

"Riforma ACCRUAL": Progettare il cambiamento.

Verona
7 aprile 2025

Una breve presentazione

Dott. Gianluigi Sbrogiò

Laureato in Economia Aziendale, Indirizzo Matematico
all'Università "Ca' Foscari" di Venezia

Referente del team di esperti per l'Area Contabile
Kibernetes

E' stato docente per il progetto «Valore PA» e per i Master
MIMAP dell'Università Tor Vergata.

È autore di diversi articoli specialistici pubblicati su riviste
del settore;



La Percezione della Riforma

Gianluigi Sbrogiò

La percezione della riforma

Una riforma che preoccupa

Ciò che emerge in maniera molto netta dalla ricerca è una generale preoccupazione rispetto all'introduzione della riforma Accrual. Il 72,5 % degli intervistati è molto o abbastanza preoccupato e tale sentimento è motivato dalla carenza di personale e dall'aspettativa di un carico di lavoro aggiuntivo che, secondo numerose risposte, non porterà benefici nell'ente. Altra diffusa fonte di preoccupazione è una mancanza di chiarezza, allo stato attuale, sulle implicazioni concrete che deriveranno dall'applicazione della riforma.

La percezione della riforma

Scarsa conoscenza e mancanza di risorse

Il 53,1% di coloro che hanno partecipato all'analisi afferma di conoscere poco la contabilità Accrual. Più di un ente pubblico su quattro (26,3%) ritiene che la propria realtà non abbia le competenze e conoscenze per accogliere facilmente la riforma. Il 40% afferma di non avere attualmente gli strumenti necessari ma crede di potersi mettere in condizione di adottare la nuova contabilità attraverso una formazione mirata. Per quanto riguarda le risorse umane, secondo il 58,3% degli Enti, quelle attualmente a disposizione degli uffici che si occupano di amministrazione e contabilità sono in un numero insufficiente per mettere a terra, adeguatamente e senza intoppi, la riforma.

La percezione della riforma

Richieste di supporto

Il 55% dei partecipanti ritiene che a fare la differenza, in termini di capacità di recepire i nuovi dettami legislativi in ambito contabile, saranno soprattutto: software adeguati (81,7%), formazione (72,5%), condivisione di casi di studio (64%), supporto consulenziale (55,4%). Molte realtà ritengono, dunque, essenziale avere la possibilità di ricevere un supporto esterno per gestire le fasi iniziali della transizione verso il nuovo sistema contabile.

Il «nodo piccoli comuni»

In Italia, quasi il **76% dei Comuni** è catalogato come “**piccolo comune**” ovvero avente una popolazione inferiore ai 5.000 abitanti.

Questi comuni non partecipano al «Progetto Pilota»

Oggi tengono una contabilità economica «semplificata» (sono esonerati dalla redazione del conto economico) e sono esentati dal redigere il bilancio consolidato.

In ottica accrual, si parla di dilazionamento dei termini per l'adozione della riforma oppure di forme di deroga al sistema in presenza di particolari condizioni.

Obiettivi e implicazioni operative

Occorre tener conto che **gli obiettivi della riforma sono molteplici così come le implicazioni operative** :

- ✓ uniformare davvero la redazione delle contabilità delle Amministrazioni
- ✓ rispettare in modo omogeneo i principi:
 - in materia di contratti,
 - obbligazioni,
 - trattamento del personale,
 - investimenti e ammortamenti,
 - accantonamenti anche di fondi rischi,
 - valutazione dei contenziosi,
 - stima dei crediti/debiti, rimanenze.....

Obiettivi e implicazioni operative

- ✓ La **contabilità economico patrimoniale** non sarà più solo «a fini conoscitivi», ma avrà un ruolo «**complementare**», orientato alla rendicontazione.
- ✓ La **contabilità finanziaria** (semplificata?) mantiene integralmente i suoi obiettivi di **programmazione e «autorizzazione»**
- ✓ Maggior attenzione da dare **ai flussi di cassa (*)**.
- ✓ Rilevanza delle **valutazioni** e delle **stime**.

