a seguito dell'assunzione dell'impegno da parte dell'amministrazione erogante;
- b) i crediti assistiti da fidejussione;
- c) le entrate tributarie che, sulla base dei nuovi principi, sono accertate per cassa.

Con riferimento alle entrate che l'ente non considera di dubbia e difficile esazione, per le quali non è costituito il Fondo svalutazione crediti, è necessario dare adeguata illustrazione nella Relazione al bilancio.

### 13.4 Determinazione del Fondo svalutazione crediti (Fase 3)

Il Fondo svalutazione crediti dell'esercizio è determinato applicando all'importo complessivo degli stanziamenti di ciascuna delle entrate di cui alla Fase 1) una percentuale pari al complemento a 100 delle medie di cui alla Fase 2).

È possibile effettuare svalutazioni di importo maggiore, dandone adeguata motivazione nella relazione al bilancio.

Tabella – Calcolo con il primo metodo: media semplice

Periodo	Importo accertato competenza	Incassi Cp+RS	% riscosso (Incassi/acc.to)	Media semplice % riscosso	% non riscosso
	(A)	(B)	C= B/A	D = C/5	E = 100-D
2009	75.456,00	43.161,00	57,20		
2010	79.702,00	51.852,00	65,06		
2011	97.835,00	49.331,00	50,42	<b>59,06</b>	<b>40,94</b>
2012	60.867,00	37.851,00	62,19		
2013	136.888,00	82.722,00	60,43		
	450.748,00	264.917,00	295,30		

### 13.4 Determinazione del Fondo svalutazione crediti (Fase 3)

Il Fondo svalutazione crediti dell'esercizio è determinato applicando all'importo complessivo degli stanziamenti di ciascuna delle entrate di cui alla Fase 1) una percentuale pari al complemento a 100 delle medie di cui alla Fase 2).

È possibile effettuare svalutazioni di importo maggiore, dandone adeguata motivazione nella relazione al bilancio.

Tabella – Calcolo con il primo metodo: media semplice

Periodo	Importo accertato competenza	Incassi Cp+RS	% riscosso (Incassi/acc.to)	Media semplice % riscosso	% non riscosso
	(A)	(B)	C= B/A	D = C/5	E = 100-D
2009	75.456,00	43.161,00	57,20		
2010	79.702,00	51.852,00	65,06		
2011	97.835,00	49.331,00	50,42	<b>59,06</b>	<b>40,94</b>
2012	60.867,00	37.851,00	62,19		
2013	136.888,00	82.722,00	60,43		
	450.748,00	264.917,00	295,30		

Tabella – Calcolo con il secondo metodo: rapporto sommatoria ponderata

Periodo	Coeff. ponderazione	Importo accertato competenza	Accertamenti ponderati	Incassi Cp+RS	Incassi ponderati	% media riscosso	% non riscosso
	(A)	(B)	$C = B \cdot A$	(D)	$E = D \cdot A$	$F = E / C \cdot 100$	$G = 100 - F$
2009	0,10	75.456,00	7.545,60	43.161,00	4.316,10		
2010	0,10	79.702,00	7.970,20	51.852,00	5.185,20		
2011	0,10	97.835,00	9.783,50	49.331,00	4.933,10	<b>59,92</b>	<b>40,08</b>
2012	0,35	60.867,00	21.303,45	37.851,00	13.247,85		
2013	0,35	136.888,00	47.910,80	82.722,00	28.952,70		
		450.748,00	94.513,55	264.917,00	56.634,95		

Tabella – Calcolo con il terzo metodo: media ponderata rapporto

Periodo	Coeff. ponderazione	Importo accertato competenza	Incassi Cp+RS	Incassi/ accertamenti ponderati	% media riscosso	% non riscosso
	(A)	(B)	(C)	$D = C / B \cdot A$	$E = D / A$	$F = 100 - E$
2009	0,10	75.456,00	43.161,00	5,72		
2010	0,10	79.702,00	51.852,00	6,51		
2011	0,10	97.835,00	49.331,00	5,04	<b>60,18</b>	<b>39,82</b>
2012	0,35	60.867,00	37.851,00	21,77		
2013	0,35	136.888,00	82.722,00	21,15		
	1,00	450.748,00	264.917,00	60,18		

Al bilancio di previsione sperimentale è allegato un prospetto (Allegato 7-f) con l'indicazione della composizione del Fondo svalutazione crediti complessivo.

Supponendo che:

- l'ente opti per il metodo della media semplice;
- i dati esposti negli esempi precedenti si riferiscano alle sanzioni del codice della strada;

lo stralcio di prospetto inerente al Fondo svalutazione crediti da allegare al bilancio è il seguente:

TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	STANZIAMENTI DI BILANCIO (a)	ACCANTONAMENTO OBBLIGATORIO AL FONDO (*) (b)	% di stanziamento accantonato al fondo nel rispetto del principio contabile applicato 3.3 (c)=(b/a)	ACCANTONAMENTO EFFETTIVO DI BILANCIO (d)
	<b>ENTRATE EXTRATRIBUTARIE</b>				
<b>3010000</b>	<b>Tipologia 100: Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni</b>		<b>0</b>	<b>0,00%</b>	<b>0</b>
<b>3020000</b>	<b>Tipologia 200: Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti</b>	<b>300.000,00</b>	<b>122.820,00</b>	<b>40,94%</b>	<b>130.000,00</b>
<b>3030000</b>	<b>Tipologia 300: Interessi attivi</b>		<b>0</b>	<b>0,00%</b>	<b>0</b>
<b>3040000</b>	<b>Tipologia 400: Altre entrate da redditi da capitale</b>		<b>0</b>	<b>0,00%</b>	<b>0</b>
<b>3050000</b>	<b>Tipologia 500: Rimborsi e altre entrate correnti</b>		<b>0</b>	<b>0,00%</b>	<b>0</b>
<b>3000000</b>	<b>TOTALE TITOLO 3</b>	<b>300.000,00</b>	<b>122.820,00</b>		<b>130.000,00</b>

Per il primo anno di applicazione dei nuovi principi lo stanziamento potrebbe essere ridotto al 50% e quindi ammontare a 65.000,00, nel secondo esercizio potrebbe essere ridotto del 25%.



...NELLE PUNTATE PRECEDENTI...

**«La contabilità economico-patrimoniale  
nelle amministrazioni pubbliche»**

**«IPSAS: dai principi alla pratica»**

**«Standard contabili e procedure di controllo: due strumenti  
per garantire la qualità dei dati»**

Workshop internazionale



**«IPSAS/EPSAS e il futuro della contabilità pubblica»**

**«Aggiornamento sullo stato dei lavori e sulle prospettive  
future in materia di standard internazionali di contabilità  
pubblica: IPSAS ed EPSAS»**

...ma cosa sono gli *International  
Public Sector Accounting  
Standards (IPSAS)*?

