

Corso online

La nuova contabilità ACCRUAL delle Amministrazioni Pubbliche italiane

Presentazione e commenti per la prima applicazione, con *focus* sugli Enti Locali

Giovedì 3 ottobre 2024, ore 15.00 – 17.00

Docente

Mauro Bellesia

Ragioniere Capo di Amministrazione comunale.

Componente dello Standard Setter Board del Ministero dell'Economia e delle Finanze

e componente dell'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti locali

presso il Ministero dell'Interno. Revisore contabile.

Autore di pubblicazioni in materia



www.bilancioecontabilita.it

La rivista giuridica online
in materia di finanza locale

Quotidianamente aggiornato con le ultime novità di normativa, prassi e giurisprudenza, “Bilancio e Contabilità” è il supporto ideale per la corretta gestione dei principali adempimenti in materia e per l’approfondimento di tutte le tematiche di maggiore interesse.

Servizi inclusi:

- ❖ Finanza e Tributi Locali Channel (11 corsi online all’anno sulle tematiche di maggior interesse per gli operatori del settore)
- ❖ Dossier tematici ed e-book
- ❖ Scadenziario
- ❖ Come fare (modelli operativi)
- ❖ Risposta a quesiti
- ❖ Newsletter quindicinale di aggiornamento
- ❖ Legge 241/1990 annotata con la prassi e giurisprudenza
- ❖ Motore di ricerca

Per informazioni

SERVIZIO CLIENTI MAGGIOLI

Tel. 0541 628200

L'ACCRUAL E GLI STANDARD ITAS



Mauro Bellesia

La nuova riforma contabile delle Amministrazioni Pubbliche

- Presentazione degli standard ITAS con focus per gli Enti Locali
- Commenti, esempi di rilevazione a partita doppia e note operative



ACCESSO GRATUITO AL CORSO ONLINE

La nuova Contabilità ACCRUAL delle Amministrazioni Pubbliche

Docente: Mauro Bellesia (durata n. 2 ore)

A fine giugno 2024 è stata approvata dallo Standard Setter Board e dalla struttura di Governance del MEF la nuova contabilità ACCRUAL per tutte le Pubbliche Amministrazioni. Quanto approvato è costituito da un Quadro Concettuale (QC) e da n. 18 Principi contabili standard denominati ITAS.

La riforma riguarda tutte le Pubbliche Amministrazioni (Comuni, Province, Regioni, Ministeri, Università, Aziende sanitarie, Società partecipate, ecc.), che dovranno applicare, almeno inizialmente, due sistemi di contabilità distinti: quello tradizionale finanziario e quello economico-patrimoniale ACCRUAL.

Il cronoprogramma prevede l'applicazione delle nuove regole per tutti gli Enti entro l'anno 2026 (come da obiettivo PNRR) con una fase di graduale introduzione nell'anno 2025 (fase pilota).

Il manuale presenta e commenta la Riforma Accrual, il Quadro Concettuale ed i singoli Principi contabili standard ITAS dal n. 1 al n. 18. Ogni paragrafo che compone il testo della riforma è analizzato e commentato in forma tabellare con riferimenti normativi, esempi di rilevazione a partita doppia e note operative al fine di agevolare la loro prima applicazione.

Per informazioni

SERVIZIO CLIENTI MAGGIOLI

Tel. 0541 628200

www.maggiolieditore.it

DOVE E QUANDO NASCE LA CONTABILITA' ACCRUAL

- **E' una riforma che discende dai principi contabili internazionali del settore pubblico IPSAS**

(approvati da Ipsas Bord con sede a Toronto)

- **L'UE li ha fatti propri** (con i dovuti aggiustamenti) con gli elaborandi EPSAS (in fase di approvazione dall'EPSAS Working Group promosso da Eurostat)

- **La Direttiva 2011/85/UE dispone:**

- art. 3, **gli Stati Membri UE devono dotarsi di sistemi contabili utili a generare dati fondati sul principio accrual (competenza economica)** per poter predisporre gli aggregati di contabilità nazionale secondo le regole del SEC (Sistema Europeo dei Conti Integrati), **verificando a tal fine l'adequatezza degli standard internazionali** di contabilità già codificati per il settore pubblico (IPSAS).

- art. 12, bisogna assicurare non solo l'uniformità delle norme e delle procedure contabili, ma anche l'integrità dei sistemi di raccolta e di elaborazione dei dati di tutte le P.A.



Il percorso di allineamento é sfociato nell'inserimento del sistema contabile accrual unico per le Amministrazioni Pubbliche italiane tra le **riforme abilitanti del PNRR** (Riforma 1.15 "Dotare le Pubbliche Amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual").

SITO UFFICIALE DELLA CONTABILITA' ACCRUAL

<https://accrual.rgs.mef.gov.it/it/index.html>



Notizie in evidenza [Vedi tutte](#) → **Standard Contabili**

COSA E' LA CONTABILITA' ACCRUAL

- un sistema unico di contabilità per la rendicontazione:
 - * un unico quadro concettuale
 - * un unico set di standard
 - * un unico piano dei conti
- per tutte le P.A.
- Accrual = contabilità economico-patrimoniale con riferimento agli IPSAS e EPSAS
- è un sistema indipendente ed autonomo formato da un unico corpus di principi e regole uniformi e coerenti tra loro
- utilizza il metodo della partita doppia

COSA PREVEDE IL PNRR

Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) prevede:

- nell'ambito delle "riforme abilitanti",
- il progetto di riforma 1.15 "Dotare le Pubbliche Amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual"
- in linea con il percorso delineato a livello internazionale ed europeo per la definizione di principi e standard contabili nelle Pubbliche Amministrazioni (IPSAS/EPAS)
- e in attuazione della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio dell'Unione Europea.

L'action plan indica anche azioni specifiche, tra le quali:

- l'istituzione di un modello di governance
- adozione di un quadro concettuale e di un unico insieme di standard contabili ITAS per l'intera P.A. italiana
- La definizione di un nuovo piano dei conti unico per le P.A.
- lo sviluppo di adeguati sistemi informatici
- la formazione delle risorse umane



la struttura di governance è stata creata dall'art. 9, commi 14, 15 e 16, del DL 6/11/21, n.152 (Vedasi anche determina del Ragioniere generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020).

LE FINALITA' DELLA CONTABILITA' ACCRUAL

- allineamento alle indicazioni europee
- migliorare la governance del settore pubblico
- implementare un efficace sistema di contabilità nazionale basato su un consolidamento diretto dei bilanci delle P.A. già conformi agli standard europei
- uniformare le regole di contabilità tra tutte le P.A.
- creare un sistema di contabilità economico-patrimoniale unico, autonomo e non derivato da altri sistemi
- creare un sistema con una intrinseca coerenza tra principi, regole e applicazioni, in quanto basato su standard propri e autonomi (QC e ITAS)
- prevedere anche un processo standardizzato e trasparente di statuizione e modifica degli ITAS (due process)
- consentire l'applicazione di una contabilità analitica idonea a valutare le performance e ad applicare tecniche di controllo di gestione
- valorizzare il patrimonio pubblico, anche quello culturale (heritage)

IL CRONOPROGRAMMA

- e' fissato nella riforma 1.15 del PNRR
- definizione degli standard, QC e ITAS entro giugno 2024
- completamento del quadro normativo entro il 2024/2025
- dall'anno 2025 scatta l'avvio della c.d. "fase pilota", regolata dall'art. 10 del DL 9/8/2024, n. 113 (adeguamento software, formazione, individuazione dei funzionari responsabili, riclassificazione piano dei conti, ecc.)
- applicazione del nuovo sistema contabile ad almeno il 90% delle P.A. entro l'anno 2026



