

Formazione Revisore Enti Locali 2024



- Chiusura partite contabili contributi Covid D.M. 19 giugno 2024;
- la riforma contabile Accrual, prime fasi operative;
- Welfare negli Enti Locali.

RELATORI

Corrado Mancini, Presidente Commissione Enti Locali dell'ODCEC Verona

Valentina Sterzi, Componente Commissione Enti Locali dell'ODCEC Verona

Lamberto Gobbetti, Funzionario del Comune di San Martino Buon Albergo

MODERA

Trestini Matteo, Vicepresidente Commissione Enti Locali ODCEC Verona

Verona 28 ottobre 2024



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona

Chiusura partite contabili «covid 19»

Dott. Corrado Mancini

Riferimenti normativi

Decreto del Ministro dell'Interno di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 19 giugno 2024 *concernente la rideterminazione dei ristori specifici di spesa non utilizzati al 31 dicembre 2022 - dati definitivi* (G.U. Serie Generale n. 182 del 5 agosto 2024)

Comunicato del 18 luglio 2024: «disposizioni contabili per gli enti locali relative alla regolazione delle risorse COVID-19» .



Il Decreto del 19 giugno 2024

Nel **Decreto** del Ministro dell'Interno di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del **19 giugno 2024**, i dati definitivi delle risorse da restituire relative ai ristori specifici di spesa non utilizzati al 31 dicembre 2022 sono indicati, per ciascun ente, in una tabella di cui:

- all'Allegato A per i comuni, unioni di comuni e comunità montane,
- all'Allegato B per le province e città metropolitane,

che costituiscono parti integranti del decreto.

Ristori non utilizzati al 31 12 2022	
0	204
0	0
0	617.318
0	0
0	1.034
0	0
0	16.902
0	6.068
0	0

Il Decreto del 19 giugno 2024

Le **Tabelle riepilogative** di cui:

- all'Allegato C per i comuni, unioni di comuni e comunità montane,
- all'Allegato D per le province e città metropolitane,

riportano su diverse colonne i dati relativi a:

- Deficit finale o Surplus finale
- Ristori non utilizzati al 31.12.2022
- Importo da acquisire al Bilancio dello Stato
- Importo da acquisire al Bilancio dello Stato - Quota annuale 2024-2027
- Importo da erogare all'Ente su Fondo art. 1 comma 508 L. 213/2023
- Importo da erogare all'Ente su Fondo art. 1 comma 508 L. 213/2023 – Quota annuale 2024-2027

Il Decreto del 19 giugno 2024

Deficit finale	Surplus finale	Ristori non utilizzati al 31.12.2022	Importo da acquisire al Bilancio dello Stato - Totale	Importo da acquisire al Bilancio dello Stato - Quota annuale 2024-2027	Importo da erogare all'Ente su Fondo art.1 comma 508 L. 213/2023 - Totale	Importo da erogare all'Ente su Fondo art.1 comma 508 L.213/2023 - Quota annuale 2024 -
0	0	3.318.754	3.318.754	829.689	0	0
0	0	0	0	0	0	0
0	0	2.915.705	2.915.705	728.926	0	0
0	0	0	0	0	0	0
0	0	4.205.286	4.205.286	1.051.322	0	0

Il Decreto del 19 giugno 2024

“Deficit finale” o “Surplus finale”:

È il dato relativo alle **risultanze del conguaglio finale** della verifica a consuntivo della perdita di gettito e dell'andamento delle spese e le conseguenti regolazioni finanziarie di cui al comma 1 dell'articolo 106 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, **di cui agli Allegati C e D del decreto interministeriale dell'8 febbraio 2024, così come rideterminati a seguito delle istanze pervenute;**

Il Decreto del 19 giugno 2024

“Ristori non utilizzati al 31.12.2022”: si tratta dei dati definitivi dei ristori specifici di spesa non utilizzati al 31 dicembre 2022, di cui alle Tabelle A e B del decreto;

