

Il sistema unico della contabilità nella PA e negli Enti Locali

Dall'armonizzazione del d.lgs. 118/2011 alla contabilità accrual: Riforma 1.15 PNRR, d.l. 107/2026 e standard ITAS

Prof.ssa Natalia Aversano

Valutazione economica delle spese e della contabilità pubblica

Università degli Studi di Salerno · 8.10.2026

Struttura della lezione

I

Richiami: dall'armonizzazione al sistema unico

Quadro normativo, armonizzazione vs unificazione, strumenti del d.lgs. 118/2011, competenza potenziata, FPV e FCDE, novità 2026

II

Il contesto internazionale: IPSAS ed EPSAS

Direttiva 2011/85/UE, IPSAS di nuova generazione (43-49), accounting maturity dell'Italia

III

Riforma 1.15 PNRR, d.l. 107/2026 e standard ITAS

Governance, milestone, fase pilota 2025, le nuove regole, i 18 ITAS, bilancio d'esercizio, ratei e risconti, ITAS 13, nodi aperti

€

Esempi applicativi lungo tutta la lezione

Cinque casi di un Comune letti in contabilità finanziaria e in accrual: crediti da sanzioni, scuolabus, contributo vincolato, fitto attivo, contenzioso

PARTE I

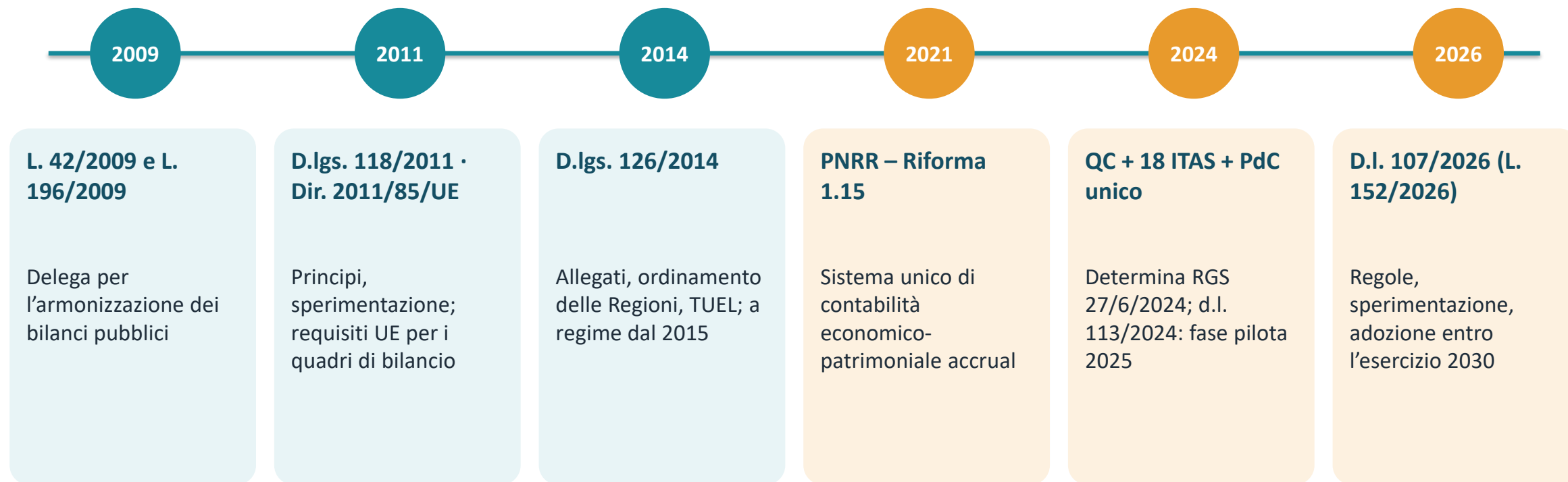


Dall'armonizzazione al sistema unico

Richiami essenziali sul d.lgs. 118/2011 e sui suoi strumenti

Il quadro normativo: 2009 → 2030

In 15 anni: dall'armonizzazione dei sistemi finanziari all'unificazione in un sistema accrual unico per tutte le PA



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: 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**

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?

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.

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.

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

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.

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



Principi generali o postulati

- | | | |
|---------------------------|--------------------------|---|
| 1. integrità | 8. veridicità | 15. attendibilità |
| 2. correttezza | 9. comprensibilità | 16. significatività |
| 3. rilevanza | 10. flessibilità | 17. congruità |
| 4. prudenza | 11. coerenza | 18. continuità |
| 5. costanza | 12. comparabilità | 19. verificabilità |
| 6. neutralità | 13. pubblicità | 20. equilibrio |
| 7. competenza finanziaria | 14. competenza economica | 21. prevalenza della sostanza sulla forma |

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,*

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

U 1.01.01.01.002

Raccordo Conto Economico

2.1.4.01.01.001

Stipendi personale tempo indeterminato

Raccordo Stato Patrimoniale

2.4.5.4.01

Debiti verso personale dipendente

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.*

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.*

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

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 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.

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.

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
		Fondo pluriennale vincolato	350
Totale entrata	450	Totale spesa	450
ESERCIZIO X+1			
ENTRATA	Importo	SPESA	Importo
Utilizzo fondo pluriennale vincolato	350	Realizzazione scuola	150
		Fondo pluriennale vincolato	200
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

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

Esempio 1 – Sanzioni al codice della strada

Il caso: Il Comune accerta nel 2026 sanzioni per 200.000 €. Negli ultimi cinque anni ha riscosso in media il 60% di questi crediti.

Contabilità finanziaria (d.lgs. 118/2011)

- **Accertamento** per l'intero importo: 200.000 € al Titolo 3
- **FCDE** stanziato in spesa: $200.000 \times 40\% = 80.000$ €, non impegnabile
- **A rendiconto** il FCDE è quota accantonata del risultato di amministrazione
- **Effetto:** si evita di spendere entrate che probabilmente non si incasseranno

Contabilità accrual (ITAS)

- **Rilevazione:** Crediti per sanzioni a Proventi da sanzioni 200.000 €
- **Fine anno:** Svalutazione crediti (costo) a Fondo svalutazione crediti 80.000 €
- **Stato patrimoniale:** credito al valore di presumibile realizzo 120.000 €
- **Conto economico:** provento 200.000 € e svalutazione 80.000 €

Cosa insegna: lo stesso rischio è gestito in modo diverso: in finanziaria con un accantonamento che protegge l'equilibrio, in accrual con una rettifica di valore del credito.