Regole tecnico-contabili per la redazione di GPFR

General Purpose Financial Reports

38

**ACCRUAL  
BASIS IPSAS**

33 Adattamenti di  
IAS/IFRS

5 Specifici

3

**RECOMMENDED  
PRACTICES  
GUIDELINES**

**a)** Un sistema di informazioni sulla situazione e sui risultati economico-finanziari di un PA

**b)** Rivolta a potenziali destinatari interni ed esterni

**c)** Rileva e rappresenta «integralmente» il patrimonio di una PA e le connesse variazioni di esercizio

**Chi li definisce?**



**IPSAS Board**



- *Standard Setter;*
- *Auditor privati e pubblici;*
- *Rappresentanti professione contabile;*
- *Docenti universitari, ecc.*

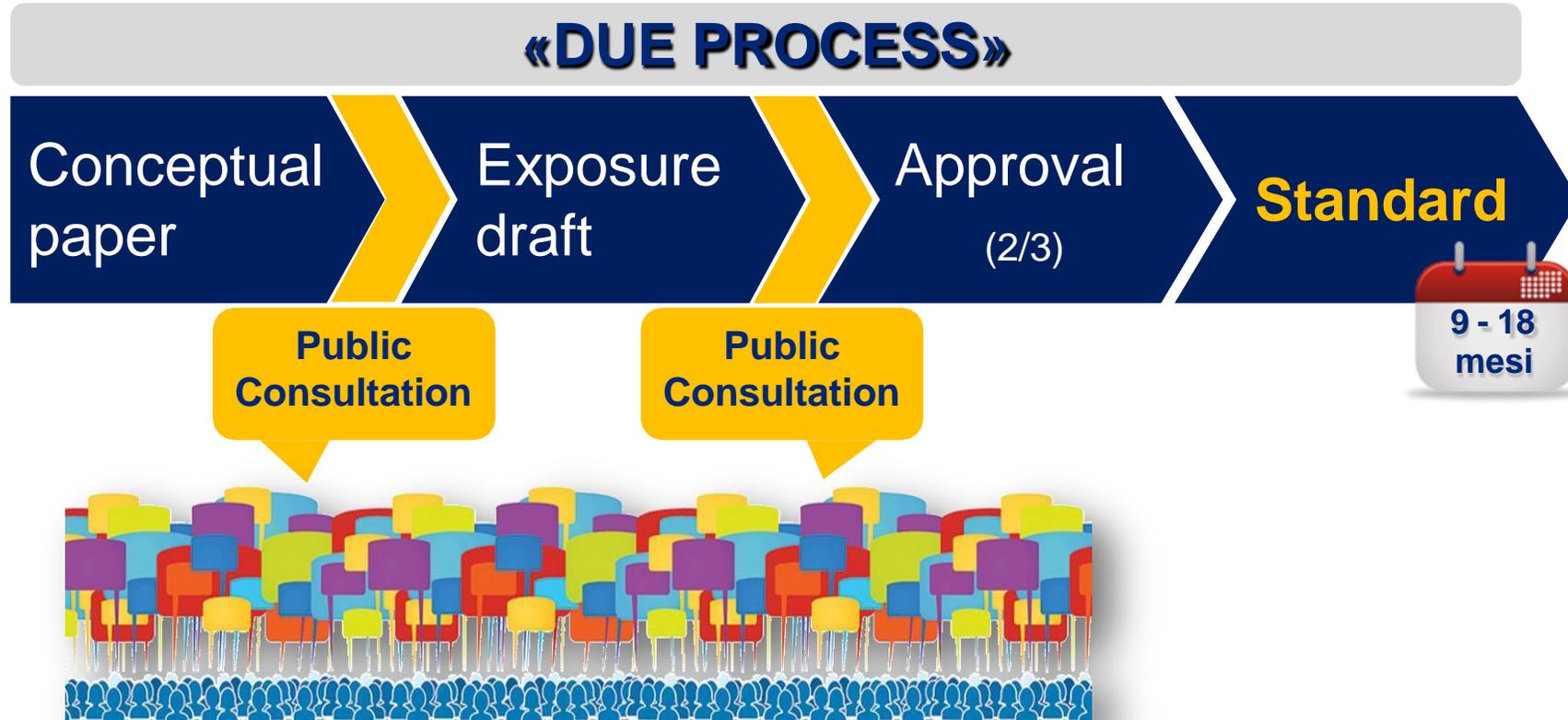
**Consultation  
Advisory  
Group**

**Public  
Interest  
Committee**

**PROGETTI IN DISCUSSIONE ...**

2017	Mar.	Giu.	Set.	Dic.
	<b>IPSAS Board</b>	<b>IPSAS Board</b>	<b>IPSAS Board</b>	<b>IPSAS Board</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Social Benefits</b></li> <li>• Review of Cash Basis IPSAS</li> <li>• Public Sector Specific Financial Instruments</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Public Sector Specific Financial Instruments</li> <li>• <b>Social Benefits</b></li> <li>• Review of Cash Basis IPSAS</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Public Sector Specific Financial Instruments</li> <li>• Revenue</li> <li>• Non-exchange expenses</li> <li>• <b>Heritage</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Public Sector Specific Financial Instruments</li> <li>• Revenue</li> <li>• Non-exchange expenses</li> <li>• <b>Heritage</b></li> </ul>