“Importo da acquisire al Bilancio dello Stato - Totale”: per gli enti risultanti in eccedenza complessiva di risorse, è la somma algebrica delle colonne “Surplus finale” e “Ristori non utilizzati al 31.12.2022”. **Sono esclusi gli importi uguali o inferiori a 100 euro;**

“Importo da acquisire al Bilancio dello Stato - Quota annuale 2024-2027”: riguarda i dati annuali di cui alla colonna “Importo da acquisire al Bilancio dello Stato - Totale”, per ciascuno degli anni 2024, 2025, 2026 e 2027

Il Decreto del 19 giugno 2024

l'“Importo da erogare all'Ente su Fondo art. 1 comma 508 L. 213/2023 - Totale”: è la differenza tra le colonne “Deficit finale” e “Ristori non utilizzati al 31.12.2022” per gli enti risultanti in deficit complessivo di risorse. Sono esclusi gli importi uguali o inferiori a 100 euro;

“Importo da erogare all'Ente su Fondo art. 1 comma 508 L. 213/2023 – Quota annuale 2024-2027”: è il dato annuale di cui alla colonna “Importo da erogare all'Ente su Fondo art. 1 comma 508 L. 213/2023 - Totale”, per ciascuno degli anni 2024, 2025, 2026 e 2027;

Il Decreto del 19 giugno 2024

Per i **comuni** con eccedenza complessiva di risorse, di cui alla colonna “Importo da acquisire al Bilancio dello Stato - Totale”, le risorse ricevute in eccesso sono acquisite all’entrata del bilancio dello Stato in quote costanti in ciascuno degli anni 2024, 2025, 2026 e 2027 (colonna “Importo da acquisire al Bilancio dello Stato - Quota annuale 2024-2027”), **mediante trattenuta effettuata dal Ministero dell’interno a valere sulle somme spettanti a titolo di fondo di solidarietà comunale** di cui all’articolo 1, comma 380, della legge 24 dicembre 2012, n. 228



Il Decreto del 19 giugno 2024

Per **le province e le città metropolitane** con eccedenza complessiva di risorse, di cui alla colonna “Importo da acquisire al Bilancio dello Stato - Totale” le risorse ricevute in eccesso sono acquisite all’entrata del bilancio dello Stato in quote costanti in ciascuno degli anni 2024, 2025, 2026 e 2027 (colonna “Importo da acquisire al Bilancio dello Stato - Quota annuale 2024-2027”), **mediante trattenuta effettuata dal Ministero dell’interno a valere sulle somme spettanti a titolo di fondo unico distinto per le province e le città metropolitane** di cui all’articolo 1, comma 783, della legge 30 dicembre 2020, n. 178.



Il Decreto del 19 giugno 2024

Per le unioni di comuni e le comunità montane con eccedenza complessiva di risorse, di cui alla colonna “Importo da acquisire al Bilancio dello Stato - Totale” le risorse ricevute in eccesso **sono versate in quote costanti** in ciascuno degli anni 2024, 2025, 2026 e 2027 (colonna “Importo da acquisire al Bilancio dello Stato - Quota annuale 2024-2027”), **entro e non oltre il 30 settembre di ciascun anno**, all’entrata del bilancio dello Stato, capitolo di capo X di entrata n. 3465, articolo 4, denominato “RIMBORSI E CONCORSI DIVERSI DOVUTI DAI COMUNI”.



Il Decreto del 19 giugno 2024

Per gli enti locali con deficit complessivo di risorse, di cui alla colonna “Importo da erogare all’Ente su Fondo art. 1 comma 508 L. 213/2023 - **le somme sono erogate dal Ministero dell’interno in quote costanti in ciascuno degli anni 2024, 2025, 2026 e 2027** (colonna “Importo da erogare all’Ente su Fondo art. 1 comma 508 L. 213/2023 – Quota annuale 2024-2027”) a valere delle risorse del fondo istituito dall’articolo 1, comma 508, della legge 30 dicembre 2023, n. 213.



