

La gestione contabile dell'ente locale nella prospettiva dell'accrual e degli equilibri

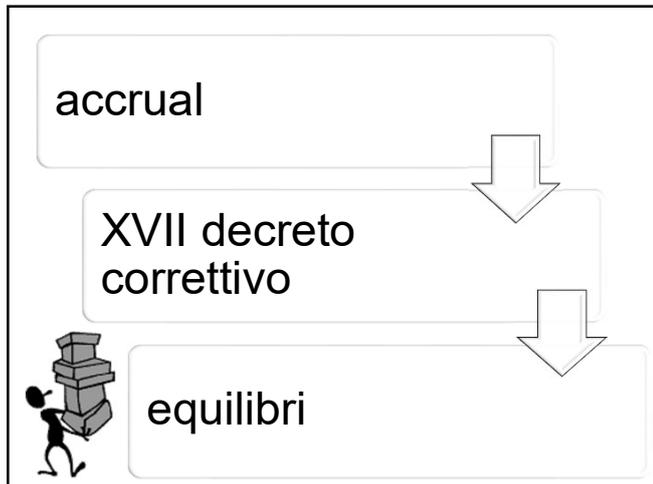
Marco Rossi
Ragioneria.pubblica@gmail.com

ottobre 2024

1

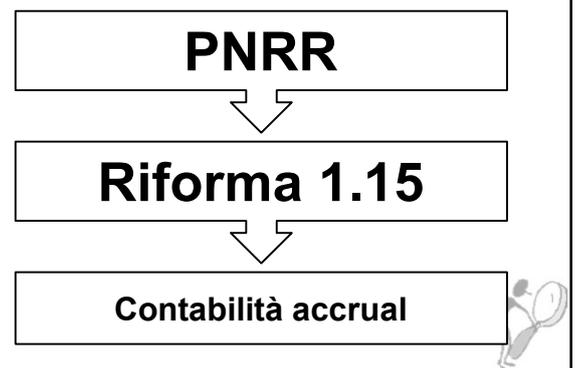
Il materiale didattico è finalizzato a garantire percorsi anche individuali di approfondimento, di conseguenza non sarà necessariamente utilizzato integralmente nell'ambito dello svolgimento del corso.

2



3

L'evoluzione attesa



4

Quadro PNRR

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

5

PNRR

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

L'obiettivo della riforma è quello di implementare un sistema di contabilità basato sul principio *accrual* unico per il settore pubblico, in linea con il percorso delineato a livello internazionale ed europeo per la definizione di principi e standard contabili nelle pubbliche amministrazioni (IPSAS/EPAS) e in attuazione della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio: un assetto contabile *accrual* costituisce, infatti, un supporto essenziale per gli interventi di valorizzazione del patrimonio pubblico, grazie ad un sistema di imputazione, omogeneo e completo, del valore contabile dei beni delle pubbliche amministrazioni.

6

PNRR

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



7

D.L. 113/2024 – Decreto omnibus

• sono tenute alla produzione e trasmissione degli schemi di bilancio per l'**esercizio 2025**, di cui comma 6, le amministrazioni pubbliche di seguito elencate:

- a) le amministrazioni centrali incluse nel bilancio dello Stato, la Presidenza del Consiglio dei ministri e le agenzie fiscali;
- b) gli enti e le istituzioni nazionali di ricerca;
- c) le regioni e le province autonome;
- d) le **province** e le **città metropolitane**;
- e) i **comuni con popolazione residente pari o superiore a cinquemila abitanti al 1° gennaio 2024**;
- f) gli enti e le aziende del servizio sanitario nazionale;
- g) le università e gli istituti di istruzione universitaria pubblici;
- h) le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e le loro unioni regionali;
- i) le autorità di sistema portuale;
- ...

8

D.L. 113/2024 – Decreto omnibus

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

- l'elenco delle amministrazioni individuate ai sensi del primo periodo è **pubblicato** nella sezione del sito web della Ragioneria generale dello Stato dedicata alla Riforma 1.15 del PNRR

9

D.L. 113/2024 – Decreto omnibus

• Le amministrazioni indicate predispongono, per le finalità indicate nel medesimo comma, gli schemi di bilancio relativi all'esercizio 2025, in osservanza dei principi e delle regole del sistema contabile economico-patrimoniale unico ... adottati con determina del Ragioniere generale dello Stato n. 176775 [27.06.2024]

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

10

D.L. 113/2024 – Decreto omnibus

• Nelle more dell'adozione del sistema di contabilità economico-patrimoniale unico di cui alla milestone M1C1-118 della riforma 1.15 del PNRR gli schemi di bilancio per l'esercizio 2025