## Come nascono?



**... dove si applicano?**

**Standard** che si applicano su sistemi contabilità fondati sul principio **accrual**



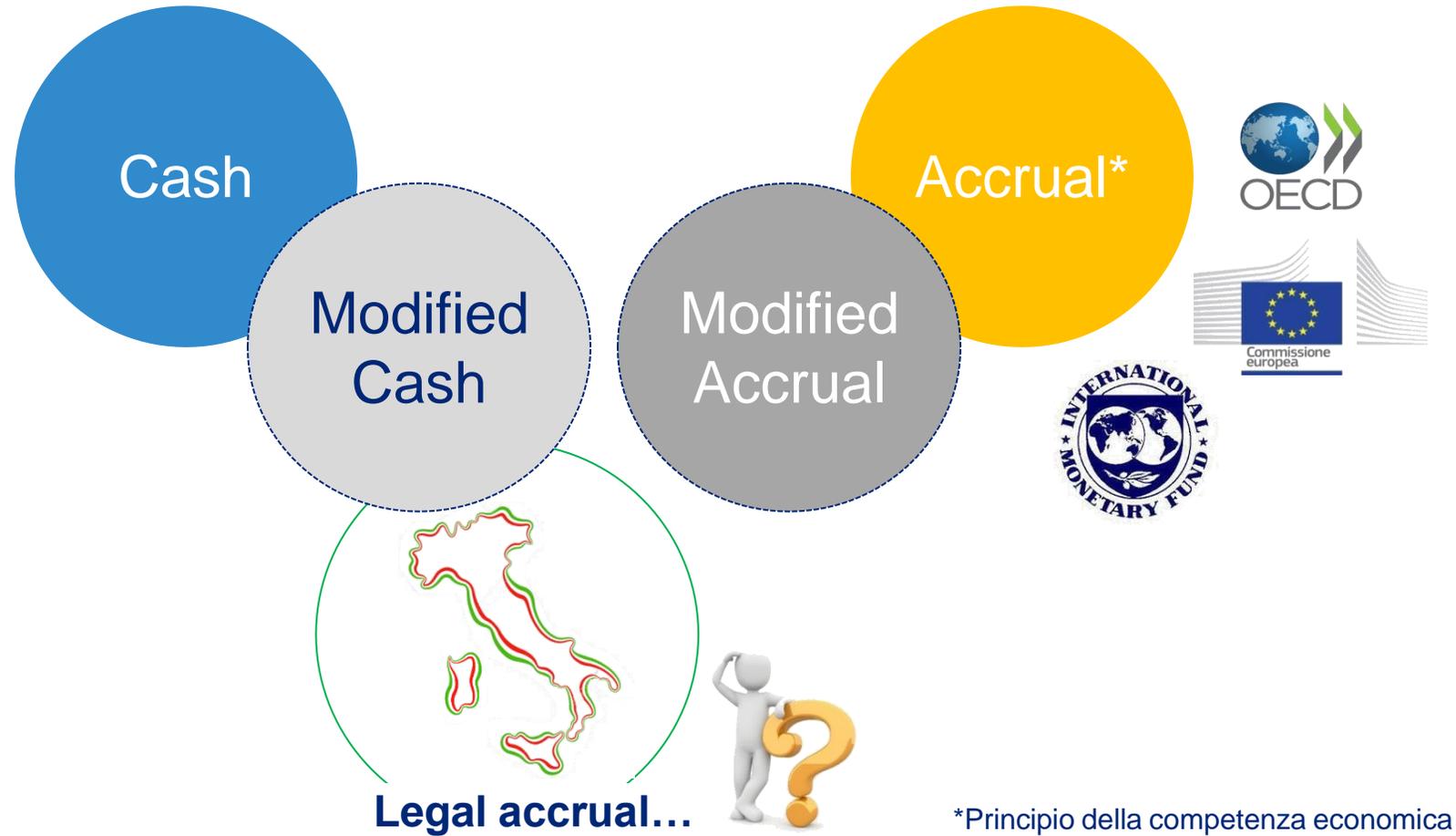
✓ *Momento della rilevazione*

✓ *Criterio di competenza*

✓ *Oggetto di bilancio*



# Classificazione internazionale dei sistemi contabili



## Classificazione internazionale dei sistemi contabili

	Momento rilevazione	Oggetto rilevazione	Metodo rilevaz.ne	Valori (flusso) di competenza dell'esercizio	Valori (stock) al termine dell'esercizio
<b>CASH</b>   <b>ACCRUAL</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Riscossione</li> <li>Pagamento</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Entrate denaro</li> <li>Uscite denaro</li> </ul>	Partita semplice	Entrate / Uscite di cassa <i>(flusso cassa netto)</i>	Fondo cassa
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Accertamento</li> <li>Impegno</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Entrate accertate</li> <li>Uscite impegnate</li> </ul>	Partita semplice	Entrate / Uscite di competenza finanziaria <i>(risultato di competenza finanz.)</i>	}
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Conseguimento ricavi</li> <li>Sostenimento costi</li> </ul>		Partita doppia	Ricavi / Costi di competenza economica <i>(risultato economico)</i>	}

## Differenze...

### PRIVATO



Contabilità economico - patrimoniale

**Rileva** sia i FLUSSI che gli STOCK derivanti dalle operazioni di gestione (correlati ad una previsione budgetaria iniziale)

**Finalità:** Rilevare il risultato di esercizio

**+/- Patrimonio Netto**

### PUBBLICO

Contabilità finanziaria (cont. budgetaria)

**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: accertamento e impegno)

**Finalità:** Rilevare i SALDI (E-S)

**Risultato di amministrazione**

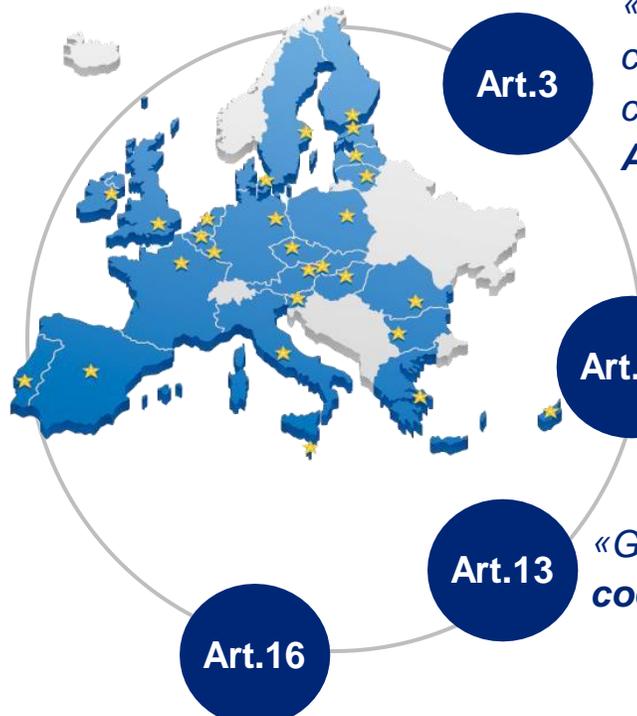


# Come utilizzare entrambe le contabilità



...e gli *European Public Sector  
Accounting Standards*  
(EPSAS)?

# Direttiva 2011/85/UE relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri



«...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**.»

«[...] **uniformità nelle norme e nelle procedure contabili** nonché **l'integrità dei sistemi di raccolta ed elaborazione dei dati sottostanti**.»

«Gli Stati membri istituiscono **meccanismi** appropriati per il **coordinamento tra tutti i sotto-settori dell'amministrazione pubblica**...»

«La Commissione, entro il 31 dicembre 2012, valuta l'**adeguatezza** degli **STANDARD contabili internazionali applicabili al settore pubblico** per gli Stati membri.»



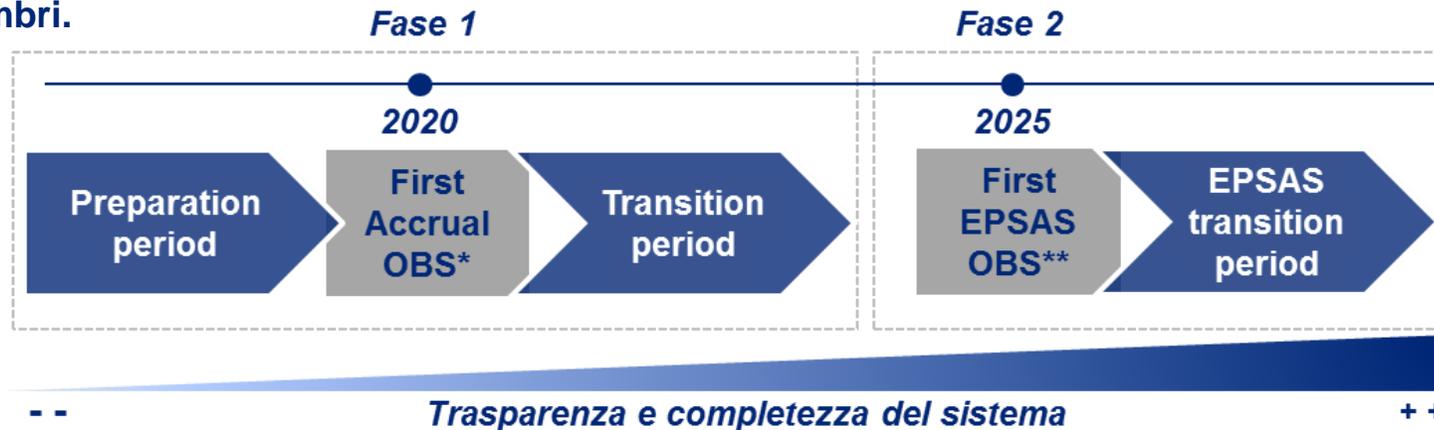
*Non abolisce o sostituisce le contabilità esistenti, in particolare quella di cassa.*

# Il percorso delineato da Eurostat

- ✓ Eurostat ha istituito una *Task Force* per l'analisi degli IPSAS e la definizione di un *EPSAS Project*.



- ✓ Successivamente ha identificato due principali fasi per l'adozione degli EPSAS all'interno degli Stati membri.



\* First Accrual Opening Balance Sheet (Primo Bilancio di apertura a base Accrual)

\*\* First EPSAS Opening Balance Sheet (Primo Bilancio di apertura a base EPSAS)

## Principali elementi



**Contabilità per competenza:** unico sistema generalmente accettato che fornisce un quadro completo e attendibile della posizione finanziaria ed economica e del risultato di bilancio di una PA.



L'applicazione del principio di competenza non può prescindere da una contabilità in **partita doppia**.



Adozione di standard internazionali di contabilità pubblica **IPSAS con opportuni adattamenti (EPSAS)**.

---

*« Verso l'applicazione di principi contabili europei per il settore pubblico (EPSAS) negli Stati membri dell'UE »*

*Consultazione pubblica sui futuri principi e strutture di gestione degli EPSAS*

---

## ACCOUNTING MATURITY



...“maturità” nell’applicazione della contabilità accrual based in modo conforme agli standard IPSAS.