** Nota: con riferimento all'importanza dei flussi di cassa, verrà rafforzato quanto disposto dall'art. 6 del DL 155/2024 in termine di piano dei flussi di cassa*

Obiettivi e implicazioni operative

- ✓ la gestione di una **contabilità analitica per centri di costo/responsabilità** diventa irrinunciabile e base di un «vero» **controllo di gestione**. (*Corte dei conti Lombardia, Delibera n. 187 del 9 agosto 2024*)
- ✓ Una migliore e consapevole **gestione del patrimonio come punto fondamentale** dell'amministrazione della cosa pubblica.
- ✓ Una **gestione fiscale più aderente ai principi OIC** e del concetto di attività produttive.

La portata del cambiamento

Il cambiamento è un processo, non è un evento.

Come spesso accade, ci sono diverse «visioni» riguardo alla portata del cambiamento.

- «cambierà tutto».
- «non cambierà nulla» (fino a quando resterà la contabilità finanziaria autorizzatoria e poi non è pensabile sostenere l'onere di tenere contabilità parallele...).
- «tanto ci penserà il software»....

Il «nodo» del software

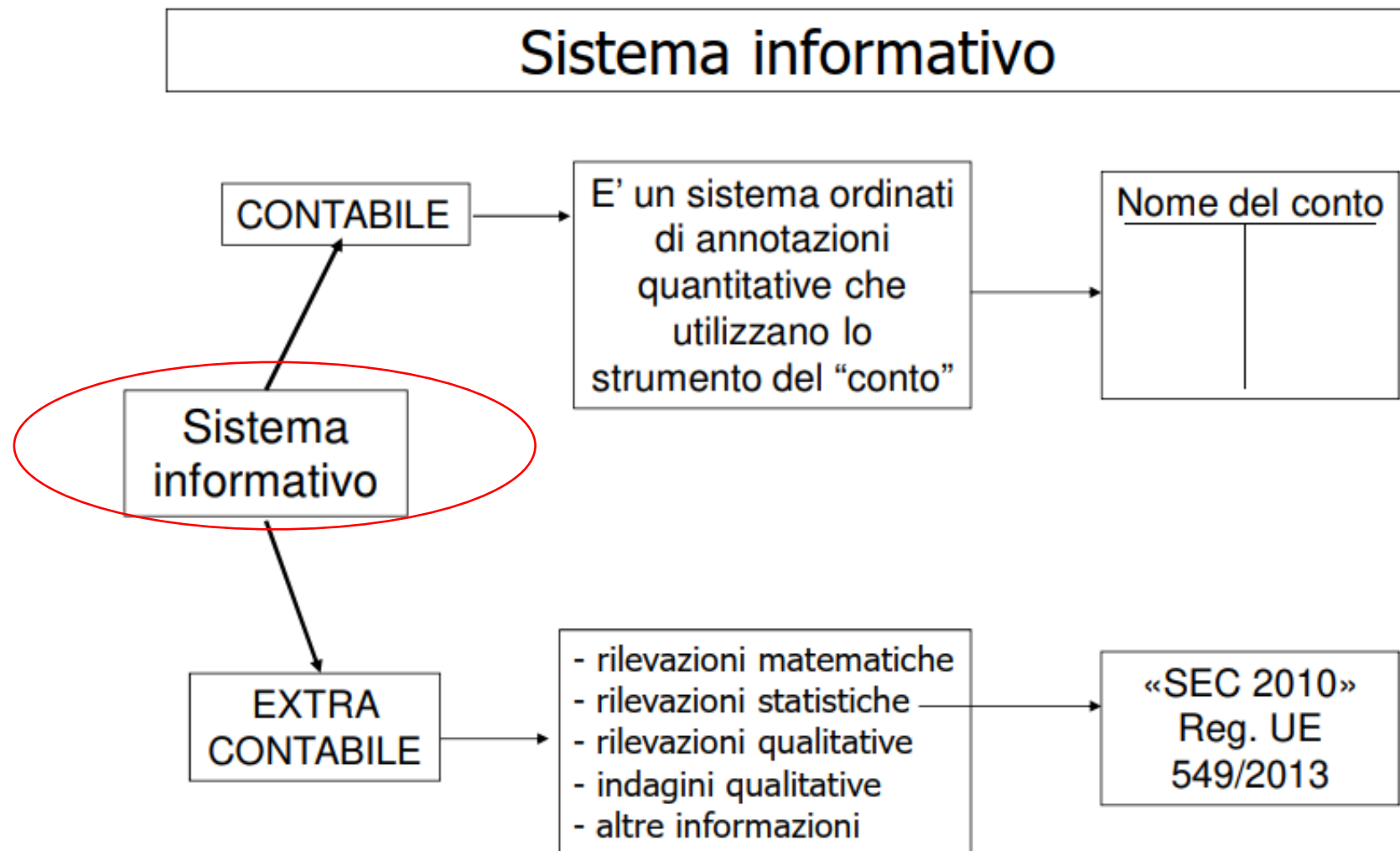
La determina della RGS di istituzione della Task force di coordinamento **Inlt** (già in uso presso le amministrazioni centrali), prevedeva che:

«Inlt ... supporti anche la predisposizione delle soluzioni informatiche necessarie per l'implementazione della Riforma 1.15 del PNRR, anche in vista della fase di sperimentazione prevista nel cronoprogramma».

La recente normativa, ci informa che (per ora?) non si utilizzerà l'applicativo “Inlt”, ma le software house dovranno implementare gli applicativi per la gestione contabile e del patrimonio in uso c/o gli enti.

Si dovranno considerare i tempi di sviluppo e test per i necessari adeguamenti.

Il Sistema Contabile «accrual»



Il «nodo» del software

In un tale percorso (rif. riforma Accrual), al fine di una corretta sequela degli adempimenti contabili previsti dai 18 Itas, necessiterà prestare una seria attenzione alle influenze, spesso negative, derivanti dall'eccessiva softwarizzazione delle contabilità oramai eretta acriticamente a sistema.

*Quella metodologia divenuta egemone della gestione dei conti della Pa,
(Ettore Jorio, Il Sole24Ore, 7 marzo 2024)*

E la riforma del TUEL?

Da febbraio 2024 è in bozza il ddl: *“Delega al governo per la revisione del Testo Unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 e altre disposizioni per la funzionalità degli enti locali”*.

- adozione di una sorta di «codice della crisi locale»
- ampliare delle funzioni dei Segretari nella lotta alla corruzione,
- assegnazione ai dirigenti della responsabilità esclusiva sulla gestione: *“I dirigenti sono responsabili in via esclusiva dell’attività amministrativa, della gestione e dei relativi risultati (..) il sindaco e il presidente della provincia sono gli organi responsabili politicamente dell’amministrazione”*.

E la riforma del TUEL?

Così Gaetano Manfredi, presidente dell'Anci, si è espresso *“La riforma del TUEL, che dia vita ad un testo organico che superi i tanti dubbi che ci mettono in difficoltà nell’esercizio delle nostre funzioni amministrative e che consenta di fare un passo in avanti rispetto a norme in taluni casi molto datate, rappresenta per l’Anci una grande priorità”*

Il «nodo» costi

Potrà essere davvero una riforma a costo zero per gli enti?

La convivenza di diverse contabilità

Gianluigi Sbrogiò

La convivenza di «diverse» contabilità

1_ Contabilità Finanziaria

- Focus su: **programmazione e autorizzazione**
- Momento della rilevazione: **obbligazione giuridica perfezionata (competenza c.d. «potenziata»)**
- Risultato finale: **determinazione di avanzo o disavanzo**
- Valutazione: **equilibrio o squilibrio finanziario**

La convivenza di «diverse» contabilità

I principi contabili (aggiornati al 18mo decreto correttivo) costituiscono per legge, nel senso che **sono prescrittivi**, la chiave interpretativa per la gestione sostanziale e formale della contabilità pubblica.