Il d.lgs. 118/2011 non è fermo: novità 2026

DM MEF 16 marzo 2026

GU 26/3/2026

- Aggiornamento dei principi contabili applicati e degli schemi di bilancio degli enti territoriali (allegati al d.lgs. 118/2011)
- Recepimento delle novità della legge di bilancio 2026

Commissione Arconet

seduta del 21 luglio 2026

- Canone unico patrimoniale ricondotto tra le entrate tributarie dal 2027
- Nuovi controlli BDAP sulle classificazioni a partire dai documenti contabili 2026
- Gruppi di lavoro sugli schemi sperimentali accrual per gli enti territoriali

Il doppio binario

fino al 2030

- La contabilità finanziaria resta autorizzatoria (bilancio, equilibri, risultato di amministrazione)
- Il 118 continua a evolvere mentre si prepara il passaggio al sistema ITAS

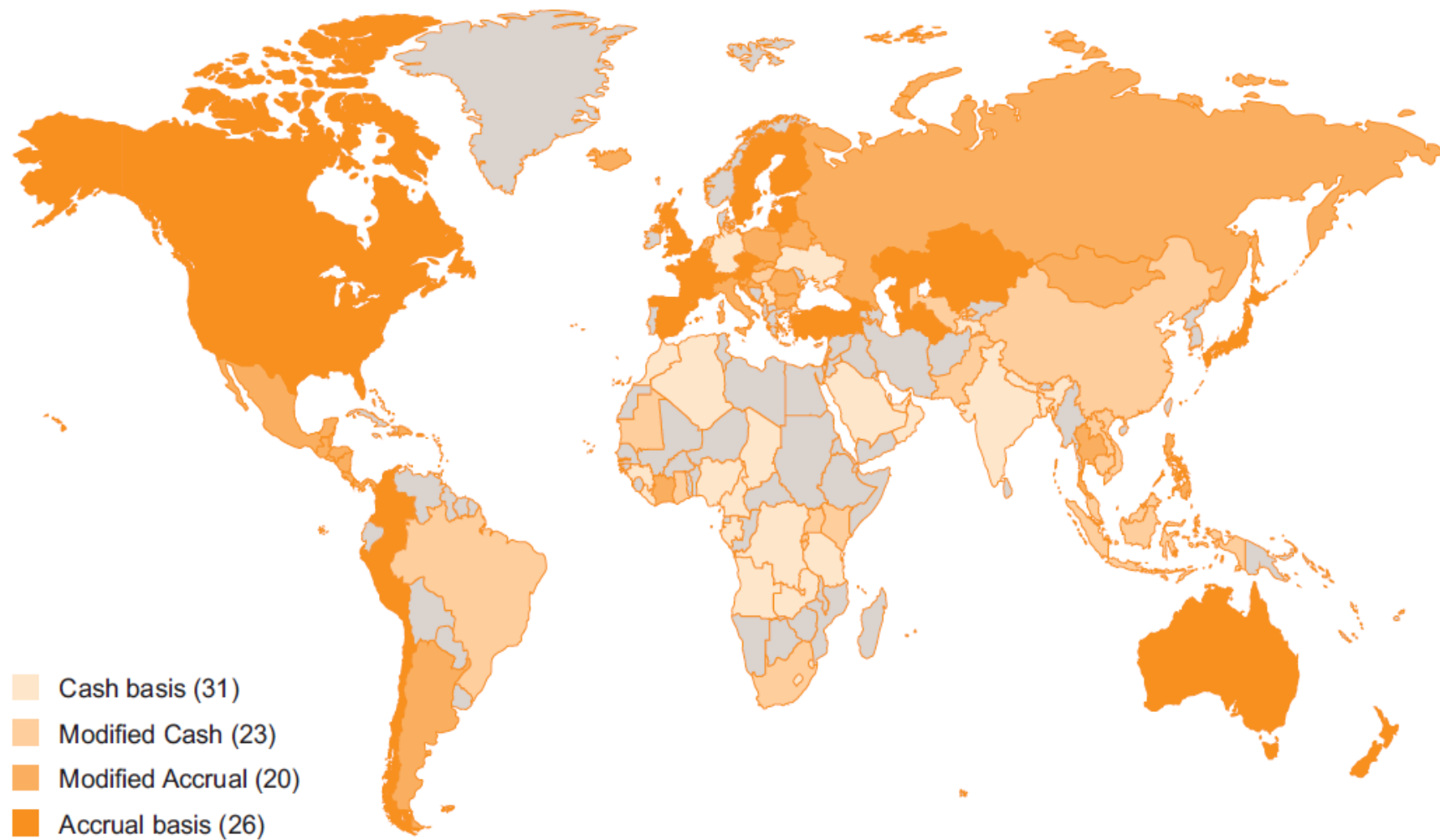
PARTE II



Il contesto internazionale: IPSAS ed EPSAS

Perché l'Italia passa all'accrual e su quali standard si basa

Figure 2: The government accounting landscape worldwide today



...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

IPSAS

Chi li definisce?



IPSAS Board



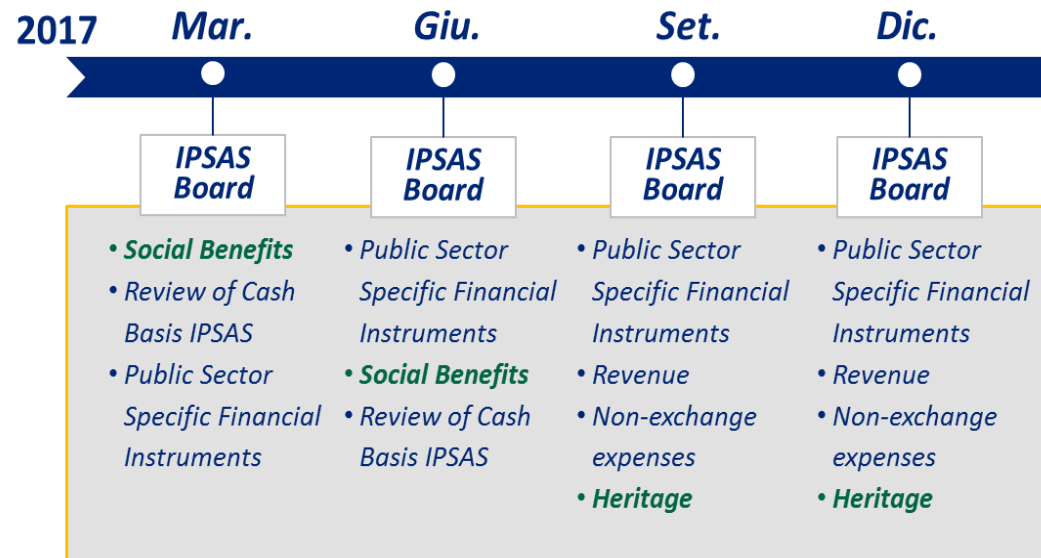
- *Standard Setter;*
- *Auditor privati e pubblici;*
- *Rappresentanti professione contabile;*
- *Docenti universitari, ecc.*

**Consultation
Advisory
Group**

**Public
Interest
Committee**



PROGETTI IN DISCUSSIONE ...



... dove si applicano?