Accounting maturity (AM)	Central	State	Local	Social Funds
<b>ALTA</b> AM ≥ 70%	<b>Austria</b> , Repubblica Ceca, Danimarca, Estonia, Finlandia, <b>Francia</b> , Lettonia, Lituania, Slovacchia, Spagna, Svezia, Regno Unito		Belgio, Cipro, Repubblica Ceca, Estonia, Finlandia, Francia, Irlanda, Lettonia, Lituania, Malta, Portogallo, Slovacchia, Svezia, Regno Unito	Repubblica Ceca, Estonia, Finlandia, Francia, Lituania, Paesi Bassi, Portogallo, Svezia
<b>MEDIA</b> 70% > AM ≥ 40%	Belgio, Bulgaria, Ungheria, Irlanda, Polonia, <b>Portogallo</b> , <b>Romania</b> , Slovenia	Belgio, Spagna	Bulgaria, Danimarca, Germania, Ungheria, Paesi Bassi, Polonia, Romania, Slovenia, Spagna	Austria, Belgio, Bulgaria, Croazia, Danimarca, Ungheria, Irlanda, Lettonia, Polonia, Spagna
<b>BASSA</b> AM < 40%	Croazia, Cipro, Germania, Grecia, <b>Italia</b> , Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi	Austria, Germania	Austria, Croazia, Grecia, <b>Italia</b> , Lussemburgo	Cipro, Germania, Grecia, <b>Italia</b> , Lussemburgo, Romania, Slovacchia, Slovenia



...e l'Italia?



Piano dei conti

Schemi di bilancio comuni

Fatturazione elettronica

Contabilità integrata...



**...ma non abbiamo fatto tutto!**

**... abbiamo fatto bene?**

**...e l'armonizzazione?  
...si è realizzata?**

# TO DO LIST

1. **SO**
2. **MANY**
3. **THINGS**



ARMONIZZAZIO

NE

Work  
in  
proqress



**APPLICAZIONE DELLA DIRETTIVA 2011/85/UE**



**IPSAS/EPSAS: OCCASIONE UNICA PER ARMONIZZARE  
STANDARDIZZANDO ...  
...E ALLINEARSI AI DETTAMI DELL'UE!**



## GRUPPO DI LAVORO

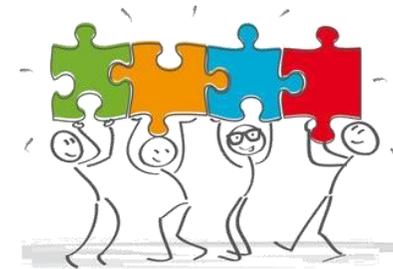
**Esperti del settore: Accademici, responsabili di bilancio delle amministrazioni pubbliche, Professionisti**



- **Analisi di compatibilità dei principi contabili applicati** con IPSAS/EPSAS
- **Revisione degli IPSAS/EPSAS** per un loro adattamento al contesto nazionale.



- Definizione di un **framework** di riferimento della contabilità economico-patrimoniale.
- Definizione di **linee guida operative** per l'applicazione degli standard.



# La riforma contabile “accrual” prevista nel PNRR

*Il PNRR, proposto dallo Stato italiano ed approvato a livello europeo, prevede tra le cosiddette “**Riforme abilitanti**”.*

*Tra queste l'Italia ha proposto di rivoluzionare il sistema contabile pubblico a poco più di dieci anni dall'entrata a regime della cosiddetta riforma della “contabilità armonizzata”, con l'implementazione di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale secondo le logiche **ACCRUAL**, da applicare alle Pubbliche Amministrazioni italiane entro l'anno 2026.*

**Il punto 1.15 dal titolo “Dotare le Pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual”** si pone quale obiettivo, quello di implementare un sistema di contabilità, in attuazione della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio, basato sul principio *accrual*, in linea con il percorso già delineato a livello internazionale ed europeo per la definizione di principi e standard contabili nelle pubbliche amministrazioni (IPSAS/EPAS).

## *Struttura di governance*

«La nuova contabilità economico-patrimoniale non sostituirà la contabilità finanziaria nel ruolo autorizzatorio ma le sarà complementare (...), migliorando qualità e qualità delle informazioni.

Ciò consentirà di rispondere alle esigenze conoscitive interne (contabilità analitica per le decisioni gestionali) ed esterne (consolidamento dei conti pubblici, organi di controllo, stakeholder).

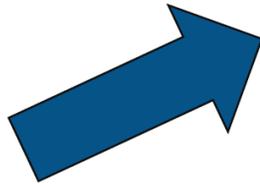
Il sistema contabile definito dalla riforma accrual non potrà che essere basato su un'integrazione della contabilità finanziaria e della contabilità economico-patrimoniale, quest'ultima applicata secondo il modello attualmente adottato dallo Stato, nel rispetto dei nuovi standard contabili nazionali ITAS basati su un principio accrual e in linea con le indicazioni Eurostat»

## Principali novità del sistema contabile accrual



### Nuovi schemi di bilancio

Introduzione dello stato patrimoniale, del conto economico e del rendiconto finanziario



### Rilevazione integrale delle attività e passività

Rilevazione di tutte le attività e passività **e non solo dei flussi di cassa**



### Criteri di valutazione

Nuovi criteri di iscrizione (iniziale) e valutazione (successive) basati su **fair value e costo ammortizzato**



### Competenza economica

Riconoscimento di costi e ricavi in base alla **competenza economica** e non a quella finanziaria

Il nuovo sistema contabile accrual introduce rilevanti cambiamenti rispetto al precedente sistema finanziario, con l'obiettivo di **una rappresentazione più completa della situazione patrimoniale, economica e finanziaria** dell'ente.

## LA COMPETENZA ECONOMICA E FINANZIARIA. Un esempio

Acquisto di un'attrezzatura strumentale al costo di 35.000€. Durata presunta dell'attrezzatura: 5 anni. Entrate/ricavi annui derivanti dall'attività: 8.400€

### SECONDO LA LOGICA DELLA CONTABILITA' ECONOMICA

	Anno n	Anno n+1	Anno n+2	Anno n+3	Anno n+4	TOTALE
RICAVI	8400	8400	8400	8400	8400	42000
COSTI	7000	7000	7000	7000	7000	35000
RISULTATO	1400	1400	1400	1400	1400	7000

### SECONDO LA LOGICA DELLA CONTABILITA' FINANZIARIA

	Anno n	Anno n+1	Anno n+2	Anno n+3	Anno n+4	TOTALE
ENTRATE	8400	8400	8400	8400	8400	42000
SPESE	35000	0	0	0	0	35000
RISULTATO	(26600)	8400	8400	8400	8400	7000



# Standard ITAS

Gli ITAS (Italian Accounting Standards) sono gli standard contabili italiani che definiscono le regole per la contabilizzazione a base accrual, adottate per la Riforma 1.15 del PNRR e destinati a uniformare la gestione contabile delle Pubbliche Amministrazioni.

Essi, insieme al quadro concettuale e alle linee guida, costituiscono un corpus di regole per la rendicontazione e per la redazione del bilancio di esercizio.