1. della programmazione

2. della contabilità finanziaria

3. della contabilità economico-patrimoniale

4. del bilancio consolidato

← Restano validi

Per la contabilità accrual il riferimento sono gli ITAS

La convivenza di «diverse» contabilità

2_ La Contabilità di cassa

- Focus su: **dinamiche del cash flow**
- Momento della rilevazione: **transazioni ultimate, con la somma di denaro già mossa da una parte a un'altra**
- Risultato finale: **determinazione del fondo di cassa**
- Valutazione: **equilibrio o squilibrio di cassa**

La convivenza di «diverse» contabilità

3_ La Contabilità economica accrual

- Focus su: **rendicontazione**
- Momento della rilevazione: **(competenza «accrual» economica) effetti delle operazioni mediante le quali si evidenziano “utilità economiche” cedute e/o acquisite, anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari**
- Risultato finale: **variazione del patrimonio netto – utile/perdita di esercizio**
- Valutazione: **variazioni della «ricchezza» dell’ente (anche in prospettiva futura)**

La convivenza di «diverse» contabilità

3_ La Contabilità economica accrual

*Rispetto alla contabilità economico patrimoniale ex Dlgs 118, **sposta l'attenzione dall'aspetto reddituale** del risultato di esercizio (utile/perdita di esercizio), a quello **di mantenimento e incremento/decremento della «ricchezza»** (variazione del patrimonio netto)*

La convivenza di «diverse» contabilità

L'operatore contabile sarà chiamato ad una **molteplice valutazione** del fatto gestionale da rilevare:

- secondo il principio della contabilità finanziaria potenziata;
- considerando l'effetto sull'equilibrio di cassa;
- secondo il principio della contabilità economico-patrimoniale Accrual.

Ricordiamo che la **matrice di correlazione**, non è prevista dalla riforma accrual.

Uno strumento analogo potrà fornire un valido supporto operativo, ma non sostituirà la valutazione dell'operatore contabile

La convivenza di «diverse» contabilità

EVENTO	CONT. FINANZIARIA	CONT. ACCRUAL	
Decisione acquisto cancelleria per importo	prenotazione	X	
Contratto di fornitura	impegno	X	COMPETENZA FINANZIARIA
Consegna Merce	X	X	
Accettazione e registrazione fattura	X	<u>costi@debiti</u> vs fornitori	COMPETENZA ECONOMICA
Pagamento fattura	mandato	Debiti vs <u>fornitori@fondi</u> c/o tesoriere	

Facciamo un esempio: incarico legale

Incarico legale: conferimento in data 1/3/2025 di incarico legale per patrocinio davanti al T.A.R. per euro 30.000.

Contabilità Finanziaria: alla firma del contratto si procede con l'impegno di spesa per euro 30.000

(gli impegni derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni, la cui esigibilità non è determinabile, sono imputati all'esercizio in cui il contratto è firmato)

Facciamo un esempio: incarico legale

In sede di predisposizione del rendiconto 2025, il legale informa che l'attività svolta nel 2025 corrisponde ad euro 5.000. quindi si procede con la re-imputazione agli esercizi successivi della somma di euro 25.000 con iscrizione del Fondo pluriennale vincolato di pari importo.

(se l'obbligazione non è esigibile, si provvede alla cancellazione dell'impegno ed alla sua immediata re-imputazione all'esercizio in cui si prevede che sarà esigibile)

Facciamo un esempio: incarico legale

Contabilità ACCRUAL: alla firma del contratto non si registra nulla, al termine dell'esercizio si procede con la registrazione della spesa legale per l'attività svolta di euro 5.000 con la presente scrittura:

SPESE LEGALI (E) @ FATTURE DA RICEVERE (P) EURO 5.000

Facciamo un esempio: incarico legale

Il bilancio di esercizio rappresenterà solamente il debito di euro 5.000 (e relativo costo) per l'attività legale svolta, quindi la situazione patrimoniale-finanziaria alla fine del proprio periodo amministrativo e non la sua possibile situazione futura.

Perciò le sole passività rilevabili nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria sono quelle che esistono alla data di chiusura dell'esercizio. L'attività non svolta dal legale ancora non costituisce un costo ed un debito per l'amministrazione non essendo possibile rilevare le passività che potranno generarsi in futuro per costi da sostenere per dare continuità all'attività corrente.