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



Momento della rilevazione



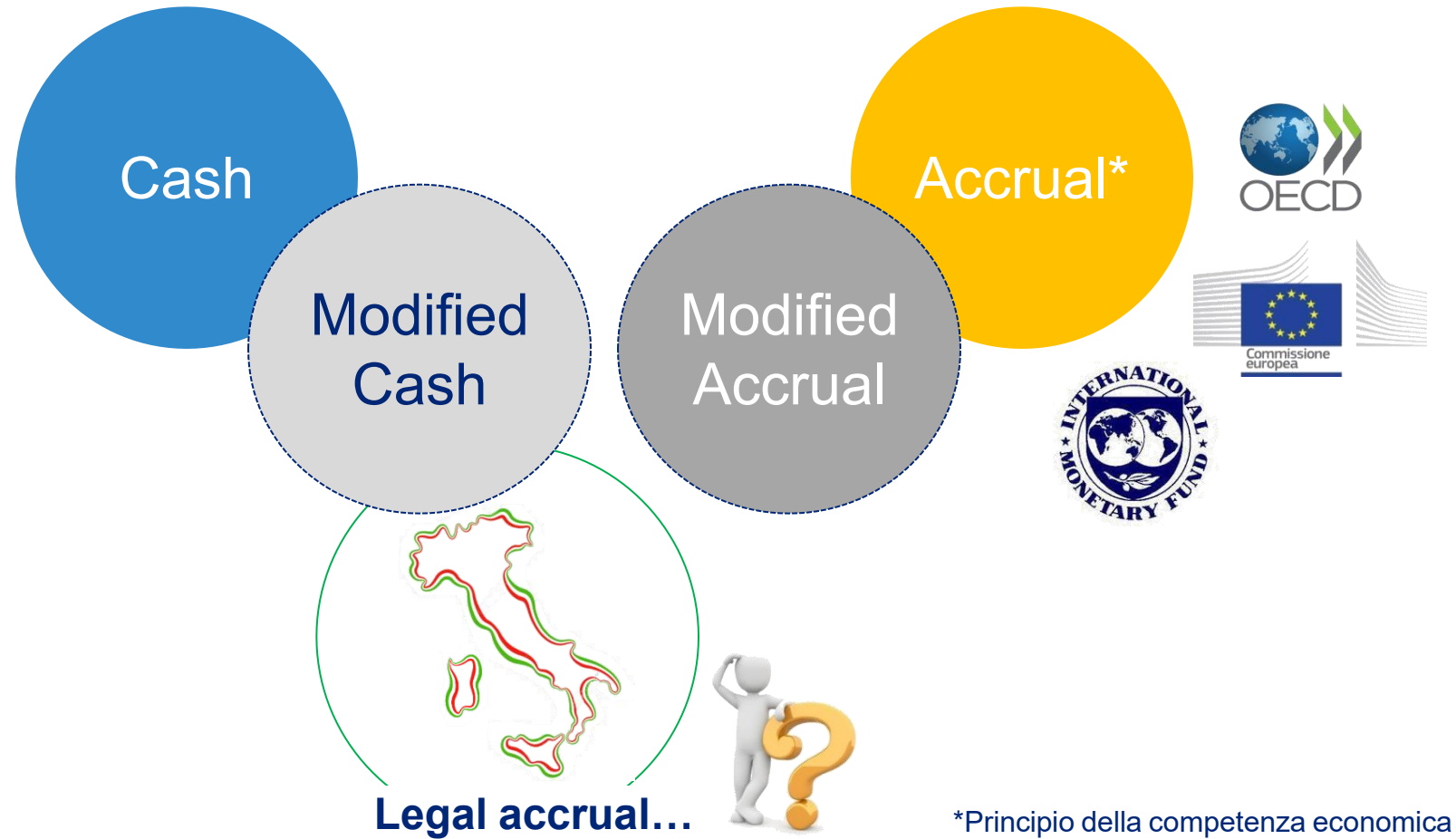
Criterio di competenza



Oggetto di bilancio



Classificazione internazionale dei sistemi contabili



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



IPSAS: la nuova generazione di standard (2022-2026)

Standard IPSAS	Contenuto	In vigore dal	ITAS collegato
IPSAS 43	Leases (sostituisce IPSAS 13)	1/1/2025	ITAS 7
IPSAS 44	Attività non correnti destinate alla vendita	1/1/2025	—
IPSAS 45	Property, Plant and Equipment (sostituisce IPSAS 17): beni culturali e infrastrutture	1/1/2025	ITAS 4
IPSAS 46	Measurement: nuovo quadro dei criteri di valutazione (es. current operational value)	1/1/2025	QC, ITAS 4-5
IPSAS 47	Revenue (sostituisce IPSAS 9, 11 e 23)	1/1/2026	ITAS 9
IPSAS 48	Transfer Expenses: prima disciplina dei trasferimenti erogati	1/1/2026	ITAS 18
IPSAS 49	Retirement Benefit Plans	1/1/2026	ITAS 15

Implicazione: gli ITAS sono ancorati a una base IPSAS che sta cambiando; la manutenzione degli standard italiani (determine RGS 2025) segue anche questo movimento.

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



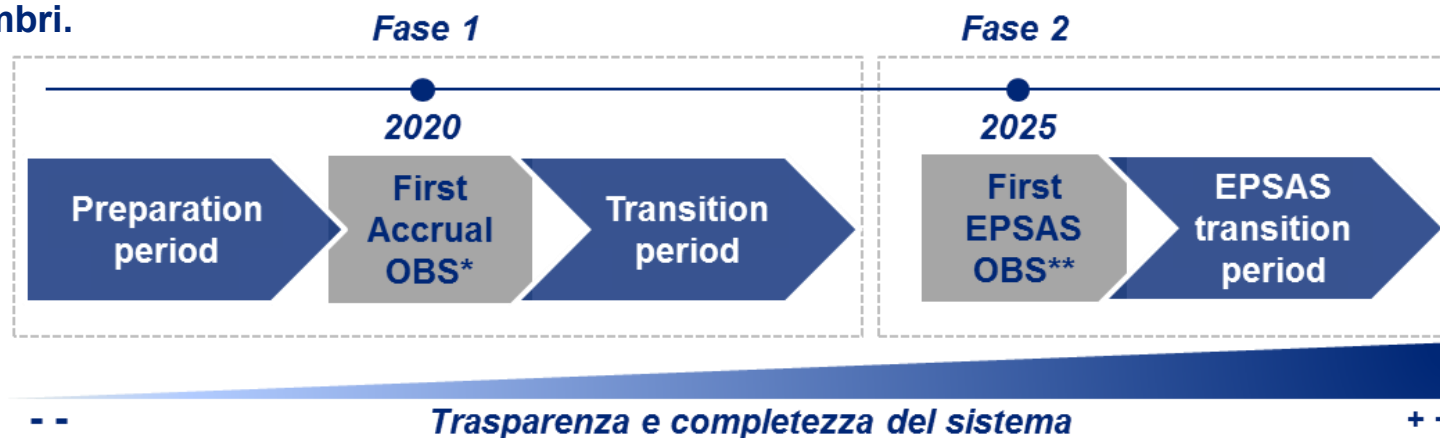
Non abolisce o sostituisce le contabilità esistenti, in particolare quella di cassa.