- sono predisposti, esclusivamente, per finalità di sperimentazione nell'ambito della fase pilota di cui al medesimo milestone
- non sostituiscono gli schemi di bilancio e di rendiconto prodotti, per lo stesso esercizio, in applicazione delle disposizioni e dei regolamenti contabili vigenti

11

D.L. 113/2024 – Decreto omnibus

- Sulla base dei requisiti generali individuati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da adottare entro il 31 marzo 2025
- le amministrazioni ...provvedono alla realizzazione di una analisi degli interventi di adeguamento dei propri sistemi informativi per il recepimento degli standard contabili di cui alla milestone M1C1- 108

12

D.L. 113/2024 – Decreto omnibus

- nelle more della realizzazione degli interventi di adeguamento dei sistemi informativi, ai fini della produzione degli schemi di bilancio relativi all'esercizio 2025, le amministrazioni
 - riclassificano le voci dei propri piani dei conti secondo le voci del piano dei conti multidimensionale
 - effettuano le rettifiche e le integrazioni necessarie all'applicazione dei criteri di valorizzazione e di rilevazione contabile stabiliti dal quadro concettuale e dagli standard contabili di cui alla medesima milestone

13

D.L. 113/2024 – Decreto omnibus

- Con uno o più decreti del Ministero dell'economia e delle finanze, da adottarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto
 - sono fornite le istruzioni di natura procedurale e tecnico contabile in relazione all'utilizzo dei **modelli di raccordo**
 - fra il piano dei conti di cui alla milestone M1C1-108 e le voci dei principali piani dei conti e modelli contabili vigenti [nonché alle modalità di erogazione del primo ciclo di formazione di base e alle modalità di trasmissione telematica degli schemi di bilancio]

14

D.L. 113/2024 – Decreto omnibus

a) un quadro concettuale;

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

- ITAS 1 - Composizione e schemi del bilancio di esercizio;
- ITAS 2 - Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
- ITAS 3 - Operazioni, attività e passività in valuta estera;
- ITAS 4 - Immobilizzazioni materiali;
- ITAS 5 - Immobilizzazioni immateriali;
- ITAS 6 - Accordi per servizi in concessione: concedente;
- ITAS 7 - Locazioni;
- ITAS 8 - Riduzione di valore delle attività;
- ITAS 9 - Ricavi e proventi
- ITAS 10 - Rimanenze;
- ITAS 11 - Strumenti finanziari;
- ITAS 12 - Bilancio consolidato;
- ITAS 13 - Fondi, passività potenziali e attività potenziali;
- ITAS 14 - Partecipazioni in organismi controllati o collegati e accordi a controllo congiunto;
- ITAS 15 - Benefici per i dipendenti;
- ITAS 16 - Prestazioni sociali in denaro;
- ITAS 17 - Ratei e risconti;
- ITAS 18 - Costi e oneri;

c) un piano dei conti multidimensionale.

Determina n. 176775 del 27 giugno 2024

15

La situazione in essere

ITAS (EPSAS)

Quadro concettuale

Linee Guida

Piano dei conti

16

Quadro concettuale

- i documenti finanziari per finalità informative generali sono uno strumento per soddisfare i bisogni informativi della generalità degli utilizzatori
- tali documenti costituiscono il principale strumento di informazione finanziaria per quegli utilizzatori che non si trovano, nei confronti di un'amministrazione pubblica, nella condizione di ottenere la produzione di documenti finanziari specifici per le proprie esigenze

17

Quadro concettuale

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

18

Quadro concettuale

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

19

Quadro concettuale

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

20

Quadro concettuale

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

21

Quadro concettuale

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

22

Quadro concettuale [accountability]

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

23

Quadro concettuale [accountability]

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

24

Quadro concettuale [accountability]

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

25

Quadro concettuale [postulati]

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

26

Quadro concettuale [postulati-vincoli]

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

27

Quadro concettuale [bilancio]

- Il bilancio di esercizio presenta gli effetti delle operazioni e degli altri eventi raggruppandoli in insiemi omogenei per caratteristiche economiche
- elementi del bilancio**
- Gli elementi del bilancio di esercizio sono:
 - a) le attività;
 - b) le passività;
 - c) il patrimonio netto;
 - d) i proventi e i ricavi;
 - e) i costi e gli oneri.