Progettare il Cambiamento: i «primi passi»

Gianluigi Sbrogiò

Le basi della contabilità Accrual

- ✓ Conoscenza del Quadro Concettuale e degli ITAS
- ✓ L'applicazione del principio della «competenza economica accrual»;
- ✓ Il metodo di registrazione a «partita doppia»;
- ✓ La redazione dei documenti finanziari secondo specifici postulati e vincoli;
- ✓ L'obbligo di esaustiva «narrazione» dei fatti contabili nella nota integrativa;
- ✓ L'approccio alle stime e alle valutazioni.

Gli adempimenti del «progetto pilota»

Per l'esercizio 2025, l'applicazione del metodo accrual alle scritture contabili non è contestuale al metodo a normativa vigente.

Il primo passo del progetto pilota, prevede che a fronte della redazione di conto economico e stato patrimoniale ex Dlgs 118, vengano effettuate le operazioni di:

- riclassificazione;
- rettifica;
- integrazione,

necessarie a redigere i nuovi prospetti secondo i principi accrual, che dovrà essere corredata da **nota integrativa che spiega le differenze**

E' comunque un'operazione complicata, che richiederà tempo e competenze!

I primi passi: cosa fare?

Nei prossimi mesi è auspicabile che gli Enti adottino un «**approccio progettuale**» alla riforma attraverso:

1. l'attuazione di un **progetto formativo** per il personale
2. l'attuazione di un **progetto organizzativo**
3. la pianificazione di **attività propedeutiche**
4. l'anticipazione delle problematiche che si dovranno affrontare per **gestire la prima redazione di conto economico e stato patrimoniale «accrual»**

1- Progetto Formativo

Gianluigi Sbrogiò

La formazione

Un cambio di paradigma: l'esperienza passata (applicazione del Dlgs118/2011) ci ha insegnato che i tempi di attuazione di una modifica contabile di ampie proporzioni richiede non solo **tempi tecnici**, ma anche **tempi “culturali”**.

Proprio per tale ragione **la formazione sarà un elemento fondamentale** per garantire il successo della riforma.

si rende necessario un adeguato **investimento in formazione del personale** per rafforzare la cultura tecnico contabile **non solo degli uffici finanziari**, ma anche di tutte le figure organizzative interne agli enti.

La formazione

- La formazione istituzionale degli operatori contabili viene gestita con **modalità esclusivamente on line** (e in modo asincrono) sul portale dedicato <https://accrual.rgs.mef.gov.it/it/index.html>,
- I moduli hanno una durata che varia da un'ora a un'ora e mezza e la durata complessiva di tutti i moduli è stimata in **24 ore**.
- I corsi sono riconosciuti ai fini della **formazione obbligatoria** prevista per il personale della pubblica amministrazione dalla **direttiva del 24 marzo 2023** avente per oggetto la “Pianificazione della formazione e sviluppo delle competenze funzionali alla transizione digitale, ecologica e amministrativa promosse dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza”,

La formazione

La formazione obbligatoria sarà sufficiente? Quasi sicuramente no, per diversi motivi:

- non è prevista una formazione base, teorica e operativa, sulla «partita doppia» che è elemento portante della contabilità accrual;
- non è prevista una formazione base, teorica e operativa, sulla «contabilità analitica per centri di costo»;
- non si dà spazio a contenuti quali: aspetti comunicativi per amministratori e responsabili di area tecnica, sociale.... comunque coinvolti nei processi contabili;
- la contabilità di ciascun ente presenta «casi particolari» non suscettibili di soluzioni contabili standard.

La formazione

E' necessario prevedere dei **piani formativi a 360 gradi** che tengano conto dell'esigenza di accrescere le competenze non solo dei responsabili e degli operatori degli uffici ragioneria, ma anche dei responsabili delle diverse aree organizzative e degli amministratori, affinché siano in grado di interpretare le informazioni necessarie per una migliore gestione contabile dell'ente.

Progettare un percorso formativo

Un approccio alla **formazione come percorso** che consenta:

- di apprendere e familiarizzare con i nuovi principi generali
- di approfondire i principi ITAS in base al timing della loro applicazione
- la possibilità di effettuare esercitazioni pratiche (workshop)

La formazione

Come finanziare la formazione?

Come progettare la formazione?

Programma Nazionale di Ripresa e Resilienza PNRR ITALIA

AVVISO PUBBLICO CON PROCEDURA VALUTATIVA A SPORTELLO

per la presentazione di proposte progettuali a valere sul Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza - Missione 1 – Componente 1 – Investimento 2.3 – Sub-Investimento 2.3.1 “Investimenti in istruzione e formazione – Servizi e soluzioni tecnologiche a supporto dello sviluppo del capitale umano delle pubbliche amministrazioni”.

Progetto: PerForma PA - Supportare lo sviluppo di percorsi formativi professionalizzanti da parte delle PA e la valorizzazione di buone pratiche

La nota integrativa: «narrazione» dei fatti contabili

I risultati conseguiti sono espressi **non solo in forma contabile** ma anche con **riferimento alla quantità e alla qualità dei servizi erogati** nel periodo amministrativo nonché **alla capacità dell'amministrazione di continuare a erogare servizi in futuro**.

I documenti finanziari sono **utili anche agli organi di governo e di controllo interno e alla struttura amministrativa**, nell'esercizio delle rispettive funzioni.

La rendicontazione finanziaria per finalità informative generali **fornisce a questi soggetti una base informativa essenziale per valutare i risultati conseguiti e per assumere decisioni**.

2: Progetto Organizzativo

Gianluigi Sbrogiò

Progetto Organizzativo

Con riferimento al Quadro Concettuale della riforma, emerge chiaramente l'importanza che si dà ai concetti di:

- qualità dei servizi;
- sostenibilità attuale e intergenerazionale;
- impatti sociali, economici ed ambientali prodotti;

che rendono evidente e rendicontabile (principio dell'accountability) il “valore pubblico” prodotto

Questo ci fa capire che il cambio di paradigma interessa l'organizzazione complessiva e trasversale degli enti.

Progetto Organizzativo

E' auspicabile pensare ad una **riorganizzazione dei processi** che servono a orientare le scelte strategiche dell'amministrazione e le relative azioni correttive in funzione degli impatti che queste hanno sul piano economico, sociale e sulla ricchezza dell'ente.

Gli amministratori dovranno conoscere gli obiettivi e le implicazioni operative della riforma accrual.

Progetto Organizzativo

In sintesi, le risorse finanziarie, organizzative e immateriali concorrono al perseguimento degli obiettivi amministrativi e ne devono dare chiara e completa rappresentazione nei nuovi documenti contabili (con particolare riferimento al nuovo ruolo della nota integrativa e degli «ulteriori documenti esplicativi»).

Creare adeguate competenze è irrinunciabile

Un progetto organizzativo per affrontare la riforma accrual potrà senz'altro trovare posto nel PIAO (Piano Integrato Attività e Organizzazione) con relativa gestione della premialità.

CALL TO ACTION
VALORE PUBBLICO
La Pubblica Amministrazione che funziona



3 Attività Propedeutiche

Gianluigi Sbrogiò

Verifica delle banche dati inventariali

Le nostre banche dati sono pronte ad accogliere i nuovi principi?

Verifica delle banche dati inventariali

E' necessario pianificare una verifica a 360 gradi propedeutica agli adempimenti accrual:

- Titolarità giuridiche
- Detenzioni attive e passive
- Investimenti Immobiliari
- Il piano delle alienazioni e valorizzazioni
- La presenza e le caratteristiche degli Heritage Assets
- Controlli sui vincoli presenti sui beni
- I contributi alle Opere
- I criteri di valutazione

Verifica delle banche dati inventariali

E' indispensabile uno spirito critico



No a riclassificazioni e rivalutazioni su base dati non aggiornate

Si ad un processo virtuoso che porti alla completa individuazione e alla corretta qualificazione dei BENI

Verifica delle banche dati inventariali

Una “fotografia del patrimonio” completa e aggiornata richiede competenze interdisciplinari.