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)

ACCOUNTING MATURITY



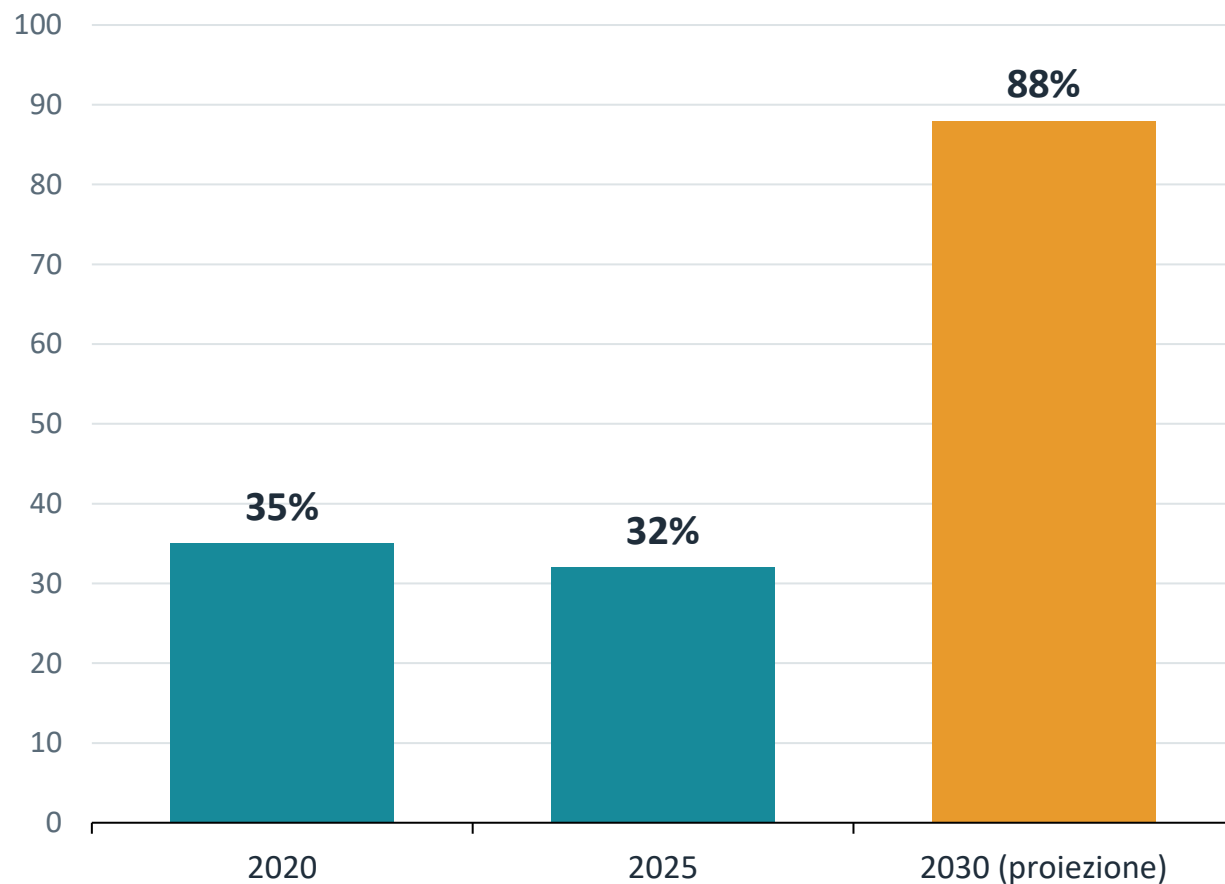
...“maturità” nell’applicazione della contabilità accrual
based in modo conforme agli standard IPSAS.

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



Accounting maturity: dove si colloca l'Italia

Italia: grado di maturità accrual (%)



Lecture

- **Italia 2025: 32%** – tra gli ultimi Paesi UE, in calo rispetto al 35% del 2020
- **Proiezione 2030: 88%** – uno dei balzi più ampi in Europa, se la riforma va a regime
- **Nel mondo (2024):** 53 giurisdizioni su 169 (31%) hanno adottato l'accrual completo

La mappa delle slide precedenti va quindi letta come “fotografia” pre-riforma

TO DO LiST

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



ARMONIZZAZIONE



APPLICAZIONE DELLA DIRETTIVA 2011/85/UE



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

PARTE III



Riforma 1.15 PNRR, d.l. 107/2026 e standard ITAS

Il sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual

La riforma contabile “accrual” prevista nel PNRR

*I 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 dalla 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 con obiettivo PNRR al 2026 (oggi: adozione entro l'esercizio 2030, d.l. 107/2026).*

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/EPSAS).

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»

Riforma 1.15: le milestone PNRR sono state raggiunte

Milestone	Contenuto	Scadenza	Esito
M1C1-108	Quadro concettuale, standard ITAS, piano dei conti unico multidimensionale	Il trim. 2024	Raggiunta – determina RGS n. 176775 del 27/6/2024
M1C1-117	Primo ciclo di formazione per enti pari ad almeno il 90% della spesa primaria	I trim. 2026	Raggiunta – ~15.000 operatori, ~2.500 enti, 94,82% della spesa
M1C1-118	Chiusura fase pilota + atto legislativo per l’adozione dell’accrual	30/6/2026	Raggiunta – schemi 2025 inviati; d.l. 107/2026

Cosa è cambiato rispetto al cronoprogramma originario: l’atto legislativo non fa partire subito l’accrual per tutti, ma fissa la sperimentazione e l’adozione entro l’esercizio 2030.

Fonti: Corte dei conti, del. 26/SSRRCO/AUD/2026; RGS – Contabilità accrual; ItaliaOggi 16/7/2026.

La governance della riforma

1	Struttura di governance <i>art. 9, c.14, d.l. 152/2021</i>	Comitato direttivo e Standard Setter Board: elaborano e aggiornano QC, ITAS e PdC unico. Un DM MEF la ridefinisce per renderla più rappresentativa (art. 9, c.3, d.l. 107/2026).
2	Decreto MEF <i>art. 9, c.2</i>	Adotta principi e aggiornamenti su proposta della Struttura, almeno nell'esercizio precedente a quello di applicazione.
3	Commissione Arconet <i>art. 9, c.4 e art. 12, c.4</i>	Sentita per gli enti territoriali; propone i decreti di sperimentazione per Regioni ed enti locali.
4	Servizio centrale per la contabilità accrual <i>art. 8, c.4-bis (in conversione)</i>	Nuovo ufficio dirigenziale generale presso il MEF-RGS.
5	Corte dei conti – SS.RR. <i>art. 12, cc.3-4 (in conversione)</i>	Sentite sui programmi di sperimentazione.