28

Quadro concettuale [attività]

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



29

Quadro concettuale [attività]

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

30

Quadro concettuale [attività]

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

31

Quadro concettuale [attività]

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

32

Quadro concettuale [valutazione]

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

33

Quadro concettuale [valutazione]

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

34

ITAS1 – Composizione e schemi

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

Il bilancio consolidato non comprende il rendiconto finanziario dei flussi di cassa di cui al precedente punto c) e il raffronto tra importi preventivi e consuntivi di cui al precedente punto e)

35

ITAS1 – Composizione e schemi

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

Si presume che l'applicazione degli ITAS, con l'aggiunta di ulteriori informazioni quando necessario, consenta di predisporre un bilancio di esercizio veritiero e corretto

36

ITAS1 – Composizione e schemi

- L'amministrazione il cui bilancio di esercizio è conforme agli ITAS **deve rendere un'attestazione esplicita e senza riserve di tale conformità nella nota integrativa.**
- Il bilancio di esercizio non è descritto come conforme agli ITAS se non è conforme a tutte le disposizioni degli ITAS.
 - Nelle circostanze eccezionali in cui si concluda che la conformità a una disposizione contenuta in un ITAS risulterebbe così fuorviante da essere in conflitto con una rappresentazione veritiera e corretta, l'amministrazione disattende tale disposizione seguendo specifico iter

37

ITAS1 – Composizione e schemi

- I prospetti che compongono il bilancio di esercizio sono identificati chiaramente e distinguibili l'uno dall'altro.
- Ciascun prospetto del bilancio di esercizio evidenzia chiaramente:
 - a) la denominazione dell'amministrazione cui il bilancio di esercizio si riferisce insieme ad ogni variazione eventualmente intervenuta rispetto all'esercizio precedente;
 - b) se si tratta di un prospetto del bilancio di esercizio o del bilancio consolidato;
 - c) la data di chiusura dell'esercizio.

I prospetti che compongono il bilancio di esercizio sono redatti in unità di euro, senza cifre decimali.

38

ITAS1 – Composizione e schemi

- lo **stato patrimoniale** rappresenta la situazione patrimoniale-finanziaria dell'amministrazione.
- nello stato patrimoniale sono iscritte le attività, le passività e il patrimonio netto dell'amministrazione alla data di chiusura dell'esercizio.
- lo schema dello stato patrimoniale, allegato al presente ITAS, è obbligatorio ed è a sezioni divise e contrapposte, denominate, rispettivamente, attivo e passivo

39

ITAS1 – Composizione e schemi

- il **conto economico** accoglie i proventi/ricavi e gli oneri/costi di competenza economica dell'esercizio e il risultato economico dell'esercizio.
- lo schema di conto economico, allegato al presente ITAS, è obbligatorio.
- lo schema di conto economico è in forma scalare con una classificazione dei costi per natura e l'individuazione di risultati economici intermedi.

40

ITAS1 – Composizione e schemi

- L'area della gestione operativa del conto economico include tutti i proventi-ricavi e i costi-oneri dell'amministrazione
 - a eccezione dei proventi-ricavi e dei costi-oneri compresi nella gestione finanziaria e nella gestione straordinaria
- L'area della gestione operativa include le rettifiche di valore di attività e passività.

41

ITAS1 – Composizione e schemi

- L'area della gestione straordinaria del conto economico include
- proventi-ricavi e costi-oneri derivanti da operazioni o altri eventi di carattere non prevedibile o non ripetitivo.

42

ITAS1 – Composizione e schemi

- Sono proventi-ricavi e costi-oneri della gestione straordinaria unicamente quelli derivanti da:
 - a) perdita, eliminazione o danneggiamento di beni a seguito di eventi straordinari, naturali o non naturali, come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, furti, ecc.;
 - b) rimborsi assicurativi per furto, perdita, eliminazione o danneggiamento di beni;
 - c) liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi da iscriverne tra i proventi della gestione operativa;
 - d) ristrutturazioni del debito;
 - e) espropri o nazionalizzazioni di beni;
 - f) correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti di cui all'ITAS 2 - Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
 - g) differenze derivanti dai tassi di cambio;
 - h) eventuali proventi-ricavi e costi-oneri derivanti da operazioni o altri eventi non prevedibili o non ripetitivi disciplinati specificatamente da altri ITAS

43

ITAS1 – Composizione e schemi

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

44

ITAS1 – Composizione e schemi

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



Lo schema del rendiconto finanziario dei flussi di cassa, allegato al presente ITAS, è obbligatorio

45

ITAS1 – Composizione e schemi

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

46

ITAS1 – Composizione e schemi

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

47

ITAS1 – Composizione e schemi

- Il **prospetto di conto economico** riporta due colonne che espongono i valori contabili relativi al bilancio di previsione o al budget iniziale e a quello definitivo, se previsto, al fine di consentire il raffronto con i valori contabili consuntivi del bilancio di esercizio.

48

ITAS1 – Composizione e schemi

- L'amministrazione illustra, in nota integrativa, gli scostamenti intervenuti tra il bilancio di previsione o il budget su base economico-patrimoniale definitivo e il bilancio di esercizio, se rilevanti.
 - L'amministrazione illustra altresì in nota integrativa gli scostamenti intervenuti tra il bilancio di previsione o budget iniziale su base economico-patrimoniale e il bilancio di previsione o budget definitivo, se rilevanti.

49

ITAS1 – Composizione e schemi



50

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

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

51

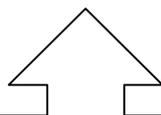
ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

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

52

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

- Le immobilizzazioni materiali sono valutate inizialmente al costo.



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

53

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

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

54

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

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

55

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

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

56

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

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

57

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

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

58

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

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

59

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

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

60

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

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

61

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

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

↑
valutazione successiva

62

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

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

63

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

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

64

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

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

65

ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

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

66

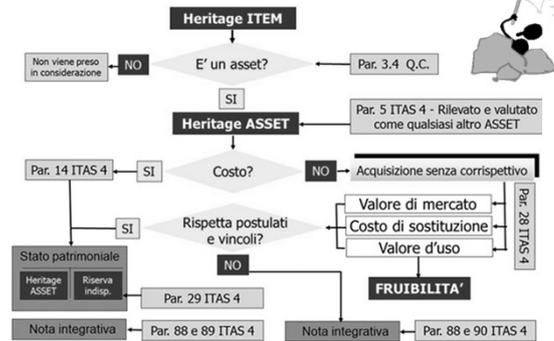
ITAS4 – Immobilizzazioni materiali

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

67

ITAS4 – Beni culturali

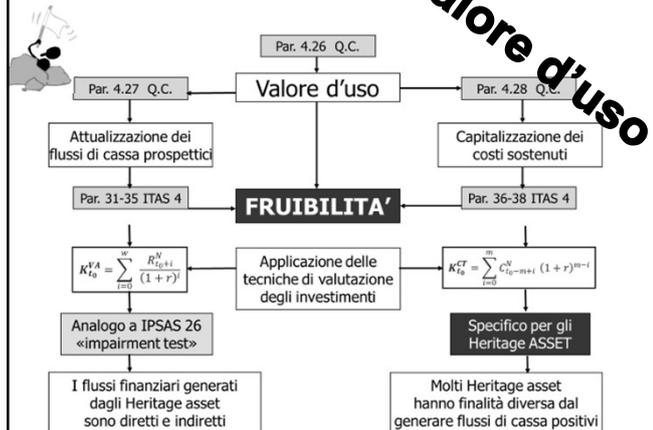
Una delle novità più importanti introdotte dall'ITAS 4 attiene all'iscrizione in bilancio delle attività di patrimonio culturale che ne abbiano i requisiti. A tal fine, il seguente flow chart ne sintetizza i modalità.



68

ITAS4 – Beni culturali

Valore d'uso



69

La situazione in essere

Codice dell'attività		Voci del SEGMENTO A (ITAS)		Voci del SEGMENTO B (statistico/cronologico)		Bilancio delle attività di patrimonio culturale iscritte nel Bilancio ITAS
Attività	Descrizione voce Segmento A	Attività	Descrizione voce Segmento B	Attività	Descrizione voce Segmento B	
1	ATTIVITÀ NON CORRENTI					
1.1	Immobilizzazioni materiali					1.1
1.1.1	Terreni e beni immobili					1.1.1
1.1.1.1	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.1
1.1.1.2	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.2
1.1.1.3	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.3
1.1.1.4	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.4
1.1.1.5	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.5
1.1.1.6	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.6
1.1.1.7	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.7
1.1.1.8	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.8
1.1.1.9	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.9
1.1.1.10	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.10
1.1.1.11	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.11
1.1.1.12	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.12
1.1.1.13	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.13
1.1.1.14	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.14
1.1.1.15	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.15
1.1.1.16	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.16
1.1.1.17	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.17
1.1.1.18	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.18
1.1.1.19	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.19
1.1.1.20	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.20
1.1.1.21	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.21
1.1.1.22	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.22
1.1.1.23	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.23
1.1.1.24	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.24
1.1.1.25	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.25
1.1.1.26	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.26
1.1.1.27	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.27
1.1.1.28	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.28
1.1.1.29	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.29
1.1.1.30	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.30
1.1.1.31	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.31
1.1.1.32	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.32
1.1.1.33	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.33
1.1.1.34	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.34
1.1.1.35	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.35
1.1.1.36	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.36
1.1.1.37	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.37
1.1.1.38	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.38
1.1.1.39	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.39
1.1.1.40	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.40
1.1.1.41	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.41
1.1.1.42	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.42
1.1.1.43	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.43
1.1.1.44	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.44
1.1.1.45	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.45
1.1.1.46	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.46
1.1.1.47	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.47
1.1.1.48	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.48
1.1.1.49	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.49
1.1.1.50	Terreni e beni immobili destinati all'uso di gestione					1.1.1.50

70

XVII Decreto correttivo Lavori pubblici

- I lavori da realizzare in amministrazione diretta sono iscritti in bilancio senza che sia richiesto il previo inserimento nel programma triennale dei lavori pubblici
 - le relative spese, comprese quelle riguardanti la progettazione interna, sono registrate in bilancio imputandole al Titolo I o al Titolo II della spesa, secondo la natura economica delle stesse

capitalizzazione in contabilità economica

71

XVII Decreto correttivo Lavori pubblici

- Anche i lavori di importo inferiore alla soglia di cui all'articolo 50, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 36 del 2023, da realizzare mediante affidamenti a terzi, sono iscritti nel titolo II della spesa del bilancio di previsione senza che sia richiesto il previo inserimento nel programma triennale dei lavori pubblici.

72

XVII Decreto correttivo Lavori pubblici

- L'inserimento di un intervento nel programma triennale dei lavori pubblici, di importo pari o superiore alla soglia di 150.000 euro, consente l'iscrizione nel titolo II della spesa del bilancio di previsione degli stanziamenti riguardanti l'ammontare complessivo della spesa da realizzare attraverso l'affidamento a terzi, nel rispetto del principio della competenza finanziaria cd. potenziata.

73

XVII Decreto correttivo Lavori pubblici

- Le spese per la progettazione riguardante i lavori realizzati attraverso affidamenti esterni sono imputate agli stanziamenti previsti per le singole procedure di affidamento dei lavori
 - la spesa riguardante la progettazione effettuata prima dell'inserimento nel bilancio dello stanziamento riguardante l'opera cui la progettazione si riferisce è registrata con il codice U.2.02.03.05.001 "Incarichi professionali per la realizzazione di investimenti"

74

XVII Decreto correttivo Lavori pubblici

- Affinché la spesa di progettazione possa essere contabilizzata tra gli investimenti
 - è necessario che i documenti di programmazione dell'ente, che definiscono gli indirizzi generali riguardanti gli investimenti e la realizzazione delle opere pubbliche (DUP, DEFR o altri documenti di programmazione), individuino in modo specifico l'investimento a cui la spesa di progettazione è destinata, prevedendone altresì le necessarie forme di finanziamento.

75

XVII Decreto correttivo Lavori pubblici

- Gli stanziamenti sono interamente prenotati a seguito dell'avvio del procedimento di spesa individuato dalla decisione di contrarre
- e sono via via impegnati a seguito della stipula dei contratti concernenti le fasi di progettazione o la realizzazione dell'intervento
 - nei casi in cui l'avvio del procedimento di spesa comporta direttamente il perfezionamento dell'obbligazione giuridica gli stanziamenti di spesa sono immediatamente impegnati sulla base della decisione di contrarre, o atto equivalente

76

XVII Decreto correttivo Lavori pubblici

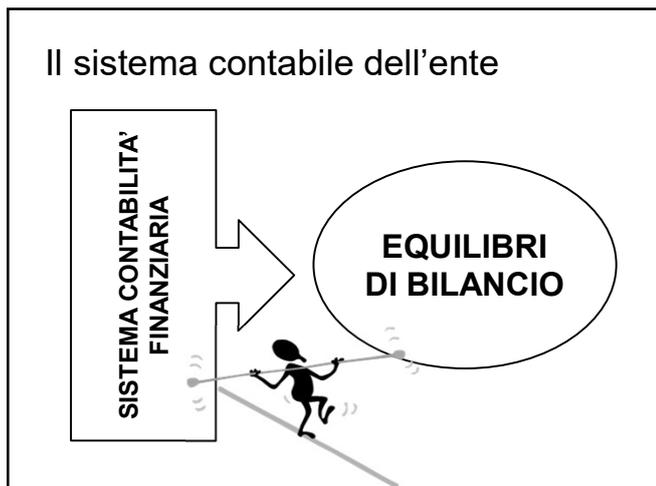
- in assenza di impegni di cui alla lettera c), sono state formalmente attivate le **procedure di affidamento del progetto di fattibilità tecnica ed economica**
 - in assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'esercizio successivo, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nel risultato di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo

77

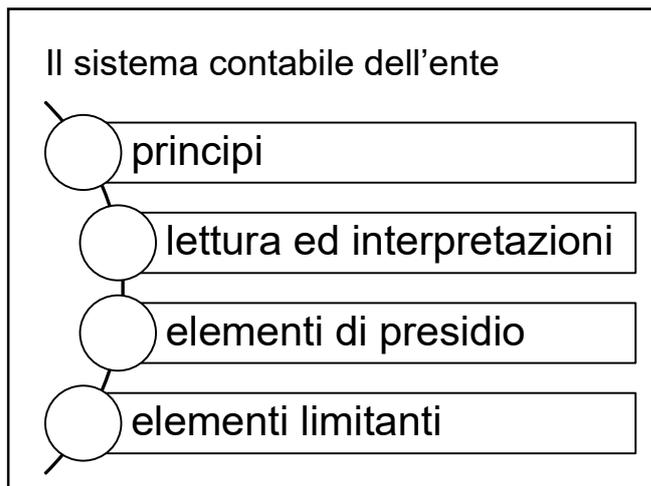
XVII Decreto correttivo Lavori pubblici

- Negli esercizi successivi all'aggiudicazione, la conservazione del fondo pluriennale vincolato è condizionata alla prosecuzione, senza soluzione di continuità, delle attività di progettazione riguardanti la realizzazione dell'opera

