



La riforma accrual della contabilità delle amministrazioni pubbliche: il Quadro Concettuale e gli standard contabili (ITAS)

MARIANO D'AMORE

PROFESSORE DI ECONOMIA AZIENDALE NELL'UNIVERSITA' PARTHENOPE DI NAPOLI

PRESIDENTE DELLO STANDARD SETTER BOARD

La contabilità accrual nella prassi internazionale

- ▶ Cassa e accrual sono logiche di rilevazione contabile e di imputazione all'esercizio degli effetti delle operazioni di gestione e di altri eventi rilevanti
- ▶ Applicabili tanto alla contabilità budgetaria (budgetary accounting) che alla contabilità per la rendicontazione (financial accounting)
- ▶ Tuttavia, per accrual accounting si intende generalmente **l'applicazione della logica accrual per finalità di rendicontazione patrimoniale, economica e finanziaria delle AP**
- ▶ Gli IPSAS sono standard contabili a base accrual pensati per la **rendicontazione per finalità informative generali** (*non si occupano del bilancio di previsione!*)

Le riforme accrual nell'esperienza internazionale

- ▶ Riguardano tipicamente la contabilità per la rendicontazione e il bilancio-rendiconto (financial statements)
- ▶ Investono il bilancio di previsione (budget) solo eventualmente e spesso in un «momento successivo»

Non tutti i sistemi contabili accrual sono uguali

- ▶ L'estensione dell'oggetto di rilevazione può essere diversa: l'accrual è un fatto di «grado»
- ▶ I criteri in base ai quali si determinano i risultati contabili possono differire (diversa nozione di competenza economica, diversi criteri di rilevazione e valutazione, ecc.)
- ▶ Gli IPSAS
 - intendono fornire una rappresentazione «completa» del patrimonio di una AP e delle relative variazioni (full accrual)
 - sono fondati sul modello contabile «patrimonialista»

La riforma accrual non è solo un cambiamento di logica di rilevazione

- ▶ Comporta un riequilibrio tra finalità autorizzativa e finalità informativa della contabilità pubblica (sono ugualmente importanti)
- ▶ Comporta un riequilibrio tra bilancio di previsione (strumento di autorizzazione) e bilancio-rendiconto (strumento di conoscenza per finalità informative generali)
- ▶ Comporta un ampliamento dell'oggetto di conoscenza del sistema contabile (dal risultato di amministrazione al patrimonio netto)

Il Quadro Concettuale:

1. la rendicontazione per finalità informative generali

- ▶ Il processo e i documenti mediante i quali si forniscono, in via principale, **informazioni consuntive** sulla **provenienza delle risorse finanziarie**, sull'**uso delle stesse** e sui **risultati conseguiti**, in termini economici, patrimoniali, finanziari e di qualità-quantità dei servizi erogati, nonché informazioni sulla **capacità di un'amministrazione pubblica di erogare servizi in futuro**

Il Quadro Concettuale:

2. i documenti finanziari per finalità informative generali

- ▶ Strumento per soddisfare i bisogni informativi della generalità degli utilizzatori
- ▶ 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
- ▶ Le informazioni presentate nel bilancio d'esercizio costituiscono il fulcro della rendicontazione
- ▶ Tuttavia, la rendicontazione si avvale anche di documenti finanziari ulteriori che forniscono informazioni supplementari rispetto a quelle presentate nel bilancio di esercizio

Il Quadro Concettuale:

3. il bilancio di 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
- ▶ 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 Quadro Concettuale:

4. le caratteristiche qualitative dell'informazione di bilancio (postulati e vincoli)

► Postulati:

- a) Significatività;
- b) Rappresentazione fedele;
- c) Prudenza;
- d) Verificabilità;
- e) Comprensibilità;
- f) Comparabilità;
- g) Tempestività;
- h) Continuità.