Il Decreto del 19 giugno 2024

Gli enti locali in deficit finale di risorse, a partire dal bilancio di previsione 2024/2026, fino a quello del triennio 2027/2029, **approvano il bilancio considerando in entrata, in ciascuno degli anni 2024, 2025, 2026 e 2027, una quota annuale pari a un quarto dell'importo indicato nella colonna "Deficit finale"**

Gli enti che hanno "Ristori non utilizzati al 31.12.2022" con importo superiore a zero, **impegnano in spesa in ciascuno degli anni 2024, 2025, 2026 e 2027, una quota annuale pari a un quarto dell'importo relativo alla restituzione delle risorse ricevute in eccesso**, provvedendo, per la quota riferita agli importi oggetto di restituzione, all'emissione di mandati versati in quietanza di entrata.

Il Decreto del 19 giugno 2024

Gli enti locali in eccedenza finale di risorse, a partire dal bilancio di previsione 2024/2026, fino a quello del triennio 2027/2029, **approvano il bilancio applicando in entrata del primo esercizio un importo pari a un quarto dell'importo indicato nella colonna "Importo da acquisire al Bilancio dello Stato - Totale", accantonato tra le quote vincolate del risultato di amministrazione** al 31 dicembre 2023 e allegando il relativo allegato a/2 del rendiconto 2023



Il Decreto del 19 giugno 2024

Gli enti locali **che hanno approvato il bilancio di previsione 2024-2026 provvedono** ad applicare in entrata dell'esercizio 2024 il quarto delle risorse vincolate nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2023, a copertura della spesa concernente il versamento al bilancio dello Stato, **con una variazione di bilancio a cura del responsabile finanziario** ai sensi dell'art. 175, comma 5-quater, lettera c), del d.lgs. n. 267 del 2000.

Con riferimento ai commi 1 e 2, **in ciascuno degli anni 2024, 2025, 2026 e 2027**, in deroga ai limiti previsti dall'articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, **l'utilizzo del risultato di amministrazione iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione comprende la quota vincolata** ai sensi dell'articolo 13 del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2022, n. 25, per un importo pari alle risorse da acquisire al bilancio dello Stato nel corso dell'anno.

Il comunicato del 18 luglio 2024

Il comunicato del 18 luglio scorso è finalizzato a chiarire, attraverso esempi, **le disposizioni contabili inerenti alla regolazione delle risorse COVID-19** da applicare a partire dal Bilancio di Previsione 2024 - 2026 e relativa gestione, fino a quello del triennio 2027 - 2029, per ogni casistica e per ciascun comparto.

Tali disposizioni applicano il principio dell'integrità, secondo cui le entrate e le spese devono essere iscritte al lordo, senza compensazioni di partite.

Il comunicato del 18 luglio 2024: enti con eccedenza di risorse

Caso A: enti che presentano un importo maggiore o pari a zero del “Surplus Finale” e/o un importo maggiore o pari a zero dei “Ristori non utilizzati al 31.12.2022” nelle Tabelle di cui agli Allegati C e D del Decreto del Ministro dell’Interno di concerto con il Ministro dell’Economia e delle Finanze del 19 giugno 2024;

Caso B: enti che presentano un importo positivo del “Deficit Finale” minore dell’importo dei “Ristori non utilizzati al 31.12.2022” nelle Tabelle di cui agli Allegati C e D del Decreto del Ministro dell’Interno di concerto con il Ministro dell’Economia e delle Finanze del 19 giugno 2024.

Il comunicato del 18 luglio 2024: enti con eccedenza di risorse

Per gli enti con eccedenza complessiva di risorse, queste sono acquisite all'entrata del bilancio dello Stato in quote costanti in ciascuno degli anni 2024, 2025, 2026 e 2027 mediante trattenuta effettuata dal Ministero dell'Interno a valere:

- per i **comuni: sulle somme spettanti a titolo di fondo di solidarietà comunale** di cui all'articolo 1, comma 380, della legge 24 dicembre 2012, n. 228. In caso di incapienza del fondo di cui al periodo precedente, si applicano le disposizioni dell'articolo 1, commi 128 e 129, della legge 24 dicembre 2012, n. 228;
- per le **province e le città metropolitane: sulle somme spettanti a titolo di fondo unico distinto per le province e le città metropolitane** di cui all'articolo 1, comma 783, della legge 30 dicembre 2020, n. 178. In caso di incapienza del fondo di cui al periodo precedente, si applicano le disposizioni dell'articolo 1, commi 128 e 129, della legge 24 dicembre 2012, n. 228.

Il comunicato del 18 luglio 2024: enti con eccedenza di risorse

- Le **unioni di comuni e le comunità montane** procedono al versamento in quote costanti in ciascuno degli anni 2024, 2025, 2026 e 2027 (colonna “Importo da acquisire al Bilancio dello Stato - Quota annuale 2024-2027”), entro e non oltre il 30 settembre di ciascun anno, all’entrata del bilancio dello Stato, capitolo di capo X di entrata n. 3465, articolo 4, denominato “RIMBORSI E CONCORSI DIVERSI DOVUTI DAI COMUNI”.
- Per gli **enti locali delle regioni a statuto speciale del Friuli-Venezia Giulia e della Valle d’Aosta e per gli enti delle province autonome di Bolzano e Trento** si rinvia alle disposizioni fornite dalle regioni e province autonome di appartenenza che provvederanno alla regolazione delle risultanze finali.

Il comunicato del 18 luglio 2024: enti con eccedenza di risorse

La “restituzione” delle risorse COVID ricevute in eccesso deve essere effettuata in quote costanti in ciascuno degli anni 2024, 2025, 2026 e 2027 e **non può essere effettuata in un’unica soluzione.**

Le restituzioni sono da iscrivere in spesa al codice U.1.04.01.01.001 – “Trasferimenti correnti a Ministeri”.

Le quote confluite nell’avanzo vincolato dovranno, di anno in anno, essere applicate solo alla prima annualità considerata nel bilancio di previsione e per l’importo pari ad un quarto della quota vincolata nel risultato di amministrazione, che dovrà quindi ridursi annualmente con evidenza nel prospetto allegato a2) del rendiconto.

Il comunicato del 18 luglio 2024: enti con deficit di risorse

Enti con deficit complessivo di risorse: rientrano nelle seguenti **casistiche**:

Caso C: enti che presentano un importo positivo del “Deficit Finale” maggiore dell’importo dei “Ristori non utilizzati al 31.12.2022” nelle Tabelle di cui agli Allegati C e D del Decreto del Ministro dell’Interno di concerto con il Ministro dell’Economia e delle Finanze del 19 giugno 2024;

Caso D: enti che presentano un importo positivo del “Deficit Finale” e un importo pari a zero dei “Ristori non utilizzati al 31.12.2022” nelle Tabelle di cui agli Allegati C e D del Decreto del Ministro dell’Interno di concerto con il Ministro dell’Economia e delle Finanze del 19 giugno 2024

Il comunicato del 18 luglio 2024: enti con deficit di risorse

Le risorse a credito, al netto dei ristori da restituire (Caso C), **sono erogate dal Ministero dell'Interno in quote costanti** in ciascuno degli anni 2024, 2025, 2026 e 2027 (colonna “Importo da erogare all'Ente su Fondo art. 1 comma 508 L. 213/2023 – Quota annuale 2024-2027”) a valere delle risorse del fondo istituito dall'articolo 1, comma 508, della legge 30 dicembre 2023, n. 213.

E.2.01.01.01.001 - “Trasferimenti correnti da Ministeri” accertamento di competenza, relativo alla quota annuale pari a un quarto dell'importo indicato nella colonna “Deficit finale” - Quota annuale 2024-2027”

Il comunicato del 18 luglio 2024: esempio

Enti in **Deficit Finale** e con **ristori specifici di spesa non utilizzati** al 31.12.2022 da restituire.