Eurostat verifica la reale applicazione della contabilità accrual nei Paesi UE, attraverso un apposito gruppo di lavoro, "Task force IPSAS/EPSAS"

L'AMBITO DI APPLICAZIONE

- Il nuovo sistema unico di contabilità economico patrimoniale, basato sul principio accrual, riguarda tutti i comparti della P.A., come definiti dall'art. 1, comma 2, Legge 31 dicembre 2009, n. 196, ivi compresi gli enti di diritto privato in controllo pubblico.
- L'art. 10 del DL 9/8/2024, n. 113, che concerne la fase c.d. "pilota", ovvero la fase sperimentale della nuova contabilità accrual, individua anche il perimetro delle P.A. obbligate alle nuove disposizioni nell'anno 2025.
- Le P.A. che rientrano nelle "fase pilota" sono:
 - a) le amministrazioni centrali incluse nel bilancio dello Stato, la Presidenza del Consiglio dei ministri e le agenzie fiscali;
 - b) gli enti e le istituzioni nazionali di ricerca;
 - c) le regioni e le province autonome;
 - d) le province e le città metropolitane;
 - e) i comuni con popolazione residente pari o superiore a cinquemila abitanti al 1° gennaio 2024;
 - f) gli enti e le aziende del servizio sanitario nazionale;
 - g) le università e gli istituti di istruzione universitaria pubblici;
 - h) le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e le loro unioni regionali;
 - i) le autorità di sistema portuale;
 - l) gli enti nazionali di previdenza e assistenza;
 - m) gli enti e le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, diverse da quelle di cui alle lettere da a) a l).
- Sono esclusi (dalla fase pilota):
 - gli organi costituzionali e a rilevanza costituzionale,
 - le società
 - gli enti piccoli (con un numero di dipendenti a tempo indeterminato inferiore a 50 e, contestualmente, un volume complessivo annuo di entrate correnti ed in conto capitale inferiore a 8,8 ml di euro.
 - gli istituti scolastici di ogni ordine e grado,
 - gli istituti di alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM) e gli uffici dotati di autonomia speciale del Ministero della cultura,
 - le P.A. in liquidazione.

LA STRUTTURA DI GOVERNANCE

- **è stata definita** in coerenza con l'analoga attività di statuizione dei principi contabili europei dell'EPSAS Working Group;
- **è incardinata** nella Ragioneria Generale dello Stato - RGS
- **è stata istituita** con Determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020, poi modificata con determine n. 103255 del 26 giugno 2020 e n. 17648 del 2 febbraio 2022.
- **si occupa** di definire un sistema unico di contabilità economico patrimoniale per le pubbliche amministrazioni, basato sul principio accrual, con un unico corpus di principi generali e di principi applicati ispirati agli IPSAS e, in prospettiva, agli elaborandi EPSAS

• Sono organi della Struttura:

- lo Standard Setter Board (SSB)
- il Comitato direttivo
- il Gruppo di consultazione
- la Segreteria tecnica

• Lo SSB:

- è una commissione composta di 15 membri,
- riveste il ruolo di organo tecnico indipendente del Ministero dell'Economia,
- opera senza vincolo di mandato e di rappresentanza, nel rispetto dei principi di autonomia, imparzialità e responsabilità
- ha il compito di elaborare proposte relative ai principi e agli standard di contabilità basati sul principio accrual, secondo gli indirizzi definiti a livello internazionale ed europeo (IPSAS e EPSAS)
- un regolamento disciplina composizione e funzionamento

• Il Comitato direttivo:

- ha funzioni di iniziativa e di indirizzo
- approva in via definitiva i principi e gli standard contabili elaborati dallo SSB

• Il Gruppo di consultazione e la Segreteria tecnica supportano i lavori del Comitato direttivo e dello SSB

GLI STANDARD ITAS

- **Il Quadro Concettuale (QC),**

si ispira al Conceptual Framework for General Purpose Financial Reports of Public Sector Entities degli IPSAS, approvato da Ipsas Bord con sede a Toronto.

- **ITAS 1 - Composizione e schemi del bilancio di esercizio,**

si ispira agli standard internazionali IPSAS 24—Presentation of budget information in financial statements, IPSAS 20—related party disclosure, IPSAS 18—Segment Reporting.

- **ITAS 2 - Politiche contabili, cambiamenti di politiche contabili e correzioni di errori, eventi successivi alla chiusura dell'esercizio,**

si ispira agli standard internazionali IPSAS 3— Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors e IPSAS 14—Events after the Reporting Date.

- **ITAS 3 – Operazioni, attività e passività in valuta estera,**

si ispira agli standard internazionali IPSAS 4—The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates.

- **ITAS 4 – Immobilizzazioni materiali,**

si ispira agli standard internazionali IPSAS 16—Investment Property, IPSAS 17—Property, Plant, and Equipment, IPSAS 5 - Borrowing Costs, IPSAS 27—Agriculture.

- **ITAS 5 – Immobilizzazioni immateriali,**

si ispira agli standard internazionali IPSAS 31—Intangible assets , IPSAS 5 - Borrowing Costs, IPSAS 27—Agriculture.

- **ITAS 6 – Accordi per servizi in concessione: concedente,**

si ispira allo standard internazionale IPSAS 32 - Service concession arrangements: grantor.

- **ITAS 7 – Locazioni,**

si ispira allo standard internazionale IPSAS 13 - Leases.

- **ITAS 8 – Riduzione di valore delle attività,**

si ispira allo standard internazionale IPSAS 26—Impairment of cash-generating assets.

- **ITAS 9 – Ricavi e proventi,**

si ispira agli standard internazionali IPSAS 9—Revenue from Exchange Transactions, IPSAS 23 —Revenue from non-exchange transactions (taxes and transfers), IPSAS 11 —Construction Contracts, IPSAS 47- Revenue.

- **ITAS 10 – Rimanenze,**

si ispira allo standard internazionale IPSAS 12—Inventories.

- **ITAS 11 – Strumenti finanziari,**

si ispira agli standard internazionali:

IPSAS 28 - Financial instruments: presentation

IPSAS 29 - Financial instruments: recognition and measurement

IPSAS 30 —Financial instruments: disclosure

IPSAS 41 —Financial instruments "

- **ITAS 12 – Bilancio consolidato,**

si ispira agli standard internazionali IPSAS 35 - Consolidated financial statements, IPSAS 40 - Public sector combinations, IPSAS 38 - Disclosure of interests in other entities.

- **ITAS 13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali,**

si ispira allo standard internazionale IPSAS 19 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.

- **ITAS 14 – Partecipazioni in organismi controllati o collegati e accordi a controllo congiunto,**

si ispira agli standard internazionali IPSAS 34 - Separate financial statements, IPSAS 36 - Investments in associates and joint ventures, IPSAS 37 - Joint arrangement.

- **ITAS 15 – Benefici per i dipendenti,**

si ispira allo standard internazionale IPSAS 39 - Employee benefits.

- **ITAS 16 – Prestazioni sociali in denaro,**

si ispira allo standard internazionale IPSAS 42—Social benefits.

- **ITAS 17 – Ratei e risconti,** non si ispira ad alcun IPSAS. Trattasi quindi di uno standard aggiuntivo che in via autonoma la Commissionne Standard Setter Board ha voluto approvare.

- **ITAS 18 Costi e oneri,**

si ispira allo standard internazionale IPSAS 48 - Transfer Expenses.



Quadro Concettuale e standard ITAS funzionano ""a regime"", cioè in ipotesi di vigenza della contabilità accrual.

LA STRUTTURA DEGLI ITAS

La struttura di ogni ITAS è simile, al fine di agevolare la lettura:

- Premessa,
- Definizioni,
- Ambito di applicazione,
- Contenuti specifici,
- Informazione integrativa.



Quadro Concettuale e standard ITAS funzionano ""a regime"", cioè in ipotesi di vigenza della contabilità accrual.

(un decreto ministeriale disciplinerà la prima applicazione degli ITAS, "First time adoption").

IL DUE PROCESS

Il due process ("giusto procedimento") consiste nell'insieme di regole volte a definire il corretto processo di statuizione e di modifica degli standard contabili.

Si basa su procedure formali, prestabilite, è ispirato a criteri di trasparenza e di apertura ai contributi dei portatori di interessi.

Esso comprende:

- l'elaborazione da parte dello SSB della "proposta iniziale di statuizione" degli standard;
- la valutazione da parte del Gruppo di consultazione interno;
- il riesame da parte dello SSB e l'invio della "proposta di statuizione" al Comitato Direttivo;
- una fase di consultazione pubblica, tramite pubblicazione sul sito web della RGS;
- una fase decisionale nella quale il Comitato Direttivo approva definitivamente gli standard
- pubblicazione sul sito web della RGS
- l'ultima fase, al fine di poter procedere all'applicazione degli ITAS, consiste nel recepimento della riforma accrual in norme di legge.

IL QUADRO CONCETTUALE (QC)

Il Quadro Concettuale (QC):

- rappresenta una **guida teorica** per la definizione dei successivi standard contabili ITAS.
- **definisce il sistema di contabilità economico-patrimoniale** basato sul principio **accrual** ed, in particolare, i principi della rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali delle amministrazioni pubbliche.
- mira a soddisfare i bisogni informativi della generalità degli utilizzatori tramite la "rendicontazione finanziaria per finalità informative generali" o "General Purpose Financial Reporting".

Indice del quadro concettuale:

1. La rendicontazione per finalità informative generali
2. I postulati e i vincoli dell'informazione
3. Gli elementi del bilancio di esercizio
4. La valutazione delle attività e delle passività
5. La presentazione delle informazioni nei documenti finanziari

Occorre evidenziare fin da subito che nella contabilità accrual:



- per **rendicontazione finanziaria per finalità informative generali** si intende **rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali** (Espressione corrispondente negli IPSAS a "General Purpose Financial Reporting").



- per **documenti finanziari per finalità informative generali** si intendono **stato patrimoniale (SP), conto economico (CE), nota integrativa** e altri documenti annessi (Espressione corrispondente negli IPSAS a "General Purpose Financial Reports").

"Quindi, QC e ITAS utilizzano le terminologie **rendicontazione finanziaria** e **documenti finanziari** con **accezioni molto diverse** dagli analoghi termini utilizzati dal D. Lgs. 118/2011.

In particolare, il Quadro Concettuale (QC):

- **fornisce una base comune** per l'elaborazione degli standard contabili ITAS allo scopo di garantirne omogeneità e coerenza;
- **individua le finalità assegnate al bilancio** di esercizio e, più in generale, alla rendicontazione finanziaria per finalità informative generali;
- **identifica le caratteristiche qualitative (o postulati)** che garantiscono la qualità dell'informazione contenuta nel bilancio di esercizio e, in generale, nei documenti finanziari per finalità informative generali, rendendola utile ai destinatari;
- **individua gli elementi fondamentali del bilancio di esercizio, i criteri generali** per la loro iscrizione nonché i diversi possibili criteri di valutazione delle attività e delle passività;
- **definisce i principi che guidano la presentazione delle informazioni nel bilancio** di esercizio, stato patrimoniale (SP), conto economico (CE) e altri documenti definiti da ITAS 1.

I punti principali del Quadro Concettuale (QC) sono:

- **i principi della rendicontazione** economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali (P.2);
- **i documenti** finanziari e le finalità informative generali (1.1);
- il bilancio di esercizio e la rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, del risultato economico e dei flussi di cassa (1.3);
- **gli obiettivi della rendicontazione** (rendere conto dei risultati non solo in forma contabile ma anche in termini di quantità e qualità dei servizi erogati e supportare i processi decisionali, 1.4, 1.5 e 1.18);
- gli utilizzatori delle informazioni **o stakeholders** (1.6 e segg.);
- le informazioni deducibili dalla situazione patrimoniale (1.14), dai proventi, ricavi, costi e oneri della gestione (1.15), dai flussi di cassa (1.16);
- importanza della programmazione nelle P.A. (1.17);
- valutazione della sostenibilità delle finanze e delle politiche pubbliche (1.19);
- **i postulati** o principi generali di redazione dei documenti finanziari: significatività, rappresentazione veritiera e corretta, prudenza, verificabilità, comprensibilità, comparabilità, tempestività, continuità (2.4 e segg.);
- **i vincoli all'informazione**: rilevanza, costi-benefici, bilanciamento tra i postulati (2.36);
- **gli elementi del bilancio di esercizio**: attività, passività, patrimonio netto, proventi e ricavi, costi e oneri (3.2);
- **i criteri di valutazione** delle attività e delle passività (4.1 e segg.);
- **la presentazione delle informazioni**, intesa come processo di selezione, collocazione e organizzazione (5.1 e segg.);
- pubblicità e trasparenza (5.28).

QUADRO A REGIME E PRIMA APPLICAZIONE



Quadro Concettuale e standard ITAS funzionano ""a regime"", cioè in ipotesi di vigenza della contabilità accrual.



Gli ITAS non riguardano la **prima applicazione** della contabilità accrual per la quale è previsto un apposito decreto ministeriale."

ITAS 1 - Composizione e schemi del bilancio di esercizio

INDICE DELLO STANDARD

Premessa
Definizioni
Ambito di applicazione
Composizione del bilancio di esercizio
Rappresentazione veritiera e corretta e conformità con gli ITAS
Continuità
Costanza nella modalità di presentazione nel bilancio di esercizio
Rilevanza
Compensazione
Informazione comparata
Struttura e contenuto del bilancio di esercizio
Stato patrimoniale
Ciclo operativo e sua normale durata
Distinzione fra attività correnti e non correnti
Conto economico
Prospetto delle variazioni del patrimonio netto
Rendiconto finanziario dei flussi di cassa
Nota integrativa
Principali ragioni dell'incertezza nelle stime
Informativa sulle parti correlate

"ITAS 1 riguarda le modalità di presentazione dei bilanci e definisce i prospetti:

Conto economico
Conto economico consolidato
Stato patrimoniale
Stato patrimoniale consolidato
Rendiconto dei flussi di cassa
Rendiconto dei flussi di cassa consolidato
Prospetto delle variazioni del patrimonio netto
Prospetto delle variazioni del patrimonio netto consolidato."

ITAS 1 fa riferimento direttamente alle premesse del Quadro Concettuale che definisce i principi della rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali.

I documenti che compongono il bilancio di esercizio hanno lo scopo principale di rendere conto dei risultati conseguiti agli stakeholders e supportare i processi decisionali della P.A..

Molta attenzione è riservata alle modalità di applicazione dei principi della comprensibilità e della comparabilità dei bilanci nel corso degli anni.