Il “quadro contabile” accrual: tre pilastri

1

Quadro concettuale

Finalità dell’informativa, utenti, caratteristiche qualitative, definizioni degli elementi del bilancio, criteri di rilevazione e valutazione

2

18 standard ITAS

Regole di rilevazione, valutazione ed esposizione, derivate dagli IPSAS con adattamenti al contesto italiano

3

Piano dei conti unico multidimensionale

Unico per tutte le PA; ogni registrazione ha natura economico-patrimoniale e dimensioni ulteriori (es. finanziaria, analitica); raccordo univoco

La manutenzione degli standard (2025)

- **Gennaio 2025:** aggiornato ITAS 1 per recepire le revisioni di ITAS 9 (Ricavi e proventi) e ITAS 18 (Costi e oneri) sui proventi da trasferimenti vincolati
- **Determina RGS n. RR 150 del 25/9/2025:** aggiornati ITAS 1, 4 e 9 e gli schemi di bilancio, con precisazioni per gli enti della fase pilota

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

I 18 ITAS per area del bilancio

Struttura e politiche

ITAS 1 Composizione e schemi del bilancio
ITAS 2 Politiche contabili, stime, errori, fatti successivi
ITAS 3 Operazioni in valuta estera

Passivo e personale

ITAS 13 Accantonamenti, passività e attività potenziali
ITAS 15 Benefici per i dipendenti
ITAS 16 Prestazioni sociali in denaro

Gruppo

ITAS 12 Bilancio consolidato
ITAS 14 Partecipazioni, controllo e controllo congiunto

Attivo

ITAS 4 Immobilizzazioni materiali
ITAS 5 Immobilizzazioni immateriali
ITAS 6 Accordi per la gestione di servizi
ITAS 7 Locazioni
ITAS 8 Svalutazioni
ITAS 10 Rimanenze
ITAS 11 Strumenti finanziari

Risultato economico

ITAS 9 Ricavi e proventi
ITAS 18 Costi e oneri
ITAS 17 Ratei e risconti

In aula approfondiamo:

- ITAS 1 – bilancio d'esercizio
- ITAS 9 / 18 – proventi e costi
- ITAS 17 – ratei e risconti
- ITAS 13 – fondi e passività potenziali

Principali novità del sistema contabile accrual



Nuovi schemi di bilancio

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



Criteri di valutazione

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



Rilevazione integrale delle attività e passività

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



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

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

Dalla contabilità del 118 agli schemi ITAS: il ponte della fase pilota



Il passo successivo (dal 2026): schemi sperimentali elaborati ogni anno fino all'adozione (art. 12, c.1, d.l. 107/2026); i modelli di raccordo sono aggiornati in base agli esiti e pubblicati dalla RGS (c.2).

Il traguardo (dal 2030): rilevazioni secondo gli ITAS sul piano dei conti unico, accanto alla contabilità finanziaria autorizzatoria.

D.l. 26 giugno 2026, n. 107: l'architettura (Capo II)

Articolo	Contenuto
Art. 8	Sistema di contabilità economico-patrimoniale unico: chi lo adotta e quando
Art. 9	Quadro di principi e regole: QC, ITAS, piano dei conti unico; governance e decreti MEF
Art. 10	Adempimenti propedeutici: inventari, crediti e debiti, struttura interna, sistemi informativi
Art. 11	Formazione: piano almeno triennale (offerta SNA) e corso multimediale RGS
Art. 12	Sperimentazione: schemi sperimentali dal 2026; decreti per gli enti territoriali entro il 30/6/2027
Art. 13	Istat: stime trimestrali sul saldo delle amministrazioni pubbliche, trasmesse al MEF-RGS

Conversione: L. 7 agosto 2026, n. 152 (testo coordinato in GU n. 192 del 20/8/2026).

Art. 8 – Chi adotta l'accrual, e quando

c.1

Amministrazioni della fase pilota

(art. 10, c.3, d.l. 113/2024)

Adottano il quadro dell'art. 9 a seguito della sperimentazione, entro l'esercizio 2030 e a decorrere dal medesimo

c.2

Tutte le altre amministrazioni

Regime di contabilità economico-patrimoniale semplificato; contenuti, tempi e modalità con uno o più decreti MEF

c.3

Organi costituzionali

Si adeguano nell'ambito della propria autonomia (comma inserito in conversione)

c.4

Amministrazioni già in sola COEP

(incluso il SSN)

Adeguano bilancio di previsione o budget; nel bilancio d'esercizio raffronto preventivo/consuntivo

Per gli enti locali: il 2030 riguarda gli enti “pilota”; Comuni sotto 5.000 abitanti e unioni attendono il regime semplificato.

Artt. 9-10 – Le regole e i “compiti a casa” per gli enti

Art. 9 – Quadro di principi e regole

- QC, ITAS e piano dei conti unico multidimensionale, definiti dalla Struttura di governance
- Adozione e aggiornamenti con decreto MEF, almeno nell'esercizio precedente a quello di applicazione
- Possibili voci di dettaglio del piano dei conti, purché il raccordo resti univoco
- Per gli enti territoriali è sentita Arconet; per la sanità, concerto con il Ministero della salute

Art. 10 – Adempimenti propedeutici

1

Inventari

Adeguamento di immobilizzazioni, partecipazioni, rimanenze; ricognizione completa di crediti e debiti

2

Organizzazione

Una struttura interna responsabile della COEP e degli inventari

3

Sistemi informativi

Adeguamento al DM MEF 6/8/2025: unicità di imputazione e interoperabilità con il MEF

Artt. 11-12 – Formazione e sperimentazione

Art. 11 – Formazione

- Piano formativo almeno triennale, in via prioritaria su offerta SNA o certificata SNA
- Il corso multimediale RGS su QC e ITAS è parte integrante del piano

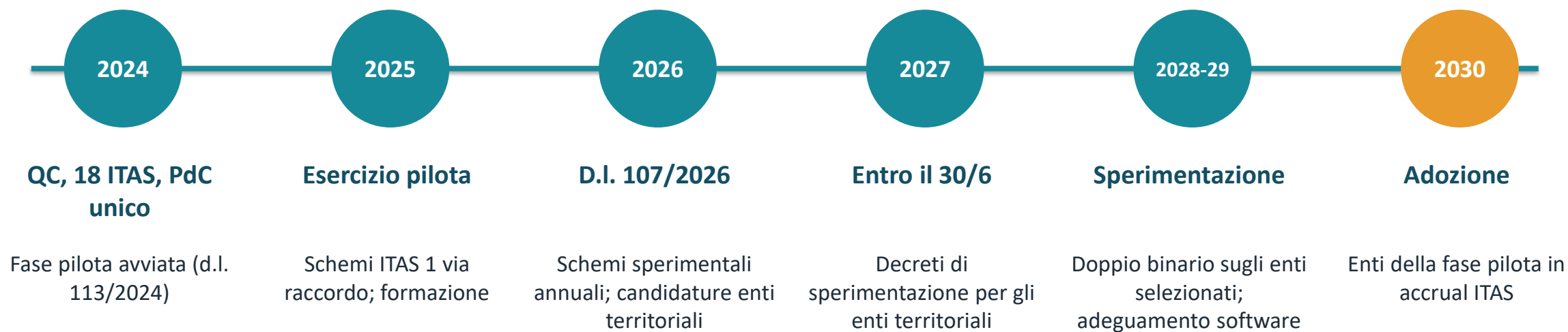
Proposta Arconet (2026): 34 enti sperimentatori – 4 Regioni, 3 Città metropolitane, 7 Province, 20 Comuni (almeno 5 sotto 5.000 ab.), senza incentivi dedicati

Art. 12 – Sperimentazione

- **c.1** Dall'esercizio 2026 e fino all'adozione: schemi di bilancio sperimentali trasmessi alla RGS
- **c.2** Modelli di raccordo aggiornati in base agli esiti
- **c.3** Programmi specifici anche su un sottoinsieme rappresentativo di enti (sentite le SS.RR. della Corte dei conti)
- **c.4** Enti territoriali: decreti entro il 30/6/2027 su proposta Arconet, che individuano gli enti per area geografica e dimensione, dettano regole anche in deroga a TUEL e d.lgs. 118/2011 e uno stato patrimoniale semplificato per i piccoli enti

La roadmap: 2024 → 2030

Lettura prudente: le date dal 2027 dipendono dai decreti attuativi; per i piccoli enti il regime semplificato è ancora da definire.