Ad esempio, nel rispetto dell'ITAS 4, definire

- vita utile (residua) di un'immobilizzazione *“il periodo di tempo nel quale ci si attende che un'immobilizzazione sia utilizzabile dall'amministrazione”*
- impatto di manutenzioni ordinarie e straordinarie
- assunzione dei criteri di valutazione

richiede competenze tecnico-estimative che non può avere il ragioniere

Verifica delle banche dati inventariali

Per guidare gli operatori contabili nella raccolta delle informazioni inventariali e standardizzare i dati inerenti alle immobilizzazioni materiali dell'intero settore pubblico

La Ragioneria dello Stato ha pubblicato sul sito Accrual uno studio che fornisce «un insieme di informazioni fondamentali ai fini contabili da adottare all'applicazione di Itas 4»:

- 1) Ricerca informazioni sull'acquisizione
- 2) Classificazione dettagli anagrafici
- 3) Valutazione ammortamento e variazioni

4 – La prima redazione di Conto Economico e Stato Patrimoniale «accrual»

Gianluigi Sbrogiò

Allineamento dati patrimoniali

- ✓ analisi della banca dati inventariale in uso e individuazione degli attributi Accrual funzionali all'attribuzione delle nuove codifiche di piano dei conti;
- ✓ necessarie integrazioni;
- ✓ un report dei beni con l'associazione al nuovo piano dei conti;
- ✓ rettifiche derivanti dall'applicazione dei nuovi principi ITAS rispetto agli attuali standard contabili.

Allineamento dati patrimoniali

Esposizione esplicita delle **nature giuridiche disponibile e indisponibile**

Separata indicazione **patrimonio culturale**, all'interno dei beni demaniali e indisponibili

Separata indicazione degli **Investimenti Immobiliari**, all'interno dei beni disponibili



Immobilizzazioni materiali

1 Beni demaniali [2]

- 1.1 Terreni
- 1.2 Fabbricati
- 1.3 Strade e autostrade
- 1.4 Strade ferrate
- 1.7 Acquedotti

1.8 Beni immobili culturali

1.9 Beni mobili culturali

- 1.10 Cimiteri
- 1.11 Mercati

2 Beni patrimoniali indisponibili

- 2.1 Terreni
- 2.2 Mobili e arredi
- 2.3 Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici
- 2.5 Caserme

2.8 Beni culturali

3 Beni patrimoniali disponibili

- 3.1 **Investimenti immobiliari**
- 3.2 Terreni

Rendicontazione economico-patrimoniale “Accrual”

- ✓ riclassificazione delle singole voci dei piani dei conti secondo il nuovo PdC multidimensionale
- ✓ necessarie integrazioni
- ✓ rettifiche derivanti dall'applicazione dei nuovi principi
- ✓ **elaborazione della nota integrativa (in collaborazione con l'Organo di Revisione)**
- ✓ la predisposizione dei file xbrl per la trasmissione dalla BDAP

La nota integrativa: «narrazione» dei fatti contabili

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

Queste informazioni sono solitamente presentate attraverso **indicatori e altre forme di rappresentazione della performance**, utili a misurare l'efficienza, l'efficacia e l'impatto.

Le stime e le valutazioni

Nella maggior parte dei casi, le quantità monetarie presentate **sono il risultato di stime soggettive** di quantità **oggettivamente determinabili** o di quantità che, per loro natura, **non sono oggettivamente determinabili**.

La presenza di **stime soggettive** e **l'esercizio di discrezionalità tecnica** sono caratteristiche **ineliminabili** in quanto connaturate al processo di formazione del bilancio di esercizio e, in generale, dei documenti finanziari e **non ne pregiudicano la veridicità e correttezza**.

Le stime e le valutazioni

ITAS 2 chiarisce che l'uso di stime ragionevoli nella preparazione del bilancio di esercizio basato sul principio della competenza economica **si rivela necessario in molteplici casi**, e non compromette l'affidabilità dell'informativa contabile.

Nelle amministrazioni pubbliche, l'uso di stime ragionevoli si rende, spesso, **necessario a causa dell'incertezza che fisiologicamente accompagna i giudizi relativi a:**

- crediti tributari;
- grado di obsolescenza del magazzino;
- valore di mercato delle attività o passività finanziarie;
- vita utile dei beni ammortizzabili;
- valore delle garanzie ricevute e prestate e di altre attività e passività potenziali.



Grazie per l'attenzione

accrualhub@kibernetes.it