- 1) **Quadro concettuale**: Principi generali della Contabilità economico-patrimoniale;
- 2) **ITAS 1**: Schemi del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato.
- 3) **ITAS 2**: Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
- 4) **ITAS 4**: Le immobilizzazioni materiali;
- 5) **ITAS 5**: Le immobilizzazioni immateriali;
- 6) **ITAS 10**: La valutazione delle rimanenze;
- 7) **ITAS 13**: Fondi, passività potenziali e attività potenziali
- 8) **ITAS 15**: Benefici per i dipendenti
- 9) **ITAS 16**: Prestazioni sociali in denaro
- 10) **ITAS 17**: Ratei e risconti

# LA RIFORMA DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA NEL PNRR

ITAS		IPSAS/EPSAS
CF	Quadro Concettuale	EPSAS CF - IPSAS CF
1	Composizione e schemi del bilancio d'esercizio	IPSAS 1-2-24-20-18
2	Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili e correzione di errori, eventi successivi alla chiusura dell'esercizio	IPSAS 3-14
3	Operazioni, attività e passività in valuta estera	IPSAS 4
4	Immobilizzazioni materiali	IPSAS 16-17-5-27
5	Immobilizzazioni immateriali	IPSAS 31-5-27
6	Accordi per la gestione di servizi	IPSAS 32
7	Locazioni	IPSAS 13
8	Svalutazioni	IPSAS 21-26
9	Ricavi e proventi	IPSAS 9-23-11(IPSAS
10	Rimanenze	IPSAS 12
11	Strumenti finanziari	IPSAS 28-29-30-41
12	Bilancio consolidato	IPSAS 35-40-38
13	Accantonamenti, passività e attività potenziali	IPSAS 19
14	Partecipazioni in organismi controllati o collegati e accordi a controllo congiunto	IPSAS 34-36-37
15	Benefici per i dipendenti	IPSAS 39
16	Prestazioni sociali in denaro	IPSAS 42
17	Ratei e risconti	N.A.
18	Costi e oneri	IPSAS 48

Riforma 1.15: Dotare le Pubbliche Amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual

## Il cronoprogramma aggiornato

Entro il 30 giugno 2024

Approvazione:

- 1) del quadro concettuale
- 2) dei principi contabili (ITAS)
- 3) del piano dei conti multidimensionale

Entro il 31 marzo 2026

Fine del primo ciclo di formazione per il passaggio al nuovo sistema di contabilità economico-patrimoniale per i rappresentanti degli enti pubblici

Entro il 30 giugno 2026

Entrata in vigore della riforma della contabilità per competenza per almeno il **90 % dell'intero settore pubblico** (in termini di entità della spesa ?).

Adozione di una riforma legislativa per l'adozione del nuovo sistema di contabilità economico patrimoniale **dal 2027 per il 90% delle PA.**

Adozione di atti di diritto derivato riguardanti linee guida e manuali operativi.

Definizione Programmi di formazione

## **ELENCO DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE ASSOGGETTATE AGLI ADEMPIMENTI DELLA FASE PILOTA 2025**

In questo elenco ritroviamo:

- STATO (Ministeri)
- AGENZIA DEL DEMANIO
- AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI
- AGENZIA DELLE ENTRATE
- PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI
- n. 28 ENTI DI RICERCA ED ISTITUZIONI NAZIONALI DI RICERCA
- LE 22 REGIONI E PROVINCE AUTONOME
- LE 100 PROVINCE E CITTA' METROPOLITANE
- I 2374 COMUNI CON POPOLAZIONE SUPERIORE A 5.000 ABITANTI
- n. 222 ENTI E AZIENDE DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE
- n. 70 UNIVERSITA' E ISTITUTI DI ISTRUZIONE UNIVERSITARIA PUBBLICI
- LE 74 CAMERE DI COMMERCIO
- n. 16 AUTORITA' DEL SISTEMA PORTUALE
- n. 22 ENTI NAZIONALI DI PREVIDENZA ED ASSISTENZA
- n. 154 ALTRE AMMINISTRAZIONI CENTRALI

## LA NUOVA CONTABILITA' ACCRUAL

Il bilancio d'esercizio annuale (consuntivo) costituirà il cardine della rendicontazione e sarà composto da:

- Stato patrimoniale;
- Conto economico;
- Rendiconto finanziario dei flussi di cassa;
- Prospetto delle variazioni del patrimonio netto,
- Raffronto tra importi preventivi e consuntivi (per le Amministrazioni che redigono il bilancio di previsione o il budget su base economico-patrimoniale);
- Nota integrativa.

# Il sistema contabile accrual accounting

Nei sistemi contabili pubblici che adottano il sistema ACCRUAL, i punti cardine necessari a garantire il corretto perseguimento degli obiettivi sono rappresentati dai principi:

**-della prudenza**

**-dell'obiettività**

**-dell'affidabilità.**

L'insieme di questi concetti di base è, al tempo stesso, la struttura portante e il complesso delle regole vincenti per un sistema contabile solido.

# Il sistema contabile accrual accounting

La definizione del **principio della prudenza**, contenuta nel Codice Commerciale, corrisponde a quella contenuta nell'articolo 6 della Direttiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 26 giugno 2013 ("Principi generali di informativa finanziaria").

Secondo tale definizione "...la rilevazione e la misurazione devono essere prudenti e, in particolare, solo i profitti realizzati alla data di bilancio possono essere riconosciuti" (**principio di realizzazione**), e "...tutte le passività sorte nel corso dell'esercizio finanziario in questione o nel corso di un precedente esercizio finanziario devono essere rilevate, anche se tali passività emergono solo tra la data di riferimento del bilancio e la data di redazione del bilancio, e tutte le rettifiche di valore negative devono essere rilevate, indipendentemente dal fatto che il risultato dell'esercizio sia un utile o una perdita" (**principio di imparzialità**)

# Il sistema contabile accrual accounting

Il **principio dell'obiettività** garantisce che la contabilità del settore pubblico sia esente da distorsioni individuali e non trasparenti, che sia verificabile, e che venga limitata la discrezionalità.

L'**affidabilità** è il principio fondamentale di un sistema contabile solido. I meccanismi specifici di controllo del settore pubblico (come il controllo del bilancio e il monitoraggio fiscale) e l'aggregazione delle informazioni dipendono dall'affidabilità dei dati contabili.

# Il sistema contabile accrual accounting

Considerato che la contabilità ACCRUAL si basa su stime è di fondamentale importanza evitare sopravvalutazione e quindi è fondamentale la corretta e puntuale applicazione del **principio della prudenza**.

Tale **principio di prudenza**, applicato secondo le esigenze specifiche e gli obiettivi della contabilità del settore pubblico, **deve consentire di equilibrare gli interessi delle generazioni presenti e future ("equità intergenerazionale")**. **Una generazione non dovrebbe beneficiare di privilegi o di condizioni favorevoli a spese di un'altra generazione.**

**A tal fine spese future non dovrebbero essere decise dall'attuale generazione e in ogni caso il beneficio delle spese future dovrebbe ricadere solo sulle future generazioni.**

# Come funzionerà con l'`accrual?

## Sistema Puro Valutazione e Rilevazione

Con Accrual si parlerà di **VALUTAZIONE E  
RILEVAZIONE**

**Valutazione a Costo Storico:** Le attività e le passività sono registrate al costo di acquisizione o produzione.

**Valutazione a Valore Equo:** Alcune attività e passività possono essere valutate al loro valore di mercato.

**Rilevazione:** Le transazioni vengono registrate quando si verificano, indipendentemente dal flusso di cassa.

# Come funzionerà con l'accrual?

## Sistema Puro

### **VALUTAZIONE E RILEVAZIONE**

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.

**La definizione di valore di mercato corrisponde alla definizione di fair value attualmente utilizzata negli standard internazionali per il settore pubblico.**

# Come funzionerà con l'accrual?

## Sistema Puro

### VALUTAZIONE E RILEVAZIONE

**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.

# Come funzionerà con l'accrual?

## Sistema Puro

### **VALUTAZIONE E RILEVAZIONE**

#### **Criteri di valutazione delle attività a 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.**

# Il bilancio di esercizio

Il bilancio d'esercizio deve 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. Il bilancio d'esercizio comprende:

- **lo stato patrimoniale;**

- **il conto economico;**

- **la nota integrativa**



con il 118

# Il bilancio di esercizio

Il bilancio d'esercizio comprende inoltre:

- **il rendiconto finanziario dei flussi di cassa;**
- **il prospetto delle variazioni del patrimonio netto;**
- **il raffronto tra importi preventivi e consuntivi (per le amministrazioni che redigono il bilancio di previsione o il budget su base economico-patrimoniale).**

con  
ACCRUAL

## Sistema Puro

### **RENDICONTAZIONE INTEGRATA**

**Integrazione tra Economia e Finanza.**

**La contabilità ACCRUAL collega l'aspetto economico (reddività, efficienza) con quello finanziario (liquidità, solvibilità).**

# CHE COSA CAMBIA CON ACCRUAL SCHEMI A CONFRONTO



# CONTO ECONOMICO

ACCRUAL

118

## CONTO ECONOMICO

<b>A) PROVENTI E RICAVI DELLA GESTIONE OPERATIVA</b>	
1	Proventi da tributi Trasferimenti <i>Trasferimenti in conto esercizio</i> <i>Trasferimenti quota annuale in conto investimenti</i>
2	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici
2,1	<i>Ricavi della vendita di beni</i>
2,2	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>
3	Ricavi da partecipazioni (+/-) Variazione dei lavori in corso su ordinazione Altri proventi e ricavi diversi
3,1	<b>TOTALE PROVENTI E RICAVI DELLA GESTIONE OPERATIVA (A)</b>

## CONTO ECONOMICO

<b>A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE</b>	
1	Proventi da tributi
2	Proventi da fondi perequativi
3	<b>Proventi da trasferimenti e contributi</b>
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>
b	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>
c	<i>Contributi agli investimenti</i>
4	<b>Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici</b>
a	<i>Proventi derivanti dalla gestione dei beni</i>
b	<i>Ricavi della vendita di beni</i>
c	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni
8	Altri ricavi e proventi diversi
	<b>TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)</b>

# CONTO ECONOMICO

118

ACCRUAL

<b>B) COSTI E ONERI DELLA GESTIONE OPERATIVA</b>	
7	Acquisto di materie prime, beni di consumo e merci
8	(+/-) Variazioni nelle rimanenze di materie prime, beni di consumo e merci
9	Acquisto di servizi
10	Utilizzo beni di terzi
11	Trasferimenti
11.1	<i>Trasferimenti in conto esercizio</i>
11.2	<i>Trasferimenti in conto investimenti</i>
12	Personale
13	Ammortamenti
14	Accantonamenti per rischi
15	Altri accantonamenti
16	Oneri diversi di gestione
17	(+/-) Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc.
18	(-) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni
<b>TOTALE COSTI E ONERI DELLA GESTIONE OPERATIVA (B)</b>	

<b>B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE</b>	
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo
10	Prestazioni di servizi
11	Utilizzo beni di terzi
12	Trasferimenti e contributi
a	<i>Trasferimenti correnti</i>
b	<i>Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubb.</i>
c	<i>Contributi agli investimenti ad altri soggetti</i>
13	Personale
14	Ammortamenti e svalutazioni
a	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali</i>
b	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni materiali</i>
c	<i>Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</i>
d	<i>Svalutazione dei crediti</i>
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)
16	Accantonamenti per rischi
17	Altri accantonamenti
18	Oneri diversi di gestione
<b>TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)</b>	
<b>DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE ( A-B)</b>	

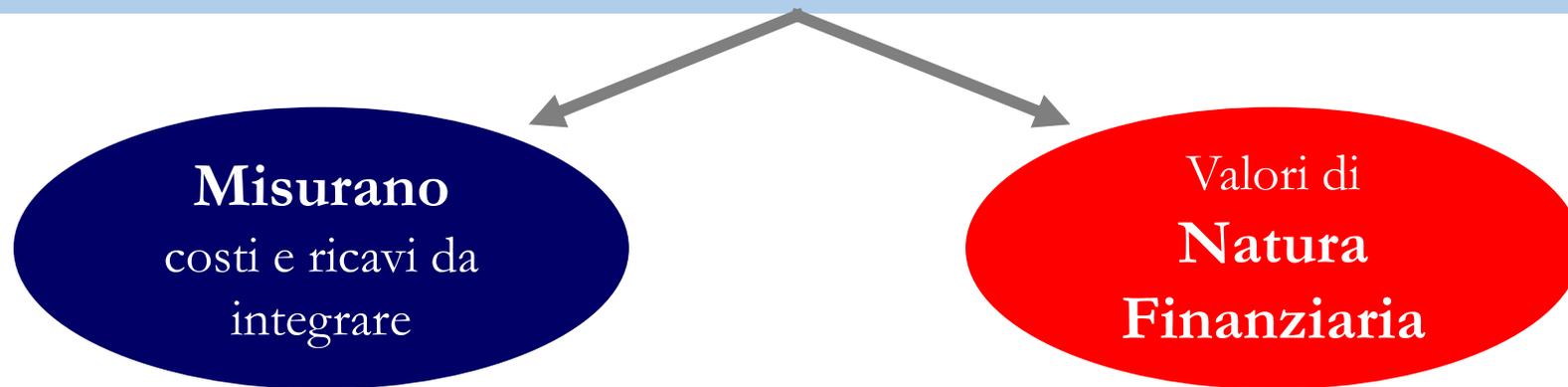
# STATO PATRIMONIALE PASSIVO

## ACCRUAL

		<b>Totale debiti a breve termine</b>
L	<u>Fondi per rischi ed oneri</u> (da estinguersi entro 12 mesi)	
1	Per trattamento di quiescenza	
2	Per trattamento di fine rapporto	
3	Per imposte	
4	Per rischi	
5	Per altri oneri	
		<b>Totale fondi per rischi ed oneri</b>
M	<u>Ratei e risconti</u>	
1	Ratei passivi	
2	Risconti passivi annuali	
		<b>Totale ratei e risconti</b>
		<b>TOTALE PASSIVITA' CORRENTI</b>
		<b>TOTALE PASSIVO (PN+PASSIVITA' NON CORRENTI + PASSIVITA' CORRENTI)</b>

# Il caso particolare dei Ratei

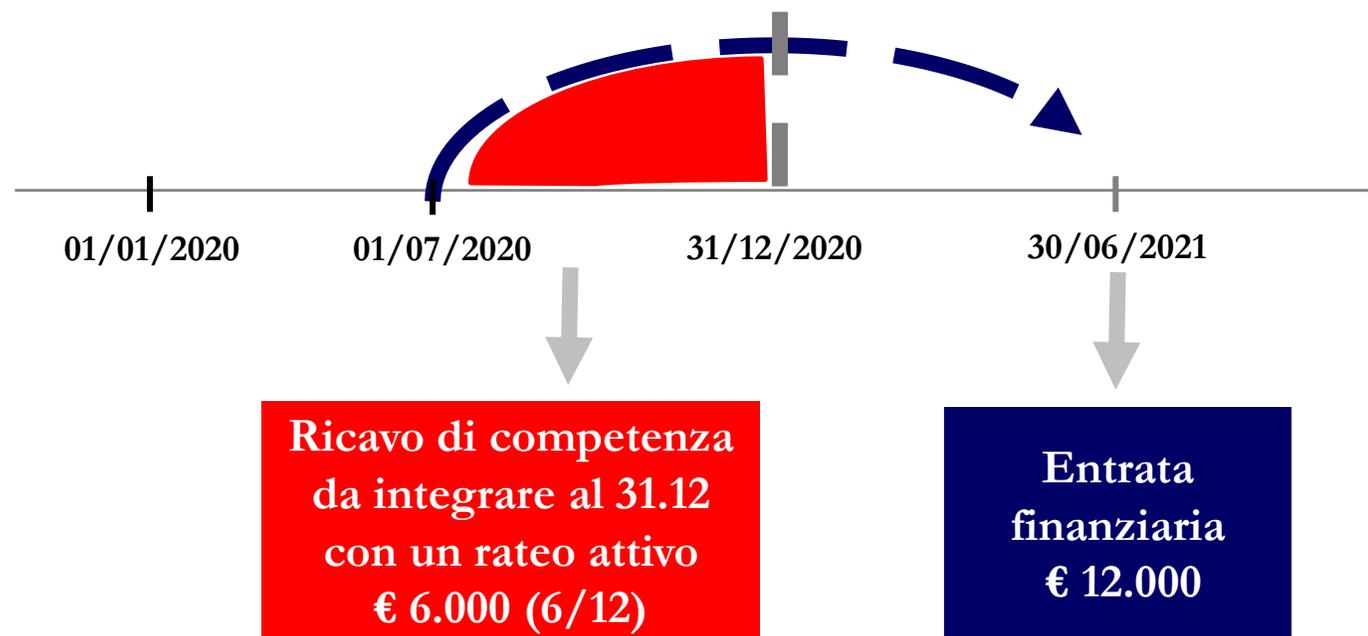
I ratei misurano quote di costi/ricavi relative a servizi utilizzati/ceduti nell'esercizio che non hanno ancora comportato un'uscita/entrata finanziaria