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

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.

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 (redditività, efficienza) con quello finanziario (liquidità, solvibilità).

CONTO ECONOMICO

ACCRUAL

118

CONTO ECONOMICO

A) PROVENTI E RICAVI DELLA GESTIONE OPERATIVA

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
3	(+/-) Variazione dei lavori in corso su ordinazione Altri proventi e ricavi diversi
3,1	TOTALE PROVENTI E RICAVI DELLA GESTIONE OPERATIVA (A)

CONTO ECONOMICO

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi
2	Proventi da fondi perequativi
3	Proventi da trasferimenti e contributi
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>
b	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>
c	<i>Contributi agli investimenti</i>
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici
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
	TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)

CONTO ECONOMICO

118

ACCRUAL

B) COSTI E ONERI DELLA GESTIONE OPERATIVA	
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
TOTALE COSTI E ONERI DELLA GESTIONE OPERATIVA (B)	

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE	
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
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)	
DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)	

STATO PATRIMONIALE PASSIVO

ACCRUAL

		Totale debiti a breve termine
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	
		Totale fondi per rischi ed oneri
M	<u>Ratei e risconti</u>	
1	Ratei passivi	
2	Risconti passivi annuali	
		Totale ratei e risconti
		~~TOTALE PASSIVITA' CORRENTI~~
	TOTALE PASSIVO (PN+PASSIVITA' NON CORRENTI + PASSIVITA' CORRENTI)	

Esempio 2 – Acquisto di uno scuolabus

Il caso: Il 1° dicembre 2026 il Comune acquista e paga uno scuolabus da 100.000 €, con vita utile stimata di 10 anni.

Contabilità finanziaria (d.lgs. 118/2011)

- **Impegno e pagamento** 100.000 € al Titolo 2 (spese in conto capitale)
- **Rendiconto 2026:** l'intera spesa pesa sull'esercizio
- **Esercizi 2027-2036:** nessuna ulteriore rilevazione
- La copertura deve esistere tutta nel 2026 (entrate in conto capitale, avanzo o mutuo)

Contabilità accrual (ITAS)

- **1/12:** Automezzi (immobilizzazione, ITAS 4) a Banca 100.000 €
- **31/12:** Ammortamento a Fondo ammortamento 833 € ($100.000/10 \times 1/12$)
- **Conto economico 2026:** costo di 833 €
- **Stato patrimoniale:** valore netto 99.167 €; dal 2027 ammortamento di 10.000 € l'anno

Cosa insegna: in accrual il costo segue l'utilizzo del bene: ogni anno sopporta la sua quota, nel rispetto dell'equità intergenerazionale.

ITAS 9 e ITAS 18: proventi e costi

ITAS 9 – Ricavi e proventi

- Distingue i proventi da operazioni con corrispettivo (vendite, prestazioni di servizi) da quelli senza corrispettivo (tributi, trasferimenti)
- Il criterio guida è la maturazione economica, non l'accertamento
- Revisione 2025: nuovo trattamento dei proventi da trasferimenti vincolati
- Riferimento internazionale: IPSAS 9-23, ora confluiti in IPSAS 47

ITAS 18 – Costi e oneri

- Rilevazione dei costi quando i beni e i servizi sono utilizzati, a prescindere dall'impegno di spesa
- Disciplina i trasferimenti erogati, tema finora privo di uno standard internazionale
- Riferimento internazionale: IPSAS 48 (Transfer Expenses)

Domanda per l'aula: un contributo regionale vincolato a un investimento è un provento dell'anno in cui viene accertato? (lo vediamo nell'esempio che segue)

Esempio 3 – Contributo regionale vincolato

Il caso: A novembre 2026 il Comune incassa dalla Regione 60.000 € vincolati alla riqualificazione di una scuola, da restituire se non utilizzati. I lavori si svolgono nel 2027.

Contabilità finanziaria (d.lgs. 118/2011)

- **Accertamento e riscossione** 60.000 € al Titolo 4 nel 2026
- **Nessun impegno nel 2026:** le risorse confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione
- **Nel 2027:** applicazione dell'avanzo vincolato e impegno dei lavori
- Se l'impegno fosse assunto nel 2026 con esigibilità 2027, la copertura passerebbe dal FPV

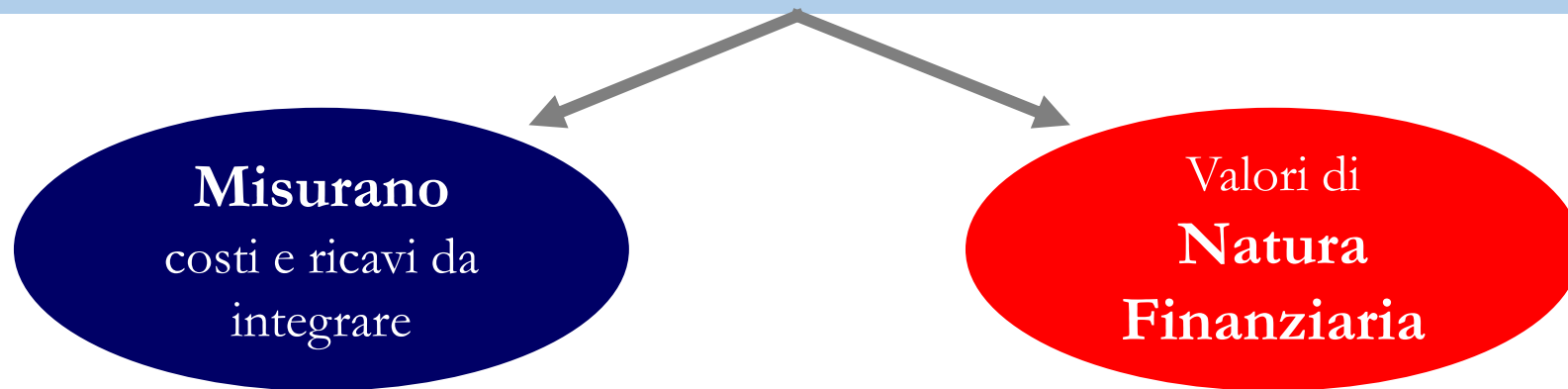
Contabilità accrual (ITAS)

- **Incasso:** Banca a Passività per contributi da utilizzare 60.000 €
- Il vincolo di restituzione impedisce di considerare il provento già maturato
- **Quando il vincolo è rispettato:** la passività si riduce e si rileva il provento
- Se il contributo finanzia un bene ammortizzabile, il provento segue di norma l'ammortamento del bene

Cosa insegna: il vincolo finanziario (avanzo vincolato, FPV) e la condizione economica (passività fino al rispetto del vincolo) rispondono alla stessa esigenza con strumenti diversi.