► Vincoli:

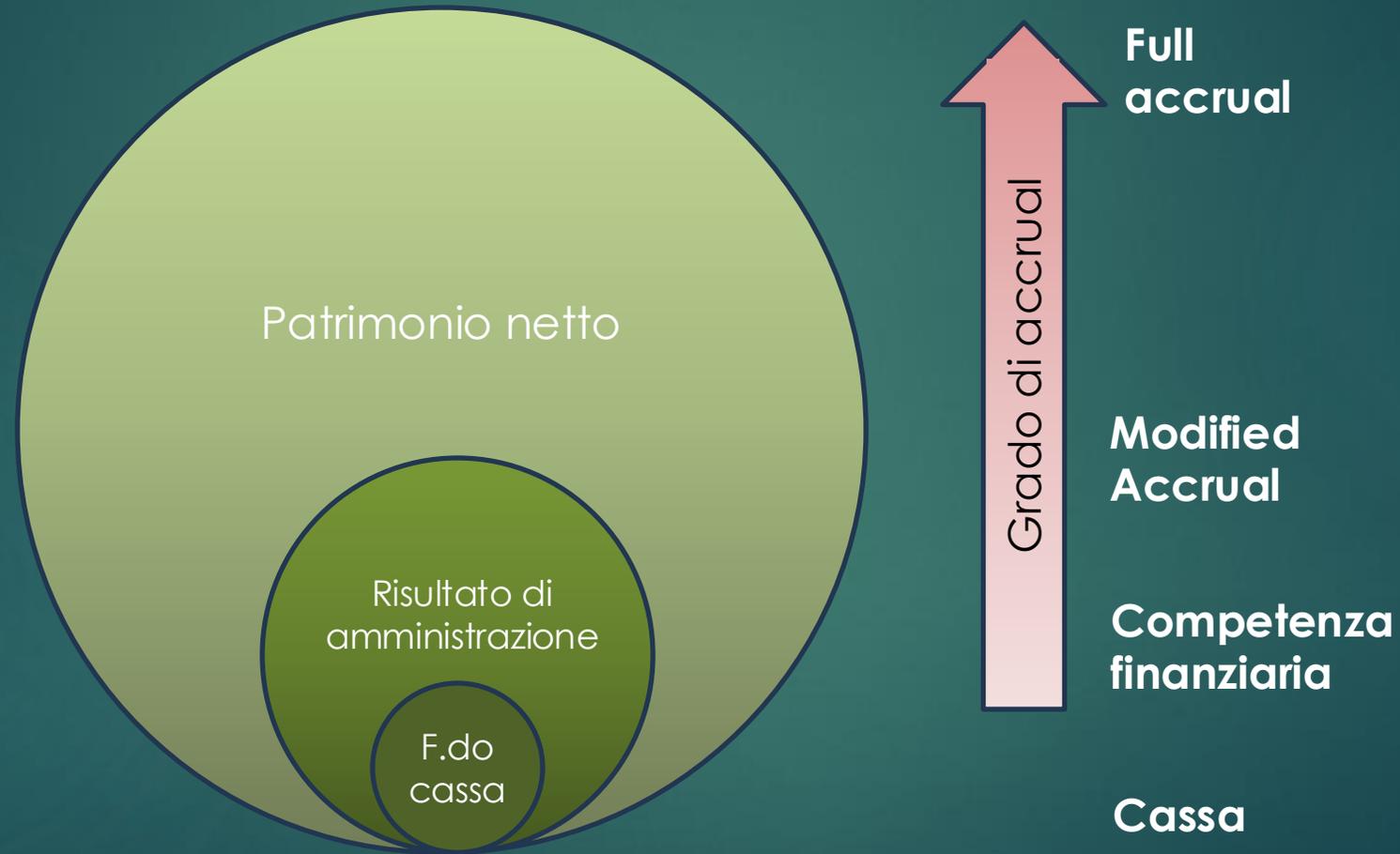
- a) Rilevanza;
- b) Costi-benefici;
- c) Bilanciamento tra i postulati.

Il Quadro Concettuale:

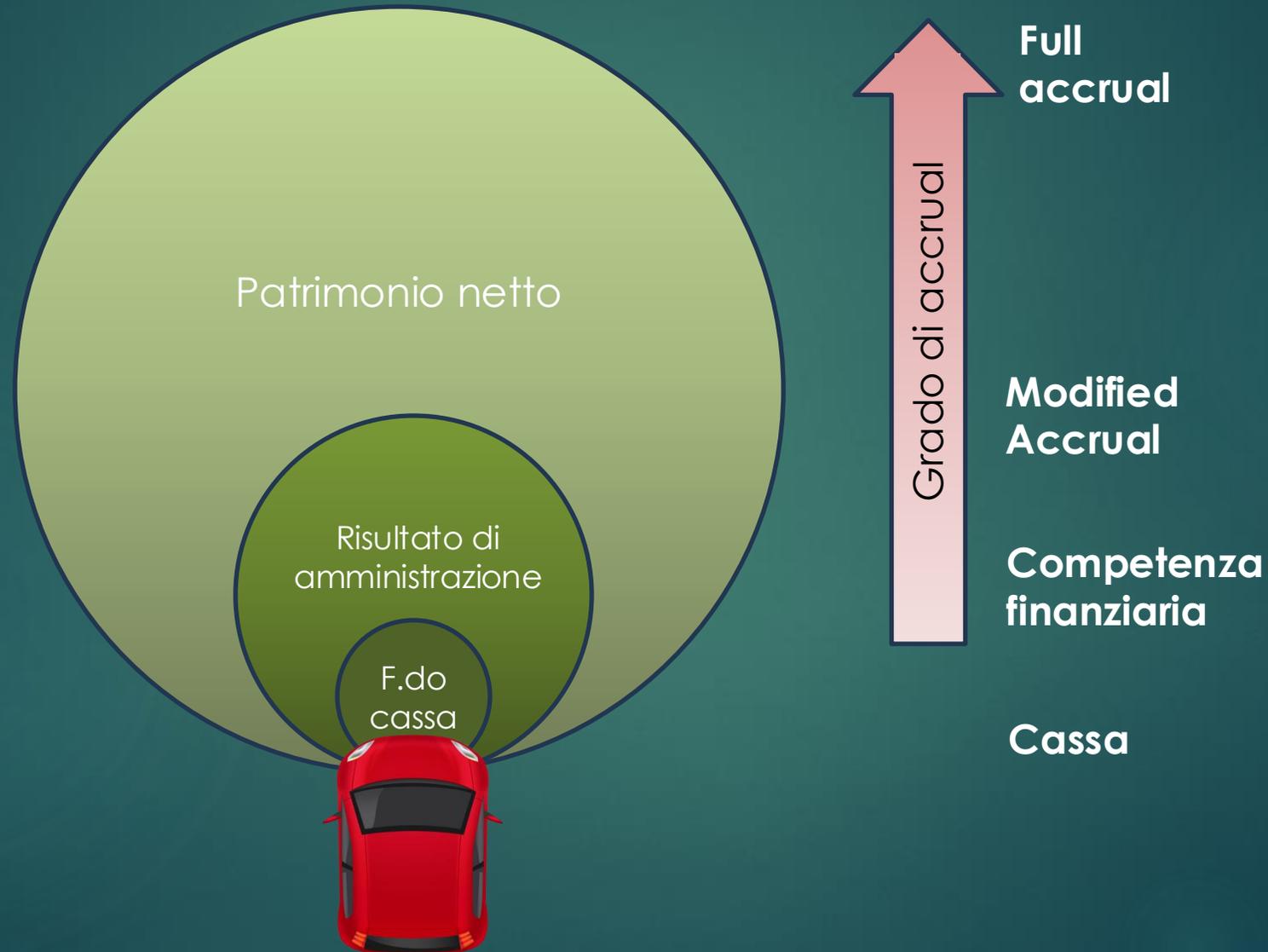
5. gli elementi del bilancio di esercizio

- ▶ Attività
- ▶ Passività
- ▶ Patrimonio netto
- ▶ Proventi e ricavi
- ▶ Costi e oneri

L'oggetto di rilevazione dei sistemi contabili: diverse nozioni di «ricchezza»



Oggetto di rilevazione e capacità predittiva dei sistemi contabili



Il Quadro Concettuale:

6. attività

- ▶ risorsa
- ▶ attualmente **controllata** da un'amministrazione pubblica
- ▶ risultato di un'operazione o altro evento passato

Il Quadro Concettuale:

7. passività

- ▶ obbligazione attuale di un'amministrazione pubblica
- ▶ che richiede un trasferimento di risorse
- ▶ risultato di un'operazione o altro evento passato

Il Quadro Concettuale:

8. patrimonio netto

- ▶ E' determinato dalla differenza tra il totale delle attività e il totale delle passività
- ▶ E' costituito dai mezzi propri distinti in: fondo di dotazione, riserve disponibili e indisponibili, risultato economico di esercizio

Il Quadro Concettuale:

9. ricavi/proventi

- ▶ I ricavi sono incrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica diversi da quelli derivanti da conferimenti di mezzi propri e dai proventi
- ▶ I proventi sono incrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica diversi da quelli derivanti da conferimenti di mezzi propri che hanno origine da operazioni non di scambio

Il Quadro Concettuale:

10. costi/oneri

- ▶ I costi sono decrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica diversi da quelli derivanti da devoluzioni di mezzi propri e dagli oneri
- ▶ Gli oneri sono decrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica diversi da quelli derivanti da devoluzioni di mezzi propri che hanno origine da operazioni non di scambio

Il Quadro Concettuale:

1.1. i criteri di valutazione delle attività

- ▶ Modello a valori storici

Costo storico

- ▶ Modello a valori correnti

a) valore di mercato

b) costo di sostituzione

c) prezzo netto di vendita

d) valore d'uso

Il Quadro Concettuale:

12. i criteri di valutazione delle passività

- ▶ Modello a valori storici

Costo storico

- ▶ Modello a valori correnti

a) valore di mercato

b) costo di adempimento

c) costo di estinzione immediata

ITAS		IPSAS/EPSAS
CF	Quadro Concettuale	EPSAS CF - IPSAS CF
1	Composizione e schemi del bilancio d'esercizio	IPSAS 1-2-24-20-18
2	Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili e correzione di errori, eventi successivi alla chiusura dell'esercizio	IPSAS 3-14
3	Operazioni, attività e passività in valuta estera	IPSAS 4
4	Immobilizzazioni materiali	IPSAS 16-17-5-27
5	Immobilizzazioni immateriali	IPSAS 31-5-27
6	Accordi per la gestione di servizi	IPSAS 32
7	Locazioni	IPSAS 13
8	Svalutazioni	IPSAS 21-26
9	Ricavi e proventi	IPSAS 9-23-11(IPSAS 47)
10	Rimanenze	IPSAS 12
11	Strumenti finanziari	IPSAS 28-29-30-41
12	Bilancio consolidato	IPSAS 35-40-38
13	Accantonamenti, passività e attività potenziali	IPSAS 19
14	Partecipazioni in organismi controllati o collegati e accordi a controllo congiunto	IPSAS 34-36-37
15	Benefici per i dipendenti	IPSAS 39
16	Prestazioni sociali in denaro	IPSAS 42
17	Ratei e risconti	N.A.
18	Costi e oneri	IPSAS 48

Gli ITAS

Le criticità dei percorsi di riforma accrual a livello internazionale

- ▶ La transizione all'accrual è un percorso lungo e non sempre lineare
- ▶ L'accrual richiede un cambiamento culturale e le resistenze possono essere notevoli
- ▶ L'adeguamento delle risorse umane e dei sistemi informativi è un fattore decisivo per il successo delle riforme contabili
- ▶ Costo certo vs. benefici incerti
- ▶ Necessità di un approccio sistemico: il cambiamento dei sistemi contabili come elemento di più ampie riforme del management finanziario e della governance pubblica

La Riforma 1.15: milestone e target

30/06/2024

Approvazione del **Quadro Concettuale**, degli **Standard contabili *accrual* (ITAS)** e del **Piano dei Conti multidimensionale**

OUTPUT

1 QC + 18 ITAS + PdC

31/03/2026

AAPP formate per la transizione al nuovo sistema contabile *accrual*

19 LINEE GUIDA + 19 CORSI ON-LINE

30/06/2026

Applicazione “pilota” della Riforma in un numero di AAPP che rappresenti almeno il **90% della spesa pubblica primaria**
Intervento normativo sulla introduzione della Riforma

ELABORAZIONE SCHEMI DI BILANCIO (ESERCIZIO 2025)

Il futuro prossimo

- ▶ La «fase pilota» (2025-2026) è necessaria, ma è solo una prima tappa
- ▶ Intervento normativo entro giugno 2026
- ▶ Applicazione del nuovo sistema accrual graduale e differenziata nei tempi per i vari comparti della PA (i punti di partenza sono diversi)
- ▶ Periodo di transizione con agevolazioni (non tutti gli ITAS hanno la stessa priorità)
- ▶ Adeguare da subito i sistemi informativi e le risorse umane sulla base dei requisiti della riforma accrual

Grazie per l'attenzione.

mariano.damore@uniparthenope.it