Analogamente al caso dei risconti, anche i ratei sono da riferirsi ad un **prefissato arco temporale compreso tra due o più esercizi.**

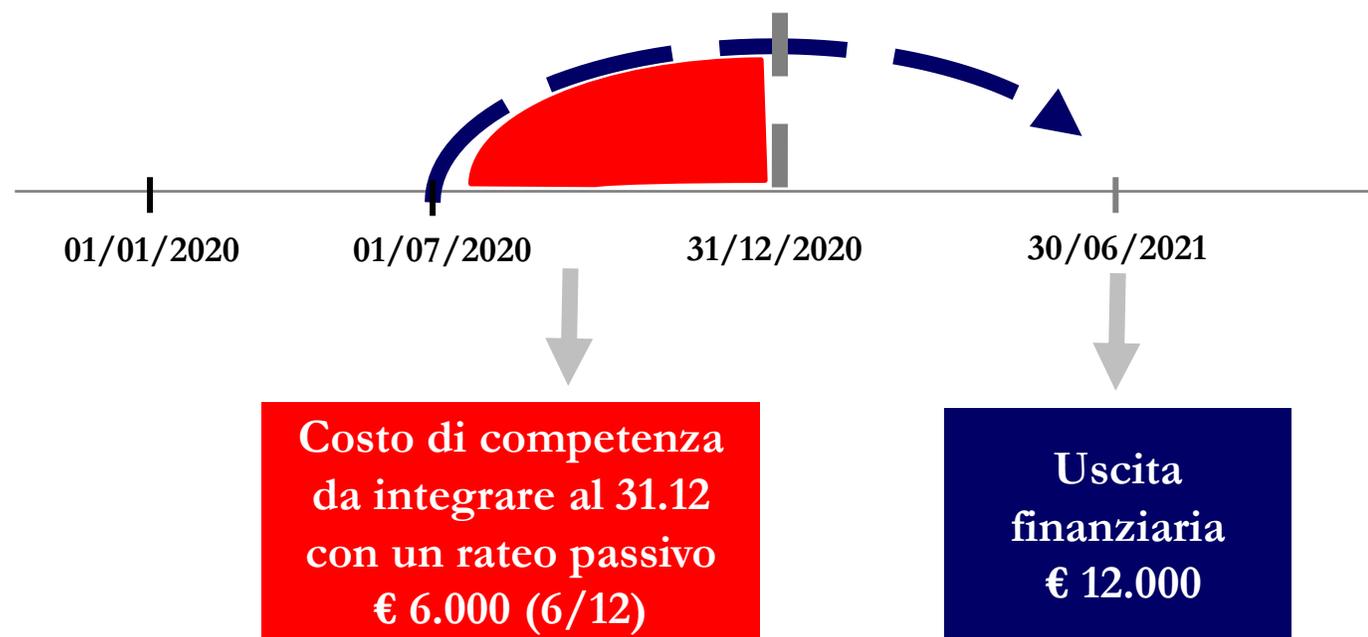
# I Ratei Attivi: esempio

Si ipotizzi che in data 01/07/2020 l'azienda Alfa stipuli un contratto di prestazione di servizi di pulizia con il cliente Beta che prevede la **riscossione posticipata** di un canone annuale pari a € 12.00.



# I Ratei Passivi: esempio

Si ipotizzi che in data 01/07/2020 l'azienda Alfa sottoscriva un contratto di locazione, di durata annuale, avente ad oggetto uno stabilimento produttivo. Il contratto impone all'Alfa di corrispondere in data 30/06/2021, **al termine del contratto di locazione**, l'intero importo di euro 12.000.



## RATEI & RISCONTI: RATEO ATTIVO



L'1/9/2024 il Comune concede in locazione un fabbricato con un contratto annuale che prevede un canone posticipato di € 12.000

VOCE	ATTIVO	ES. X	ES X-1
	<b>ATTIVITA' CORRENTI</b>		
<i>H</i>	<i>Ratei e risconti</i>	<i>4.000</i>	
<b>TOTALE ATTIVO</b>			

A)	PROVENTI E RICAVI DELLA GESTIONE OPERATIVA	ES. X	ES X-1
3	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	<i>4.000</i>	
<b>RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO</b>			

## RATEI & RISCONTI: RATEO PASSIVO



L'1/7/2024, la Regione accende presso la Banca un mutuo decennale di 10 milioni di euro che prevede il rimborso mediante rate annuali da corrispondere in via posticipata (il 30 giugno di ogni anno) a un tasso d'interesse del 6%.

VOCE	PASSIVO	ES. X	ES X-1
	<b>PASSIVITA' CORRENTI</b>		
<i>M</i>	<i>Ratei e risconti</i>	<i>300.000</i>	
<b>TOTALE PASSIVO</b>			

D)	GESTIONE FINANZIARIA	ES. X	ES X-1
<i>23</i>	<i>Interessi passivi</i>	<i>300.000</i>	
<b>RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO</b>			

# I risconti: attivi e passivi

## Risconti Attivi

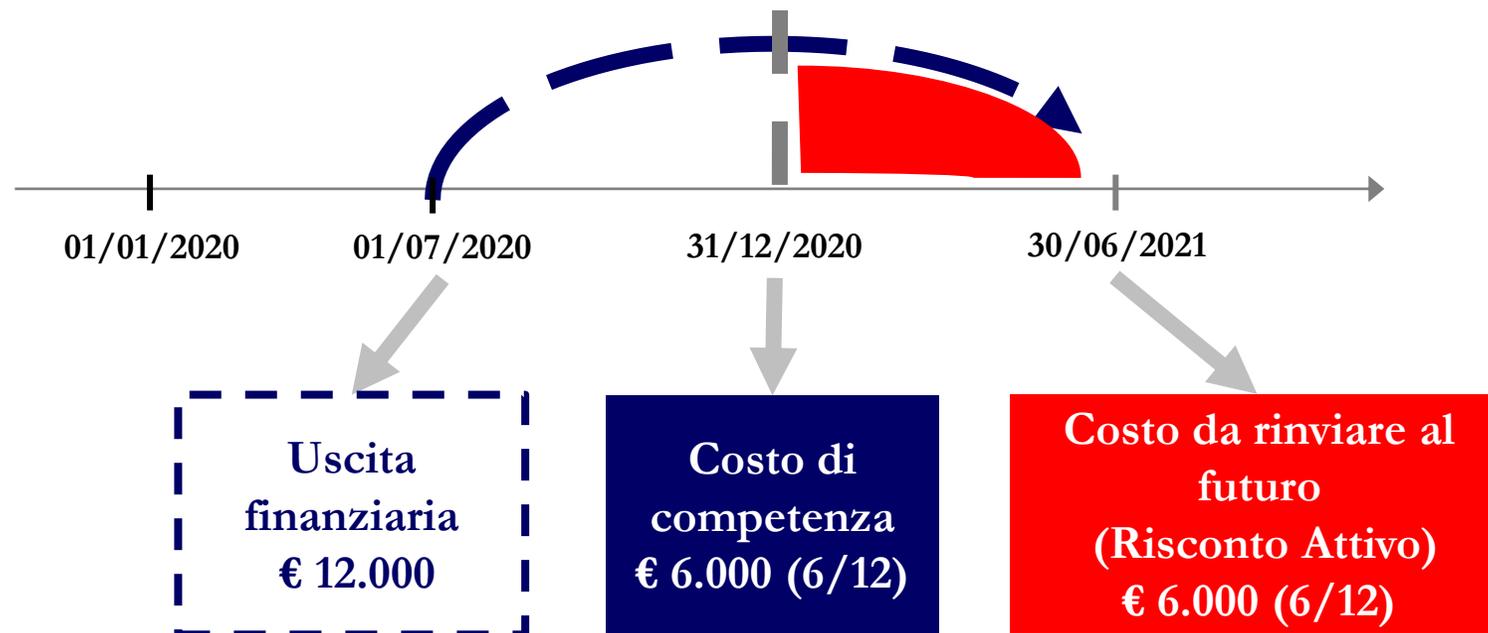
Riguardano, dunque, **costi anticipati**.

## Risconti Passivi

Riguardano, dunque, **ricavi anticipati**.

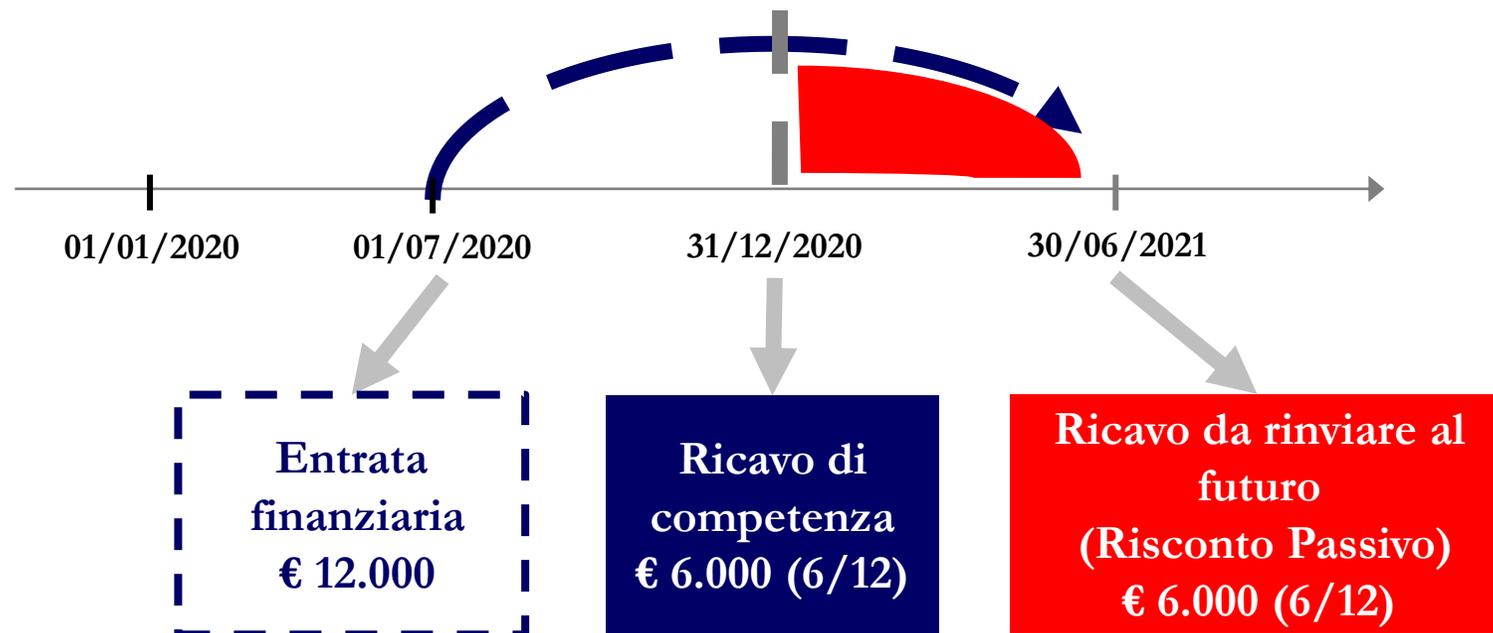
# Il risconto attivo: esempio

Si ipotizzi che in data 01/07/2020 l'azienda Alfa sottoscriva un contratto di locazione, di durata annuale, avente ad oggetto uno stabilimento produttivo. Il contratto impone all'Alfa di corrispondere in pari data (anticipatamente) l'intero importo di euro 12.000.



# Il risconto passivo: esempio

Si ipotizzi che in data 01/07/2020 l'impresa stipuli un contratto annuale per servizi di consulenza concordando con il cliente un canone mensile di € 100. Si ipotizzi, altresì, che tutti i canoni vengano riscossi **anticipatamente**.



## RATEI & RISCONTI: RISCO NTO PASSIVO



L'1/10/2024 l'Università di Pisa contabilizza tasse e contributi studenteschi per euro 60 milioni relativi all'anno accademico 2024/2025

<b>Data</b>	<b>Piano dei Conti</b>	<b>DARE</b>	<b>AVERE</b>
1/10/2024	<i>Crediti correnti da prestazioni di servizi</i>	60.000.000	
	<i>Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici</i>		60.000.000

<b>Data</b>	<b>Piano dei Conti</b>	<b>DARE</b>	<b>AVERE</b>
31/12/2024	<i>Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici</i>	45.000.000	
	<i>Ratei e risconti passivi</i>		45.000.000

# : Il sistema contabile accrual accounting: cosa cambia per gli enti locali

Il DL N. 113/2024 e la legge di conversione n. 143/2024 è il primo provvedimento legislativo che abbozza l'attuazione pratica della contabilità ACCRUAL. Molto importante sarà per il futuro sapere gestire le tipiche dinamiche che sorgono nei momenti di applicazioni di riforme che mettono in gioco conoscenze e procedure consolidate. Le sfide e le criticità che si dovranno affrontare sono molte e riguarderanno certamente:

**Resistenza al cambiamento:** Il passaggio alla contabilità ACCRUAL può incontrare resistenze da parte del personale e dei dirigenti degli enti locali, abituati a modalità operative consolidate.

**Costi di implementazione:** L'adozione di nuovi sistemi contabili e la formazione del personale comportano costi significativi per gli enti locali.

# Il sistema contabile accrual accounting: cosa cambia per gli enti locali

**Necessità di risorse umane adeguate:** Per gestire efficacemente la contabilità ACCRUAL è necessario disporre di personale qualificato e in numero sufficiente.

**Tempi lunghi:** L'implementazione completa della contabilità ACCRUAL richiede tempo e richiede un impegno costante da parte di tutti gli attori coinvolti.

L'introduzione della contabilità ACCRUAL negli enti locali e nella PA rappresenta una sfida importante, ma allo stesso tempo un'opportunità per migliorare la gestione finanziaria e la trasparenza delle amministrazioni locali. Per affrontare con successo questa sfida, è fondamentale un adeguato supporto da parte dello Stato, un'efficace formazione del personale e una collaborazione tra tutti gli attori coinvolti.

# Il sistema contabile accrual accounting: cosa cambia per gli enti locali

L'introduzione della rilevazione contabile in partita doppia con la "tenuta" della contabilità economico-patrimoniale (nella scelta e con la metodologia che sarà definita a livello europeo) rappresenterà un cambiamento organizzativo di rilevante dimensione per gli enti locali.

**Il problema non sarà solo di tipo contabile.**

**La novità richiederà una profonda riorganizzazione amministrativa anche a livello di acquisti, spese, costi del personale, etc., per l'adeguata contabilizzazione delle entrate/uscite che dovranno essere imputate correttamente già nella fase iniziale di adozione dei relativi provvedimenti amministrativi.**