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.**

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
	ATTIVITA' CORRENTI		
<i>H</i>	<i>Ratei e risconti</i>	<i>4.000</i>	
TOTALE ATTIVO			

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

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
	PASSIVITA' CORRENTI		
<i>M</i>	<i>Ratei e risconti</i>	<i>300.000</i>	
TOTALE PASSIVO			

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

I risconti: attivi e passivi

Risconti Attivi

Riguardano, dunque, **costi anticipati**.

Risconti Passivi

Riguardano, dunque, **ricavi anticipati**.

RATEI & RISCONTI: RISCOLO PASSIVO



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

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

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

Esempio 4 – Fitto attivo incassato in anticipo

Il caso: Il 1° ottobre 2026 il Comune concede in locazione un immobile per un anno e incassa subito l'intero canone di 12.000 €.

Contabilità finanziaria (d.lgs. 118/2011)

- **Accertamento e riscossione** 12.000 € al Titolo 3 nel 2026
- L'obbligazione è esigibile nel 2026: tutta l'entrata è di competenza finanziaria 2026
- **Esercizio 2027:** nessuna rilevazione

Contabilità accrual (ITAS)

- **1/10:** Banca a Fitti attivi 12.000 €
- **31/12:** Fitti attivi a Risconti passivi 9.000 € (9/12, ITAS 17)
- **Conto economico 2026:** provento di 3.000 €
- **1/1/2027:** il risconto si riapre e genera un provento di 9.000 €

Cosa insegna: il risconto sposta nel tempo il provento già incassato, attribuendolo all'esercizio in cui il servizio (la disponibilità dell'immobile) è effettivamente reso.

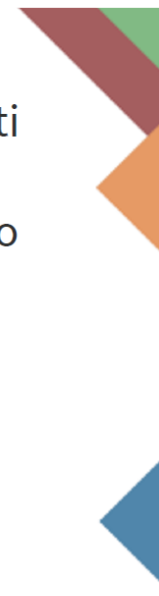


ITAS 13 e DL 118 a confronto

ITAS 13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali

- Un **fondo** è una passività certa o probabile, il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza sono incerti.
- Un **accantonamento** rappresenta la contropartita economica (onere) correlata alla rilevazione di un fondo.
- 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
 - b) un'obbligazione attuale che risulta da eventi passati, ma non è rilevata come passività poiché:
 - non è probabile che sarà necessario un trasferimento di risorse al fine di adempiere all'obbligazione; oppure
 - l'ammontare dell'obbligazione non può essere valutato rispettando i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio.

- **Un'attività potenziale** è un'attività 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.
- Un **evento vincolante** è un evento passato che crea un'obbligazione al cui adempimento l'amministrazione non può realisticamente sottrarsi.
- 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.
- **Un'obbligazione attuale** è il risultato di un evento passato ed è vincolante per l'amministrazione, derivando da:
 - a) una legge o un atto avente forza di legge;
 - b) un contratto (attraverso le sue clausole esplicite o implicite) o altro rapporto giuridico obbligatorio;
 - c) altre disposizioni giuridicamente vincolanti;
 - d) situazioni fattuali nelle quali l'amministrazione non disponga di realistiche possibilità di evitare un futuro trasferimento di risorse a terzi, pur in assenza del perfezionamento di un rapporto giuridico obbligatorio nei confronti di una parte terza.



Ambito di applicazione (Linee Guida)

In sostanza, i fondi si distinguono da altre tipologie di passività, quali i debiti, in ragione dell'incertezza in merito alla data di sopravvenienza o all'importo della spesa futura necessaria per l'adempimento dell'obbligazione alla base di tali passività. Infatti:

- i **fondi** sono **passività** per le quali è probabile un **futuro trasferimento** di risorse in uscita per estinguere l'obbligazione, il cui ammontare deve essere attendibilmente **stimabile**;
- i **debiti** sono **passività da pagare** per beni o servizi ricevuti che sono stati fatturati o formalmente concordati con il fornitore. Pertanto, l'esistenza dell'obbligazione e il relativo trasferimento di risorse in uscita e la data del pagamento, nonché il relativo importo dell'uscita monetaria relativa all'obbligazione, sono **certi**. Si pensi ad una amministrazione che ha fruito di consulenze fiscali da parte di un dottore commercialista. Al termine della prestazione, l'amministrazione riceve un avviso di parcella per un valore concordato pari a 5.000 euro. In questo caso, essendo il servizio stato eseguito ed il suo ammontare concordato, pur non essendo stato formalmente ancora fatturato alla data di iscrizione a bilancio, la passività viene comunque qualificata come debito.

Ambito di Applicazione (Linee Guida)

Tabella 1 - Differenze tra fondi e debiti

Passività	Trasferimento risorse	Ammontare	Iscrizione in bilancio
Fondi	Probabile	Stimabile	Si
Debiti	Certo	Certo	Si

I fondi hanno pertanto le seguenti caratteristiche:

- natura determinata;
- esistenza certa o probabile;
- ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla data di chiusura dell'esercizio;
- ammontare della passività attendibilmente stimabile.

Ai fini delle registrazioni contabili si possono distinguere:

- **fondi rischi:** passività di natura determinata ed esistenza **probabile**, i cui valori sono stimabili e caratterizzati da uno stato di incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro. Si tratta, pertanto, di fattispecie caratterizzate da uno stato di incertezza che, al verificarsi o meno di un evento futuro, potranno concretizzarsi in una perdita parziale o totale di un'attività o nel sorgere di una passività;
- **fondi oneri:** passività di natura determinata ed esistenza certa, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio ma che avranno **manifestazione finanziaria negli esercizi successivi**. Si tratta, pertanto, di fondi per costi, spese e perdite di competenza stimati, che andranno iscritti nello stato patrimoniale a fronte di somme di una prestazione che dovrà essere fornita al tempo in cui l'obbligazione sarà estinta.

Ambito di applicazione ed esclusione dell'ITAS 13

Fondi rischi	Fondi oneri
Fondo rischi per garanzie e fideiussioni concesse	Fondo oneri per trattamento di quiescenza (escluso dall'applicazione dell'ITAS 13, si applica l'ITAS 16)
Fondo rischi per contenziosi in essere	Fondo oneri per TFR (escluso dall'applicazione dell'ITAS 13, si applica l'ITAS 15)
Fondo rischi per strumenti finanziari derivati passivi (escluso dall'applicazione dell'ITAS 13, si applica l'ITAS 11)	Fondo oneri da imposte
	Fondo per oneri da rinnovi contrattuali (escluso dall'applicazione dell'ITAS 13, si applica l'ITAS 15)
	Fondo oneri per ristrutturazione
	Fondo oneri per contratti onerosi

Rilevazione Iniziale

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.