Avanzo vincolato “Vincoli da trasferimenti”, per la quota di ristori non utilizzati;

E.2.01.01.01.001 - “Trasferimenti correnti da Ministeri”, **accertamento di competenza** relativo alla quota annuale pari a un quarto dell'importo indicato nella colonna “**Deficit finale**” e successiva **emissione di reversali di incasso**:

- per erogazione risorse Fondo art.1 comma 508 L. 213/2023 da parte del Ministero Interno riferite alla colonna riferito al Deficit Finale;
- a compensazione del mandato versato in quietanza di entrata di pari importo sul conto spesa U.1.04.01.01.001 - “Trasferimenti correnti a Ministeri” per i ristori specifici non utilizzati trattenuti dal Ministero.



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona

ACCRUAL

Un nuovo assetto contabile per gli enti prime fasi operative

Dott. Corrado Mancini

Cosa cambia rispetto al principio contabile 4/3

- Composizione e schemi del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato
- Nuovi criteri di rilevazione iniziale e valutazione successiva di attività e passività
- Iscrizione in bilancio di attività e passività precedentemente non rilevate
- Nuovi criteri di rilevazione e imputazione delle componenti del conto economico
- Rilevanza dell'informazione integrativa

La convivenza tra la contabilità finanziaria e la contabilità Accrual

ART. 2, COMMA 1
D.LGS. 118/2011

Le Regioni e gli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 adottano la contabilità finanziaria **cui affiancano, ai fini conoscitivi**, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.

RAGIONIERE GENERALE
DELLO STATO
26.01.2023

*[...] Il Comitato Direttivo della Struttura di governance ha ribadito che la contabilità economico-patrimoniale non sostituirà la contabilità finanziaria nel ruolo autorizzatorio ma sarà **complementare** alla stessa [...].*

*Il Comitato Direttivo precisa, inoltre, che il sistema contabile non potrà che essere basato su una **integrazione della contabilità finanziaria e della contabilità economico-patrimoniale**. Integrazione all'interno della quale, la contabilità economico-patrimoniale sarà applicata secondo il modello attualmente adottato dallo Stato, nel rispetto degli standard contabili nazionali ITAS basati su un principio accrual [...].*

La convivenza tra la contabilità finanziaria e la contabilità Accrual

Con riferimento all'espressione **a fini conoscitivi** usata dal legislatore del d.lgs. n. 118 del 2011, il vi è da evidenziare come con fin dall'avvio dei lavori finalizzati all'attuazione della legge delega n. 42 del 2009 **si è sempre avuto l'obiettivo di dare rilevanza alle questioni sostanziali, auspicando che la contabilità economico patrimoniale fosse in grado di garantire una migliore gestione delle risorse pubbliche.**

La convivenza tra la contabilità finanziaria e la contabilità Accrual

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

- Una valutazione secondo il principio della contabilità finanziaria potenziata;
- Una valutazione secondo il principio della contabilità economico-patrimoniale Accrual

Come già dimostrato la matrice di correlazione o qualunque strumento simile può fornire un valido supporto ma non sostituisce la valutazione dell'operatore contabile



Le basi della contabilità Accrual

Sono sostanzialmente due:

- **Il principio della «competenza economica»;**
- **Il metodo della «partita doppia»**

Il principio della competenza economica

Il principio della competenza economica rappresenta il **criterio con il quale sono imputati ai vari esercizi** gli effetti delle operazioni che ogni amministrazione pubblica svolge, anche se non direttamente collegati ai relativi movimenti finanziari.

Per il principio della competenza economica l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.

Il principio della competenza economica

L'analisi economica delle operazioni di un'amministrazione pubblica richiede una **distinzione tra fatti direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) che danno luogo a costi o ricavi**, per i quali la competenza economica può essere ricondotta al principio contabile OIC n. 11 "Finalità e Postulati del bilancio di esercizio", **e fatti non caratterizzati da questo processo**, in quanto finalizzati ad altre attività istituzionali e/o erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro) che danno luogo a oneri e proventi.