Gli schemi di stato patrimoniale, di conto economico e degli altri documenti di bilancio allegati a ITAS 1, sono obbligatori e non possono essere modificati.

Lo stato patrimoniale presenta due sezioni divise e contrapposte e comprende attività, passività e patrimonio netto (tra le passività).



Le attività e le passività si dividono in correnti e non correnti.

Ulteriori divisioni sono in classi, sottoclassi e voci.

Il conto economico è redatto in forma scalare e distingue proventi/ricavi e oneri/costi. La suddivisione avviene per classi e sottoclassi.



"Il conto economico distingue:

- gestione operativa
- gestione finanziaria
- gestione straordinaria"

Gli schemi di bilancio includono sempre i valori dell'esercizio precedente. La nota integrativa deve esporre le informazioni allo stesso modo, se rilevanti.

	CONTO ECONOMICO	Bilancio di previsione/Bud get iniziale	Bilancio di previsione/Bu dget definitivo	Anno - 1	Anno
	A) PROVENTI E RICAVI DELLA GESTIONE OPERATIVA				
1	Proventi da tributi	0	0	0	0
2	Trasferimenti	0	0	0	0
2.1	<i>Trasferimenti in conto esercizio</i>	0	0	0	0
2.2	<i>Trasferimenti quota annuale in conto investimenti</i>	0	0	0	0
3	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	0	0	0	0
3.1	<i>Ricavi della vendita di beni</i>	0	0	0	0
3.2	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>	0	0	0	0
4	Ricavi da partecipazioni	0	0	0	0
5	(+/-) Variazione dei lavori in corso su ordinazione	0	0	0	0
6	Altri proventi e ricavi diversi	0	0	0	0
	TOTALE PROVENTI E RICAVI DELLA GESTIONE OPERATIVA (A)	0	0	0	0
	B) COSTI E ONERI DELLA GESTIONE OPERATIVA				
7	Acquisto di materie prime, beni di consumo e merci	0	0	0	0
8	(+/-) Variazioni nelle rimanenze di materie prime, beni di consumo e merci	0	0	0	0
9	Acquisto di servizi	0	0	0	0
10	Utilizzo beni di terzi	0	0	0	0
11	Trasferimenti	0	0	0	0
11.1	<i>Trasferimenti in conto esercizio</i>	0	0	0	0
11.2	<i>Trasferimenti in conto investimenti</i>	0	0	0	0
12	Personale	0	0	0	0
13	Ammortamenti	0	0	0	0
14	Accantonamenti per rischi	0	0	0	0
15	Altri accantonamenti	0	0	0	0
16	Oneri diversi di gestione	0	0	0	0
17	(+/-) Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc.	0	0	0	0
18	(-) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	0	0	0	0
	TOTALE COSTI E ONERI DELLA GESTIONE OPERATIVA (B)	0	0	0	0
	C) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' E PASSIVITA'				
19	Rivalutazioni	0	0	0	0
20	Svalutazioni	0	0	0	0
	TOTALE RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' E PASSIVITA' (C)	0	0	0	0
	RISULTATO ECONOMICO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A-B+/-C)	0	0	0	0
	D) RICAVI E COSTI DELLA GESTIONE FINANZIARIA				
	<i>Ricavi finanziari</i>				
21	Interessi attivi	0	0	0	0
22	Altri ricavi finanziari	0	0	0	0
	Totale ricavi finanziari	0	0	0	0
	<i>Costi finanziari</i>				
24	Interessi passivi	0	0	0	0
25	Altri costi finanziari	0	0	0	0
	Totale costi finanziari	0	0	0	0
	RISULTATO ECONOMICO DELLA GESTIONE FINANZIARIA (D)	0	0	0	0
	RISULTATO ECONOMICO DELLA GESTIONE ORDINARIA (A-B+/-C+/-D)	0	0	0	0
	E) RICAVI/PROVENTI E COSTI/ONERI DELLA GESTIONE STRAORDINARIA				
26	Ricavi e proventi straordinari	0	0	0	0
26.1	<i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i>	0	0	0	0
26.2	<i>Altri ricavi e proventi straordinari</i>	0	0	0	0
	Totale ricavi e proventi straordinari	0	0	0	0
27	Costi e oneri straordinari	0	0	0	0
27.1	<i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>	0	0	0	0
27.2	<i>Altri costi e oneri straordinari</i>	0	0	0	0
	Totale costi e oneri straordinari	0	0	0	0
	RISULTATO ECONOMICO DELLA GESTIONE STRAORDINARIA (E)	0	0	0	0
	RISULTATO ECONOMICO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+/-C+/-D+/-E)	0	0	0	0
28	Imposte	0	0	0	0
29	RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO	0	0	0	0

STATO PATRIMONIALE

	ATTIVO	Es. X	Es. X-1
	ATTIVITA' NON CORRENTI		
A	<i>Immobilizzazioni immateriali, [1] [2]</i>		
1	Diritti di brevetto e utilizzazione opere dell'ingegno		
2	Concessioni, licenze, marchi		
3	Altri diritti		
4	Avviamento		
5	Immobilizzazioni in corso e acconti		
6	Altre		
	Totale Immobilizzazioni immateriali		
B	<i>Immobilizzazioni materiali</i>		
1	Beni demaniali [2]		
1.1	Terreni		
1.2	Fabbricati		
1.3	Strade e autostrade		
1.4	Strade ferrate		
1.5	Opere destinate alla difesa nazionale		
1.6	Porti e aerodromi		
1.7	Acquedotti		
1.8	Beni immobili culturali		
1.9	Beni mobili culturali		
1.10	Cimiteri		
1.11	Mercati		
1.12	Altri		
2	Beni patrimoniali indisponibili [2]		

2.1	Terreni		
2.2	Mobili e arredi		
2.3	Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici		
2.4	Miniere, cave e torbiere		
2.5	Caserme		
2.6	Armamenti, aeromobili militari e navi da guerra		
2.7	Dotazione della Presidenza della Repubblica		
2.8	Beni culturali		
2.9	Altri		
3	Beni patrimoniali disponibili [1]		
3.1	Investimenti immobiliari		
3.2	Terreni		
3.3	Fabbricati		
3.4	Impianti e macchinari		
3.5	Attrezzature		
3.6	Mezzi di trasporto		
3.7	Macchine per ufficio e hardware		
3.8	Mobili e arredi		
3.9	Attività biologiche		
4	Altri		
5	Immobilizzazioni in corso e acconti		
	Totale Immobilizzazioni materiali		
C	<u>Immobilizzazioni Finanziarie</u>		
1	Partecipazioni in società controllate		
2	Partecipazioni in società collegate		
3	Partecipazioni in altri organismi		
4	Altri titoli		

	5	Crediti di natura tributaria		
	6	Crediti per trasferimenti e contributi		
	7	Crediti verso clienti ed utenti		
	8	Altri crediti		
		Totale Immobilizzazioni finanziarie		
D		RISCONTI		
	1	Risconti attivi pluriennali		
		Totale Risconti		
		TOTALE ATTIVITA' NON CORRENTI		
		ATTIVITA' CORRENTI		
E		<u>Rimanenze</u>		
	1	Materie prime, sussidiarie e di consumo		
	2	Semilavorati		
	3	Prodotti in corso di lavorazione		
	4	Prodotti finiti		
	5	Merci		
	6	Attività biologiche		
	7	Altri beni		
	8	Acconti		
		Totale Rimanenze		
F		<u>Altre attività destinate alla vendita</u>		
	1	Attività immateriali		
	2	Attività materiali		
	3	Attività finanziarie		
		Totale Altre attività destinate alla vendita		
G		<u>Crediti</u>		
	1	Crediti di natura tributaria		
	2	Crediti per trasferimenti e contributi		
	3	Verso clienti ed utenti		
	4	Altri crediti		
		Totale Crediti		

H	<u>Ratei e risconti</u>		
1	Ratei attivi		
2	Risconti attivi annuali		
	Totale Ratei e risconti		
I	<u>Disponibilità liquide</u>		
1	Conto di tesoreria		
1.1	presso Istituto cassiere (tesoriere)		
1.2	presso Banca d'Italia		
2	Altri depositi bancari e postali		
3	Denaro e valori in cassa		
4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'amministrazione		
	Totale Disponibilità liquide		
	TOTALE ATTIVITA' CORRENTI		
	TOTALE ATTIVO (ATTIVITA' NON CORRENTI + ATTIVITA' CORRENTI)		

[1] con separata indicazione degli importi relativi ai beni in leasing finanziario.

[2] con separata indicazione degli importi relativi a beni relativi a servizi in concessione.

PASSIVO		Esercizio X	Esercizio X-1
	PATRIMONIO NETTO		
A	<u>Fondo di dotazione</u>		
B	<u>Riserve</u>		
1	disponibili		
2	indisponibili		
C	<u>Risultato economico dell'esercizio</u>		
D	<u>Risultati economici degli esercizi precedenti</u>		
E	<u>Riserve negative</u>		
	TOTALE PATRIMONIO NETTO		
	PASSIVITA' NON CORRENTI		
F	<u>Debiti</u>		
1	Titoli del debito pubblico		

2	Verso banche		
3	Verso tesoreria dello Stato		
4	Verso altre amministrazioni pubbliche		
5	Verso altri finanziatori		
6	Verso fornitori		
7	Acconti		
8	Debiti per trasferimenti e contributi		
9	Altri debiti a lungo termine		
	Totale debiti a lungo termine		
G	<u>Fondi per rischi ed oneri</u>		
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 e oneri		
H	<u>Risconti e contributi agli investimenti</u>		
1	Risconti passivi pluriennali		
2	Contributi agli investimenti		
3	Concessioni pluriennali		
	Totale risconti e contributi agli investimenti		
	TOTALE PASSIVITA' NON CORRENTI		
	PASSIVITA' CORRENTI		
I	<u>Debiti</u>		
1	Titoli del debito pubblico		
2	Verso banche e tesoriere		
3	Verso altri finanziatori		
4	Verso altre amministrazioni pubbliche		
5	Verso fornitori		
6	Acconti		
7	Debiti per trasferimenti e contributi		

8	Altri debiti a breve termine		
	Totale debiti a breve termine		
L	<u>Fondi per rischi ed oneri (da estinguersi entro 12 mesi)</u>		
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)		



Vi è la possibilità, in fase applicativa ed in situazioni eccezionali, di disattendere alcune indicazioni degli ITAS; ciò costituisce una eccezione che finora non aveva mai trovato applicazione nella contabilità pubblica degli enti locali. In tal caso scatta l'obbligo di motivazione in nota integrativa. Trattasi comunque di una ipotesi assai rara.

ITAS 2 - Politiche contabili, cambiamenti di politiche contabili e correzioni di errori, eventi successivi alla chiusura dell'esercizio

ITAS 2 è uno standard molto importante al fine di rendere comparabili i bilanci nel tempo e nello spazio, ovvero tra P.A. similari.

Per ottenere questo risultato affronta varie tematiche che riguardano esercizi già chiusi con bilanci approvati, esercizi chiusi ma con bilanci ancora in approvazione, errori emersi in anni successivi e cambiamenti di criteri di valutazione o stime significativi.

In particolare ITAS 2 riguarda:

- il cambiamento di politiche contabili,
- il cambiamento di stime contabili,
- le correzioni di errori relativi a esercizi precedenti.

ITAS 2 prende in considerazione anche i fatti intervenuti dopo il 31 dicembre, ovvero dopo la chiusura dell'esercizio e le relative informazioni da produrre nella nota integrativa.

Lo standard è applicabile agli enti locali, ad esempio, quando emergono passività pregresse o errori che alterano i risultati di bilancio facendo emergere, a posteriori, situazioni di deficit o dissesto.

Più volte, in casi gravi, le Sezioni Regionali della Corte dei Conti, peraltro con delibere non sempre in linea, hanno condotto l'Ente locale a riapprovare il rendiconto, creando non poche difficoltà operative, prima tra tutte quella di dare certezza ai bilanci consuntivi.

Ora, invece, la materia è regolata in modo sistematico ed inequivocabile da uno standard specifico.

ITAS 3 – Operazioni, attività e passività in valuta estera

ITAS 3 disciplina innanzitutto come rilevare e valutare le operazioni, attività e passività espresse in valuta estera.

Inoltre ITAS 3 disciplina le eventuali gestioni estere nel bilancio d'esercizio o consolidato di una P.A..

Lo standard non si applica alla generalità degli enti locali; si può applicare in rarissimi casi alle Regioni e a qualche Ente di confine, che godono deroghe specifiche.

Infatti, **tutti gli enti locali sono soggetti al regime di tesoreria unica** previsto dalla legge 29 ottobre 1984, n. 720 e successive modificazioni.

Materialmente il sistema di tesoreria unica consiste nell'attivazione presso la tesoreria provinciale dello Stato di due distinte contabilità speciali, una fruttifera ed una infruttifera, su cui ogni Ente riversa quotidianamente ogni disponibilità liquida.

I tesorerieri in qualità di organismi di esecuzione delle movimentazioni di cassa degli enti, effettuano le operazioni d'incasso e di pagamento a valere sulle predette contabilità speciali.

In sintesi, l'ente emette ordinativi d'incasso e di pagamento nei confronti del proprio tesoriere, che a sua volta opera quotidianamente versando o prelevando i saldi positivi (incassi - pagamenti) o negativi (pagamenti - incassi) nelle contabilità speciali presso la tesoreria provinciale dello Stato.

Corollario: **non vi è possibilità da parte di un Comune di investire le proprie disponibilità liquide** in vigenza delle regole della tesoreria unica di cui alla L. 720/1984.

ITAS 4 – Immobilizzazioni materiali

ITAS 4 disciplina il trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali (**beni tangibili**), nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Trattasi di un principio molto importante che riguarda per gli enti locali una parte considerevole del bilancio, praticamente tutte le opere pubbliche e gli altri investimenti.

ITAS 4 effettua una scelta molto importante in tema di valutazione delle **immobilizzazioni, adottando il criterio del costo di acquisto**, che normalmente è il corrispettivo pagato (in continuità con la tradizione contabile del nostro Paese).

Terreni e fabbricati sono considerati immobilizzazioni materiali distinte e, quindi, occorre procedere a rilevazioni contabili separate.

Per gli **investimenti immobiliari (destinati a trarne reddito**, vedasi paragrafo 2), la P.A. deve scegliere se applicare nella valutazione successiva il criterio del **costo o quello del valore di mercato**. La scelta va indicata in nota integrativa.

ITAS 4 introduce una **grande novità**: la valutazione e contabilizzazione dei beni culturali (**heritage** - D. Lgs. 42/2004).

Gli heritage si dividono in due categorie operational e non operational, rispettivamente, se sono utilizzati anche come beni strumentali dalla P.A. o se sono tenuti ed utilizzati solo per la loro valenza culturale.

Gli **heritage operational** sono rilevati e valutati con gli stessi criteri delle altre immobilizzazioni materiali.

La valutazione degli **heritage non operational** offre l'opportunità di conoscere i benefici economici indotti dei beni culturali, di cui il nostro Paese è ricchissimo, facendo crescere la consapevolezza della ricchezza che tali beni potrebbero contribuire a creare o sviluppare.

Il patrimonio netto distingue una **riserva indisponibile** a fronte della rilevazione fra le attività dello stato patrimoniale dei beni demaniali e patrimoniali indisponibili.

Quest'ultimo aspetto è molto importante al fine di evidenziare le componenti del patrimonio netto relative a asset non alienabili.

ITAS 5 – Immobilizzazioni immateriali

ITAS 5 disciplina il trattamento contabile delle immobilizzazioni immateriali, comunemente detti **beni intangibili**, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

ITAS 5 è uno standard molto importante per gli enti locali, assieme a ITAS 4 che disciplina le immobilizzazioni materiali.

A titolo di esempio, rientrano in ITAS 5 i diritti di brevetto industriale, i diritti delle opere dell'ingegno, le concessioni, le licenze, i marchi e avviamento, i software, le opere cinematografiche, le registrazioni video, le opere teatrali e letterarie e così via.

Sono fattispecie frequenti anche negli enti locali.

Importante è il paragrafo 8 che definisce i **requisiti essenziali** di una immobilizzazione immateriale:

- è identificabile (cioè effettivamente separabile per poter essere venduta, trasferita o locata),
- è controllata dalla P.A.,
- produce benefici economici o potenziale di servizio su più anni.

Quindi, per poter essere rilevata:

- deve essere identificabile
- deve essere controllata dalla P.A.
- deve produrre benefici economici o potenziale di servizio su più anni
- è determinabile il costo.

Il paragrafo n. 8 identifica il **costo quale criterio di valutazione iniziale** di una immobilizzazione immateriale.

L'avviamento si distingue dall'immobilizzazione immateriale perché fa riferimento ad una aggregazione, ad esempio societaria, e rappresenta benefici economici futuri non individuabili come attività distinte.

Si ritiene che molti altri paragrafi non siano concretamente applicabili nella gestione degli enti locali.

ITAS 6 – Accordi per servizi in concessione: concedente

ITAS 6 riguarda le rilevazioni dei **servizi pubblici** dati **in concessione dalla P.A.** a terzi in presenza di una attività patrimoniale (**asset**).

Rientrano nell'ambito di applicazione del principio, a titolo di esempio, le concessioni a terzi per la costruzione o il miglioramento di impianti sportivi e altre forme di paternariato pubblico privato, sempreché vi sia un investimento in un bene durevole che sia utilizzato per la fruizione del servizio pubblico in un arco di tempo pluriennale necessario al Concessionario per rientrare nei costi dell'investimento.

Elementi essenziali per l'applicazione di ITAS 6 sono:

- una concessione amministrativa o comunque un accordo vincolante tra PA concedente e soggetto concessionario,
- che preveda una gestione pluriennale da parte del Concessionario,
- con una attività patrimoniale da indicare nello stato patrimoniale attivo quale attività per servizi in concessione.

Il presente standard non disciplina le concessioni di servizi pubblici quando non c'è un'opera o comunque un bene durevole utilizzato dal Concessionario per fornire un servizio pubblico; non ha importanza se l'attività patrimoniale è di proprietà della P.A. o del Concessionario che deve comunque restituire l'opera alla fine del periodo di concessione.

Non rientrano nemmeno le semplici concessioni di beni patrimoniali.

Le **rilevazioni contabili seguono due modelli operativi**: quello della passività finanziaria (della P.A. verso il concessionario) e quello della concessione della P.A. di un diritto a riscuotere (ad esempio tariffe).

ITAS 6 non detta regole di rilevazione contabile per i bilanci dei soggetti concessionari, ma solo per la P.A. concedente; ciò in virtù delle diverse regole fissate dai principi contabili per il settore privato.

ITAS 7 – Locazioni

ITAS 7 riguarda i contratti di locazione della P.A. **sia attivi che passivi**, salvo deroghe specifiche, ad esempio per beni immateriali o concessioni di servizi con attività patrimoniali sui quali, rispettivamente, si applica ITAS 5 e ITAS 6.

La locazione è un contratto con il quale una parte (locatore) permette il godimento di un bene mobile o immobile ad un'altra parte (conduttore o locatario), per un periodo di tempo determinato o determinabile, in cambio di un corrispettivo in denaro.

Le operazioni di locazione sono sostanzialmente divise in due grandi fattispecie:

- **locazioni operative**
- **locazioni finanziarie.**

Con la locazione finanziaria sono trasferiti (dal locatore al locatario) tutti i rischi e benefici della proprietà del bene.

Se non sono trasferiti tutti i rischi e benefici della proprietà del bene, allora si determina la locazione operativa.

Un aspetto importante riguarda la prevalenza della sostanza sulla forma nella classificazione delle operazioni, in linea con le indicazioni del Quadro Concettuale nel paragrafo 2.14.

ITAS 7 si divide in due parti:

- 1) le rilevazioni contabili in cui la P.A. è soggetto locatario;
- 2) le rilevazioni contabili in cui la P.A. è soggetto locatore.

Ciascuna parte è a sua volta suddivisa in tre sottotitoli:

- locazioni finanziarie
- locazioni operative
- informazioni minime da riportare in nota integrativa.

ITAS 8 – Riduzione di valore delle attività

ITAS 8 riguarda le perdite di valore delle attività dello stato patrimoniale delle P.A., e stabilisce le modalità di rilevazione, gli obblighi di ripristino del valore e le informazioni da indicare in nota integrativa.

ITAS 8 non si applica nei casi in cui la materia è disciplinata da altri ITAS; ad esempio, ITAS 4 per quanto riguarda gli investimenti immobiliari e ITAS 9 per quanto concerne i lavori in corso su ordinazione.

Il punto centrale di ITAS 8 è il paragrafo 9:

"Un'attività [patrimoniale] ha subito una riduzione di valore quando il suo valore contabile supera il suo valore recuperabile".

Il valore contabile è quello espresso in bilancio.

Il valore recuperabile viene definito dal paragrafo 15 "il maggiore tra il valore di mercato dell'attività al netto dei costi di vendita e il suo valore d'uso".

Dalle suddette definizioni derivano una serie di criteri e modalità, che, per prima cosa distinguono due fattispecie diverse:

- 1) le attività patrimoniali GENERATRICI di flussi di cassa,
- 2) le attività patrimoniali NON GENERATRICI di flussi di cassa.

Alla fine ITAS 8 tratta anche dell'ipotesi di un eventuale ripristino di valore, definendo le regole e le informazioni minime da riportare in nota integrativa.

ITAS 9 – Ricavi e proventi

Il presente standard disciplina il trattamento contabile dei ricavi e dei proventi, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Trattasi di un principio molto importante che riguarda per gli enti locali una parte considerevole del bilancio, anche se le esclusioni sono altrettanto significative in quanto disciplinate da altri standard specifici.

Tra i **ricavi** rientrano le vendite di beni e servizi ovvero alle operazioni con soggetti esterni, generalmente definite nella forma contrattuale. Molti di questi servizi sono, fra l'altro, definiti commerciali anche ai fini dell'applicazione dell'IVA.

I **proventi** invece riguardano le operazioni non di scambio, che sono altrettanto frequenti a quelle di scambio.

Riguardano in particolare i trasferimenti che la P.A. riceve senza alcuna controprestazione, ad esempio, i contributi a fondo perduto.

I **trasferimenti attivi**, cioè quelli che le P.A. riceve da altre P.A. sono generalmente soggetti a condizioni, che sostanzialmente si dividono in due fattispecie:

- quelle che definiscono genericamente le finalità di utilizzo dei trasferimenti (**trasferimenti non vincolati**);
- quelle che, oltre le finalità o l'oggetto, prevedono anche la restituzione dei trasferimenti in caso di mancato rispetto delle condizioni da parte del soggetto beneficiario (**trasferimenti soggetti a rendicontazione obbligatoria, c.d. trasferimenti vincolati**).

ITAS 9 offre un ampio approfondimento su queste fattispecie e ne disciplina le rilevazioni contabili.

ITAS 10 – Rimanenze

ITAS 10 riguarda la disciplina delle rimanenze e le relative informazioni da riportare in nota integrativa.

Le rimanenze sono sostanzialmente **costi sospesi** in quanto di competenza economica futura.

Tuttavia, mentre nelle imprese i costi sono sospesi in quanto i relativi ricavi non si sono realizzati, nelle P.A. i costi devono essere sospesi in ragione dello svolgimento o meno dell'attività istituzionale, a prescindere dalle sorti del connesso ricavo/provento, anche perchè nelle P.A. raramente vengono venduti beni e quasi sempre vengono erogati servizi.

Normalmente la produzione di servizi è quasi sempre contestuale all'erogazione degli stessi; questo è anche il motivo per il quale nelle P.A. sono generalmente rinvenibili magazzini di materie prime e non magazzini di prodotti finiti che, in quanto servizi immateriali, non sono immagazzinabili.

Fra le tipologie di rimanenze più comuni si ricordano: materie prime, semilavorati, materiali di consumo, prodotti finiti.

I beni, che poi rientrano nelle rimanenze, sono valutati inizialmente al costo. Vedasi paragrafo 9.

Le rimanenze sono valutate al minore tra il costo e il costo di sostituzione. Se destinate ad essere cedute a condizioni di mercato o siano destinate alla produzione di servizi o beni da cedere a condizioni di mercato, la valutazione è effettuata al minore tra il costo e il valore netto di realizzo. Vedasi paragrafo 21.

Per i beni non fungibili il criterio di valutazione è il costo specifico.

Fra i metodi di determinazione del costo delle rimanenze, ITAS 10 dispone:

- FIFO in continuo o per scaglioni,
- costo medio ponderato.

Vedasi paragrafo 23.

La scelta va effettuata per categorie omogenee.

Per il criterio generale d'imputazione al conto economico, vedasi il paragrafo 30 di ITAS 10:

"Il valore contabile dei beni rientranti nelle rimanenze è imputato come costo al conto economico nell'esercizio nel quale i beni sono ceduti o viene reso il relativo servizio".

Proprio per tale motivo le rimanenze sono comunemente indicate come costi sospesi in quanto di competenza economica futura.

ITAS 11 – Strumenti finanziari

ITAS 11 tratta delle attività e passività finanziarie e delle informazioni relative da riportare nella nota integrativa.

Negli enti locali:

- é vietato sottoscrivere derivati o swap dall'art. 1, c. 572, della L. 27/12/13, n. 147
- non è possibile qualsiasi forma di gestione attiva di cassa o tesoreria poiché sono soggetti al regime di tesoreria unica di cui alla L. 29 ottobre 1984, n. 720

La definizione di ""strumento finanziario"", riportata al paragrafo 2, stabilisce che è un contratto che dà origine contemporaneamente:

- a una attività finanziaria a una P.A. (o altro soggetto),
- ad una passività finanziaria a un'altra P.A. (o altro soggetto).

Per quanto riguarda le attività finanziarie sorgono generalmente problemi quando diventa c.d. deteriorata; vedasi paragrafo 6.

La classificazione delle attività finanziarie segue la loro valutazione successiva:

- al costo ammortizzato - paragrafo 10;
- al valore di mercato con variazioni imputate direttamente al patrimonio netto - paragrafo 11;
- al valore di mercato con variazioni imputate al conto economico, in tutti gli altri casi - paragrafo 12.

Il criterio di valutazione successiva delle passività è il costo ammortizzato, salvo eccezioni. Vedasi paragrafo 22.

Per gli enti locali ITAS 11 riguarda prevalentemente la rilevazione dei mutui passivi e delle anticipazioni ricevute dal proprio Tesoriere.

Una fattispecie particolare riguarda i dividendi percepiti da società partecipate. ITAS 11 precisa che sono rilevati da una P.A. come ricavi nel momento in cui sorge il diritto a ricevere il pagamento.

ITAS 12 – Bilancio consolidato

ITAS 12 riguarda i principi, i criteri e le regole per la redazione del bilancio consolidato delle P.A. su base accrual.

Il bilancio consolidato deve essere redatto dalla P.A. capogruppo ed ha, in sintesi, le seguenti caratteristiche:

- è un documento contabile,
- è consuntivo,
- riguarda l'esercizio precedente,
- consiste nello stato patrimoniale consolidato,
- nel conto economico consolidato,
- nel rendiconto dei flussi di cassa consolidato,
- nel prospetto delle variazioni del patrimonio netto consolidato,
- secondo gli schemi definiti da ITAS 1.

Per la sua redazione la P.A. procede individuando in via preliminare:

- le partecipazioni di controllo,
- le partecipazioni di controllo congiunto,
- le partecipazioni di rilevanza.

Il passaggio successivo riguarda la determinazione del gruppo consolidato che è formato:

- dalla P.A. capogruppo,
- dagli organismi rientranti nell'area di consolidamento.

Esiste comunque la possibilità di escludere dall'area di consolidamento gli organismi con bilanci irrilevanti. Vedasi paragrafo 10.

Tecnicamente nella redazione del bilancio consolidato si procede per step:

- verifica di uniformità temporale dei bilanci (vedasi paragrafo 8),
- verifica di uniformità dei criteri di valutazione (vedasi paragrafo 11),
- eliminazione delle operazioni infragruppo (vedasi paragrafo 12),
- consolidamento dei dati (vedasi paragrafo 13),
- redazione dello stato patrimoniale consolidato e del conto economico consolidato e documenti annessi.

I metodi di consolidamento individuati da ITAS 12 sono due:

- metodo integrale per gli organismi controllati,
- metodo proporzionale per le partecipazioni di rilevanza.

Per quanto concerne gli schemi di bilancio consolidato si fa riferimento a ITAS 1:

- stato patrimoniale consolidato,
- conto economico consolidato,
- rendiconto dei flussi di cassa consolidato,
- prospetto delle variazioni del patrimonio netto consolidato.

ITAS 13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali

ITAS 13 riguarda la contabilizzazione:

- dei fondi,
- delle passività potenziali,
- delle attività potenziali,
- le informazioni da presentare nella nota integrativa.

I fondi sono rilevati nello stato patrimoniale passivo in presenza di tre condizioni:

- una obbligazione attuale che risulta da eventi passati,
- è probabile un pagamento futuro (o trasferimento di altre risorse),
- è possibile stimare l'ammontare.

Conseguentemente è vietato ogni accantonamento a fondo per costi o oneri che la P.A. sosterrà in futuro in relazione allo svolgimento delle proprie attività.

Le passività potenziali non sono rilevate nello stato patrimoniale, ma sono illustrate in nota integrativa, con le regole indicate nel paragrafo 51.

Il paragrafo 15 detta le regole delle obbligazioni in solido, per le quali la P.A. garantisce anche a favore di terzi. Trattasi di una situazione frequente negli enti locali.

In questo caso, la parte dell'obbligazione che deve essere adempiuta da terzi è trattata come una passività potenziale.

Le attività potenziali riguardano, al contrario delle passività potenziali, una fattispecie rara negli enti locali; non sono comunque rilevate nello stato patrimoniale, ma illustrate in nota integrativa, con le regole del paragrafo 54.

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

ITAS 14 riguarda le modalità di contabilizzazione delle partecipazioni in società e altri organismi controllati o collegati; riguarda altresì la contabilizzazione di una fattispecie particolare, ovvero degli accordi a controllo congiunto di società o altri organismi.

Fra le tipologie più importanti di partecipazioni della P.A. si distinguono:

- le partecipazioni di controllo,
- quelle non di controllo, ma sulle quali la P.A. ha una influenza notevole,
- le partecipazioni di minoranza residue,
- le partecipazioni esclusivamente finanziarie (per le quali si applica ITAS 11).

Nella realtà dei fatti le partecipazioni si complicano notevolmente ricomprendendo quelle dirette e quelle indirette, i casi di controllo congiunto secondo modalità di legge ed i patti parasociali che possono influire notevolmente nelle condizioni di governance della società o di altro organismo (ad esempio enti e fondazioni).

ITAS 14 individua due metodi di rilevazione contabile: il costo ed il patrimonio netto semplificato.

Per l'utilizzo del metodo di valutazione delle partecipazioni al patrimonio netto semplificato, si utilizza sempre l'ultimo bilancio disponibile e regolarmente approvato dell'organismo partecipato.

La nota integrativa assume un ruolo esplicativo molto importante, poiché in tale sede le partecipazioni sono suddivise per ciascuna tipologia ed illustrate dettagliatamente, secondo le indicazioni specifiche dei paragrafi 26 e segg..

ITAS 15 – Benefici per i dipendenti

ITAS 15 disciplina le modalità di contabilizzazione dei benefici ai dipendenti della P.A. che ricomprendono non solo gli stipendi e le altre remunerazioni di carattere economico, ma anche quelle in natura, nonché i trattamenti pensionistici.

Le P.A. quali soggetti erogatori perlopiù di servizi, utilizzano largamente di personale dipendente e, quindi, sono praticamente tutte soggette alle regole di ITAS 15.

ITAS 15 riguarda comunque tutte le P.A. e quindi anche gli enti previdenziali.

I benefici ai dipendenti sono esclusivamente quelli che la P.A. eroga ai propri dipendenti in cambio dell'attività lavorativa.

Essi si distinguono tra quelli "a breve termine" erogati contestualmente la prestazione lavorativa, comprese erogazioni legate ai risultati dell'esercizio precedente che normalmente vengono liquidate nell'anno successivo e quelli c.d. "successivi" normalmente erogati alla fine della prestazione lavorativa.

Il regime giuridico ed economico dei dipendenti degli enti locali è regolato dalla legge e dai contratti di lavoro, nazionali e decentrati.

Sotto il profilo prettamente economico gli enti locali versano mensilmente all'INPS i contributi trattenuti in busta paga ai propri dipendenti e l'INPS eroga direttamente i trattamenti pensionistici alla fine del rapporto di lavoro.

Nella realtà dei fatti la materia è comunque molto complessa sia per il numero e la diversità dei contratti di lavoro in essere, sia per la mole di disposizioni legislative e amministrative che regolano la materia.

La nota integrativa riveste un ruolo molto importante perchè riporta le informazioni del numero di dipendenti, suddivisi per categoria, le tipologie dei benefici economici e in natura, i fondi e le altre passività accumulate per i trattamenti da corrispondere in futuro.

ITAS 16 – Prestazioni sociali in denaro

ITAS 16 riguarda la contabilizzazione delle prestazioni sociali intese come trasferimenti in denaro dalla P.A. ad individui e nuclei perlopiù familiari che si trovano in situazioni di particolare difficoltà.

Le finalità di ITAS 16 sono:

- misurare l'impatto sui bilanci della P.A. erogante,
- fornire le informazioni utili agli stakeholders al fine di poter valutare gli effetti delle prestazioni sociali sui destinatari.

In particolare, ITAS 16 definisce i principi e le regole di rilevazione degli oneri in conto economico, delle passività nello stato patrimoniale, nonché le informazioni da riportare in nota integrativa.

I Comuni, sulla base dell'art. 13 del D. Lgs. 267/2000, sono certamente in prima linea in quanto soggetti erogatori di numerosi servizi pubblici alla persona e alla comunità di riferimento.

Vi sono due sistemi di gestione delle prestazioni sociali:

- 1) il sistema della ripartizione,
- 2) il sistema della capitalizzazione.

Nel primo le prestazioni sociali sono finanziate con entrate correnti relative alla fiscalità generale del medesimo esercizio e quindi sono contabilizzate come oneri di esercizio.

Nel sistema di capitalizzazione, le prestazioni sociali sono finanziate dai contributi versati in passato dagli stessi beneficiari e/o dai loro datori di lavoro e, quindi, sono contabilizzate come fondo di accumulo nello stato patrimoniale passivo.

La nota integrativa riveste un ruolo molto importante perchè riporta il dettaglio delle prestazioni sociali, dalle caratteristiche, alle tipologie, al quadro normativo, ai requisiti di ammissibilità, ai piani di accumulo.

ITAS 17 – Ratei e risconti

Nella gestione di una P.A, così come di una impresa, vi possono essere costi o ricavi comuni a due o più esercizi che maturano in ragione del tempo: ad esempio, gli interessi, le assicurazioni, gli affitti.

Normalmente la loro manifestazione monetaria (ovvero i pagamenti e le riscossioni) avviene in via anticipata o posticipata.

Allo scopo di attribuire a ciascun esercizio la quota esatta di costo o ricavo che compete in ragione del principio della competenza economica, bisogna quindi procedere rilevando ratei e risconti.

Si ha un risconto quando la rilevazione contabile di un valore comune a due esercizi avviene in via anticipata.

Si ha un rateo quando la rilevazione contabile di un valore comune a due esercizi avviene in via posticipata.

ITAS 18 Costi e oneri

Il presente standard disciplina il trattamento contabile dei costi e degli oneri, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Trattasi di un principio generale che riguarda per gli enti locali sotto vari aspetti.

In primo luogo, come soggetto che acquisisce da terzi beni e servizi, pagando corrispettivi e posizionandosi sul mercato come tutti gli altri operatori economici.

Lo standard riguarda anche gli oneri che la P.A. sostiene in virtù di operazioni non di scambio poste in essere nelle finalità tipiche previste dalla legge. Ad esempio, quando eroga trasferimenti a famiglie o a fondo perduto.

Un aspetto interessante riguarda proprio la disciplina generale degli oneri introdotta da ITAS 18; così non avviene, invece, per quanto concerne la disciplina dei costi che trova spazio anche in altri ITAS.

Una fattispecie degna di nota riguarda i trasferimenti c.d. vincolati che hanno un trattamento contabile molto diverso da quello indicato dal D.Lgs. 118/2011.

ITAS 18 tratta ovviamente dei trasferimenti passivi ovvero dei trasferimenti che la P.A. eroga a altre P.A. o altri soggetti.

Il trattamento dei trasferimenti attivi, che per molti aspetti sono speculari a quelli passivi, è disciplinato nello standard ITAS 9 Ricavi e proventi.