Se anche solo una di queste condizioni non è soddisfatta, non si rileva alcun fondo.

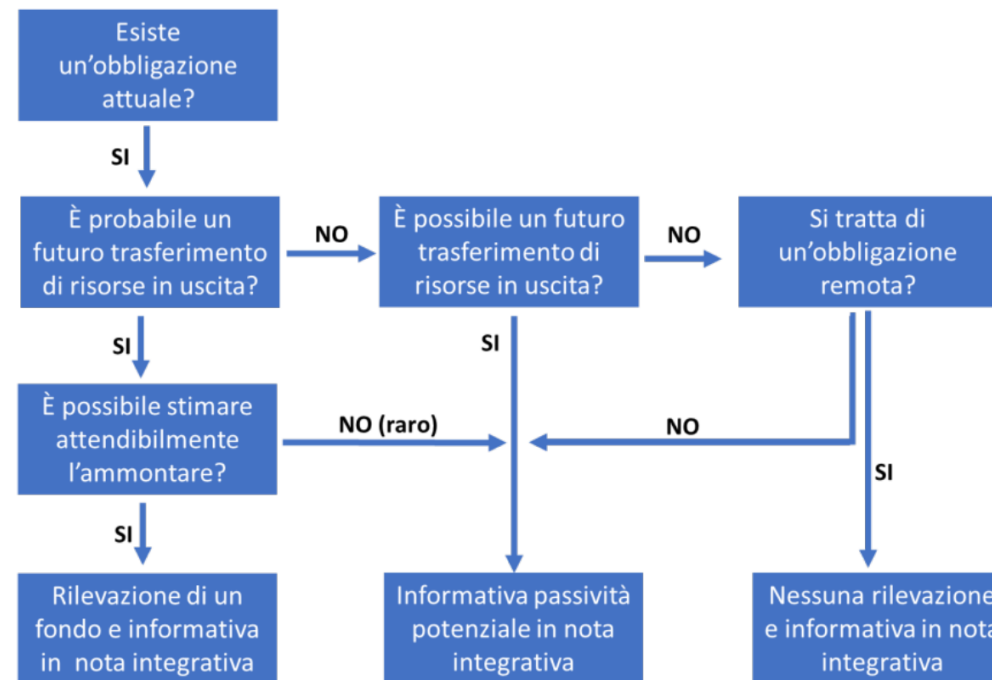
Ai fini della rilevazione di un fondo, non è necessario conoscere **l'identità dei soggetti** verso i quali l'obbligazione è dovuta. L'obbligazione può sussistere anche nei confronti della **collettività in generale**.

Le condizioni di iscrizione in bilancio dei fondi, per le quali si differenziano dalle passività potenziali sono quindi le seguenti:

- obbligazione attuale
- evento passato vincolante
- probabile trasferimento di risorse
- stima attendibile dell'obbligazione che rispetti i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio



Schema logico di identificazione dei fondi e delle passività potenziali e relativi riflessi a bilancio



Esempio 5 – Contenzioso con un fornitore

Il **caso**: A fine 2026 è pendente una causa promossa da un fornitore. Il legale stima probabile la soccombenza e un onere di 30.000 €; la sentenza è attesa nel 2027.

Contabilità finanziaria (d.lgs. 118/2011)

- **Nessun impegno**: l'obbligazione non è ancora giuridicamente perfezionata
- **Accantonamento** al fondo contenzioso nella quota accantonata del risultato di amministrazione
- **Alla sentenza**: impegno e pagamento finanziati dall'applicazione della quota accantonata

Contabilità accrual (ITAS)

- **31/12/2026**: Accantonamento per rischi (costo) a Fondo rischi contenzioso 30.000 € (ITAS 13)
- Condizioni: obbligazione attuale da evento passato, esborso probabile, stima attendibile
- **Se la soccombenza fosse solo possibile**: nessun fondo, informativa in nota integrativa
- **Alla sentenza**: Fondo rischi a Debiti; l'eventuale differenza va a conto economico

Cosa insegna: entrambi i sistemi accantonano, ma in accrual l'onere pesa sul risultato economico dell'anno in cui nasce il rischio, non quando viene pagato.

: 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.

Cosa cambia per l'ente locale: COEP del 118 vs accrual ITAS

Aspetto	COEP del d.lgs. 118/2011 (all. 4/3)	Sistema accrual ITAS
Ruolo	Conoscitivo, affiancata alla contabilità finanziaria	Sistema unico per tutte le PA; la finanziaria resta autorizzatoria
Rilevazione	In larga parte derivata dalle scritture finanziarie (matrice di correlazione)	Regole ITAS; obiettivo: scritture native sul piano dei conti unico
Regole	Principio applicato nazionale	Quadro concettuale + 18 ITAS di matrice IPSAS
Schemi	SP e CE del 118	ITAS 1: SP con distinzione corrente/non corrente, CE, flussi di cassa, variazioni del PN, nota
Inventari	Spesso il punto debole	Riclassificazione secondo ITAS 4, 5 e 6
Fondi e personale	Accantonamenti legati al risultato di amministrazione	ITAS 13 (fondi), ITAS 15 (benefici ai dipendenti)

Fonti: d.lgs. 118/2011, all. 4/3; ITAS 1; ItaliaOggi 2/7/2026 (Bellesia). Il superamento della matrice di correlazione è una lettura della dottrina, non una previsione testuale del d.l. 107/2026.

I nodi aperti secondo la Corte dei conti

Coordinamento

Il rapporto con TUEL e d.lgs. 118/2011 non è ancora definito: due contabilità possono valutare in modo diverso lo stesso fatto

Equilibri di bilancio

Va valutato se mantenere nella L. 243/2012 una nozione di equilibrio solo finanziaria

Costi per gli enti

Organizzazione, formazione e software: aggravio soprattutto per gli enti meno dotati

Sperimentazione

Criteri solo geografico-demografici forse insufficienti; rischio di attendismo per gli enti esclusi

Piccoli enti

Bene lo stato patrimoniale semplificato, ma anche gli enti minori devono partecipare al percorso

Qualità dei dati

Le verifiche 2024 hanno trovato inventari lacunosi, risconti calcolati in modo forfettario, impegni pluriennali errati

Riferimenti per approfondire

Norme e atti

- D.lgs. 118/2011 e allegati; DM MEF 16/3/2026
- D.l. 152/2021, art. 9, c.14 (governance)
- D.l. 113/2024, conv. L. 143/2024 (fase pilota)
- D.l. 107/2026, conv. L. 152/2026, artt. 8-13
- Determine RGS 27/6/2024, n. 259/2024, n. 129/2025, n. RR 150/2025
- DM MEF 23/12/2024 e 6/8/2025

Documenti e siti

- RGS – portale Contabilità accrual: accrual.rgs.mef.gov.it (ITAS, linee guida, modelli di raccordo)
- RGS – Arconet: rgs.mef.gov.it (armonizzazione)
- Corte dei conti, SS.RR., del. 26/SSRRCO/AUD/2026
- Camera dei deputati, dossier C. 2987-A sul d.l. 107/2026
- IPSASB – Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements