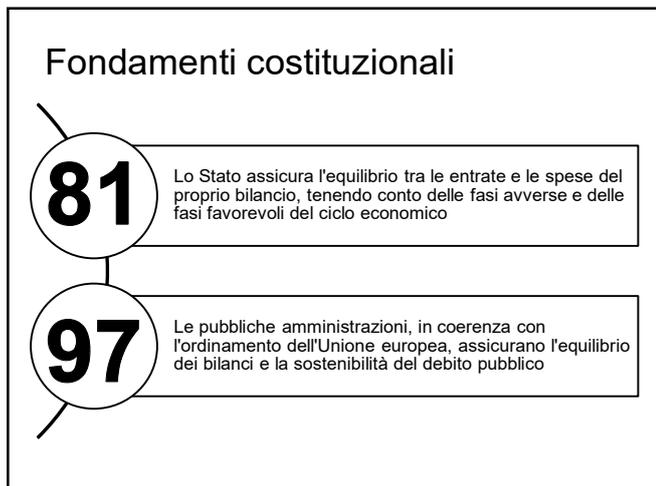
78



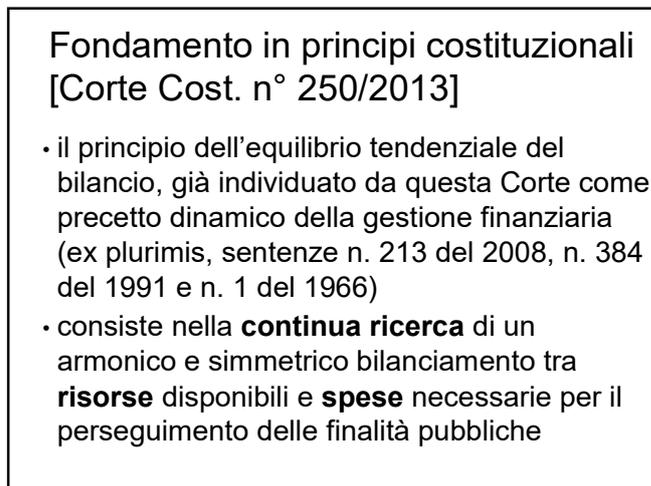
79



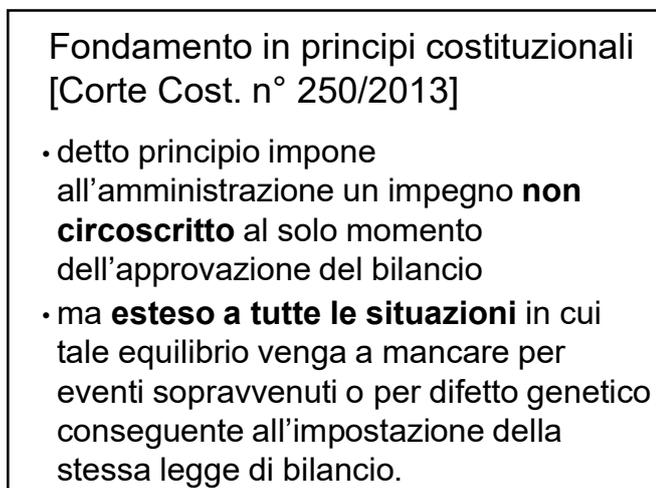
80



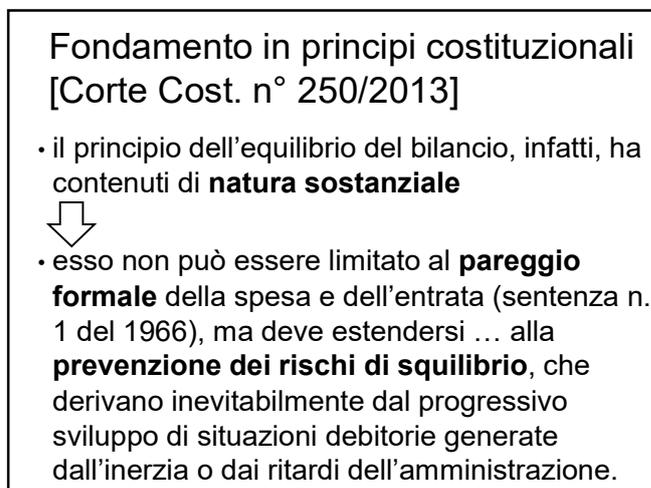
81



82



83



84

Fondamento in principi costituzionali
[Corte Cost. n° 250/2013]

- Nell'ordinamento finanziario delle amministrazioni pubbliche i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati nell'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano attraverso due regole
 - una **statica**
 - l'altra **dinamica**

85

Fondamento in principi costituzionali
[Corte Cost. n° 250/2013]

- la **prima** consiste nella **parificazione delle previsioni di entrata e spesa**
- 
- la **seconda** nel continuo perseguimento di una **situazione di equilibrio tra partite attive e passive** che compongono il bilancio, attraverso un'interazione delle loro dinamiche in modo tale che il saldo sia tendenzialmente nullo.

86

Fondamento in principi costituzionali
[Corte Cost. n° 228/2017]

- Il collegamento uniforme previsto dal TUEL tra il mandato elettorale e il sistema sanzionatorio del mancato perseguimento, sotto il profilo statico e dinamico, degli equilibri di bilancio
- è sorretto da elementi sistemici di razionalità intrinseca prima ancora che logico-giuridici

87

Fondamento in principi costituzionali
[Corte Cost. n° 228/2017]

- un bilancio non in equilibrio e l'assenza di bilancio costituiscono analoghi vulnera alla programmazione delle politiche pubbliche, in relazione alle quali è svolto il mandato elettorale

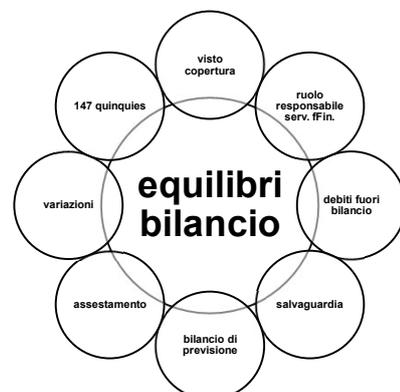
88

Fondamento in principi costituzionali
[Corte Cost. n° 18/2019]

- La verifica degli equilibri .. non può pertanto prescindere dalla generale considerazione circa l'**effettiva e duratura tenuta** degli stessi
- come **momento di scrutinio** del raggiungimento di una situazione stabile di equilibrio del bilancio» (Corte cost. sent. n. 18/2019), la quale non può essere condizionata da fattori contingenti

89

La contabilità finanziaria



90

Le caratteristiche dell'equilibrio

strutturale

dinamico

sostanziale

91

Fondamento in principi costituzionali [Corte Cost. n° 250/2013]

- il principio di continuità di bilancio è una specificazione del principio dell'equilibrio tendenziale contenuto nell'art. 81 della Costituzione
- in quanto "collega gli esercizi sopravvenienti nel tempo in modo ordinato e concatenato" [Corte costituzionale, ex plurimis, sentenza n. 181 del 2015]

Sezione Autonomie n° 12/2019

92

Fondamento in principi costituzionali [Corte Cost. n° 250/2013]

- la stessa evoluzione normativa impone, sia a fini di gestione che di controllo, una visione unitaria e dinamica dei documenti contabili all'interno del ciclo di bilancio dell'ente
- questo, tra l'altro, può definirsi tale, cioè "ciclo", in quanto ogni elemento al suo interno è, ad un tempo, il presupposto dell'elemento successivo e la conseguenza di quello precedente

Sezione Autonomie n° 12/2019

93

Fondamento in principi costituzionali [Corte Cost. n° 250/2013]

- il concetto di prospettiva dinamica dell'equilibrio di bilancio ... consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche
- impone all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti.

Sezione Autonomie n° 12/2019

94

Fondamento in principi costituzionali [Corte Cost. n° 250/2013]

- il principio dell'equilibrio di bilancio
- non corrisponde ad un formale pareggio contabile
- essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata ...

Sezione Autonomie n° 12/2019

95

Fondamento in principi costituzionali [Corte Cost. n° 250/2013]

- la visione "dinamica" deve necessariamente combinarsi
- con il "principio di continuità degli esercizi finanziari, per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi"
- con la corretta applicazione dei principi contabili della coerenza, della continuità e della costanza e dell'equilibrio di bilancio sulla base di una valutazione unitaria di tutto il ciclo di bilancio

Sezione Autonomie n° 12/2019

96

Principio generale n° 15

- le norme di contabilità pubblica pongono come vincolo del bilancio di previsione l'**equilibrio di bilancio**
- l'osservanza di tale principio riguarda il **pareggio complessivo** di competenza e di cassa attraverso una rigorosa valutazione di tutti i flussi di entrata e di spesa
- L'equilibrio di bilancio infatti comporta anche la corretta applicazione di tutti gli altri **equilibri finanziari, economici e patrimoniali** che sono da verificare non solo in sede di previsione
- ma anche **durante la gestione in modo concomitante** con lo svolgersi delle operazioni di esercizio, e quindi nei risultati complessivi dell'esercizio che si riflettono nei documenti contabili di rendicontazione

97

Equilibri di bilancio e valore pubblico



98

Il valore pubblico in concreto

Sez. Emilia-Romagna – Del. 205/2023

- rendere la **riscossione più efficiente** è un tema di **valore pubblico**
- poiché solo la **piena effettività** delle entrate rende possibile la realizzazione delle politiche pubbliche locali

99

Il valore pubblico in concreto

Sez. Emilia-Romagna – Del. 205/2023

- risulta, infatti, di immediata evidenza come a minori entrate effettive corrispondano minori servizi sia in termini quantitativi che qualitativi

100

Il valore pubblico in concreto

Sez. Emilia-Romagna – Del. 205/2023

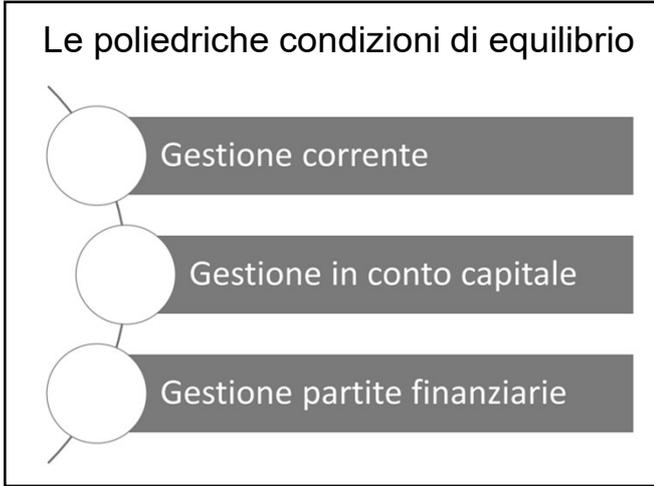
- in molti casi, negli enti con maggiori difficoltà, non può essere nemmeno garantita l'erogazione dei servizi afferenti alle funzioni fondamentali non consentendo nel tempo la continuità amministrativa
- e costringendo gli amministratori a dichiarare il default (dissesto finanziario) o ad accedere a piani di risanamento forzati
- nell'ambito dei quali la leva fiscale viene elevata al massimo possibile, pur in assenza di miglioramenti tangibili nell'erogazione dei servizi

101

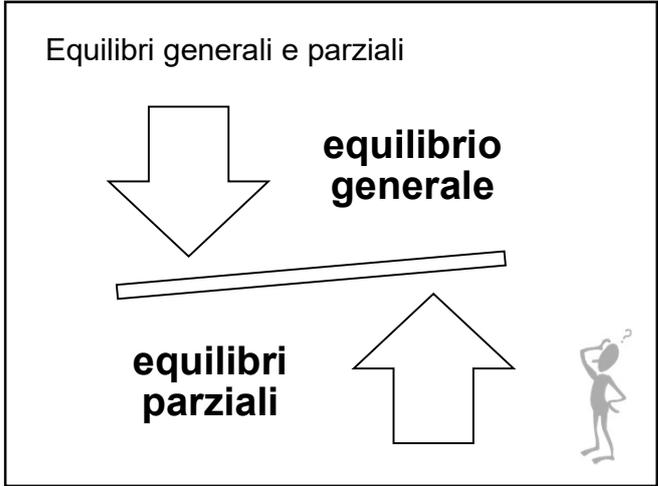
Le poliedriche condizioni di equilibrio



102



103



104



105