Il principio della competenza economica

In questo caso, e quindi per la maggior parte delle attività amministrative pubbliche, è necessario **fare riferimento alla competenza economica delle componenti positive e negative della gestione direttamente collegata al processo erogativo di prestazioni e servizi offerti dalle amministrazioni pubbliche.**

Il principio della competenza economica

I componenti economici **negativi (costi)** devono essere **correlati con i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse disponibili per lo svolgimento delle attività istituzionali**.

Detta correlazione costituisce un **corollario fondamentale del principio della competenza economica** ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai componenti economici positivi dell'esercizio i relativi componenti economici negativi degli oneri e spese, siano essi certi che presunti.

Il metodo della partita doppia

Il sistema **contabile economico-patrimoniale** fornisce la principale base informativa per la **rendicontazione finanziaria** per finalità informative generali.

Tale sistema **ha per scopo** caratterizzante la determinazione del **patrimonio di funzionamento al termine di ciascun periodo amministrativo e delle sue variazioni nel periodo.**

Le rilevazioni contabili nell'ambito del sistema economico-patrimoniale si svolgono tipicamente secondo il metodo di **registrazione della partita doppia**

Il metodo della partita doppia

Tale metodo si contrappone a quello tipico della contabilità finanziaria che funziona a “partita semplice”. Nell’ambito della Pubblica Amministrazione italiana predomina il sistema di contabilità finanziario che si regge appunto su rilevazioni contabili in “partita semplice”.

La registrazione in partita doppia prevede che **ogni operazione viene registrata due volte**, che consiste nella registrazione delle operazioni contabili **simultaneamente su due serie di conti**; si basa, infatti, sul principio della duplice rilevazione simultanea.

Lo scopo di questo procedimento è di determinare **il risultato economico** di un periodo amministrativo specifico e di **controllare quindi i movimenti monetari-finanziari** relativi alla gestione.

I documenti finanziari per finalità informative generali

Corrado Mancini

I documenti finanziari per finalità informative generali

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.

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.

I documenti finanziari per finalità informative generali

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.

I documenti finanziari per finalità informative generali

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**.

I documenti finanziari per finalità informative generali

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.**

È quindi 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.

I documenti finanziari per finalità informative generali

Le decisioni assunte in un determinato esercizio possono produrre conseguenze economiche, patrimoniali e finanziarie negli esercizi successivi, nonché conseguenze sulla quantità, qualità e tipologia dei servizi erogati negli esercizi successivi.

La valutazione dei risultati del singolo periodo amministrativo va perciò integrata con la valutazione della capacità dell'amministrazione di rispettare nel medio-lungo termine i suoi impegni finanziari e di erogazione dei servizi.

Questo aspetto di valutazione riguarda il profilo della sostenibilità delle finanze e delle politiche pubbliche.

I documenti finanziari per finalità informative generali

A tal fine sono importanti informazioni **prospettiche**, come quelle riguardanti i **futuri obiettivi nell'erogazione dei servizi**, l'ammontare e **le fonti delle risorse finanziarie necessarie alla copertura dei costi e degli oneri dei programmi prospettati**, le **circostanze esterne ed interne** che si ritiene influiranno sull'amministrazione e sui servizi erogati, e l'impatto atteso.

I postulati e i vincoli dell'informazione

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.

Ogni postulato, sebbene concettualmente autonomo, è parte integrante di un sistema e **contribuisce con gli altri postulati al conseguimento degli obiettivi** della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali.

I postulati sono **applicabili anche ai documenti finanziari ulteriori rispetto al bilancio di esercizio**.

In alcuni casi, tale applicazione può richiedere specifici adattamenti dei singoli postulati, da stabilirsi a livello di standard contabili.

I postulati e i vincoli dell'informazione

I postulati sono:

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

I postulati e i vincoli dell'informazione

L'applicazione dei postulati è **sottoposta a vincoli**, in termini di:

- rilevanza dell'informazione per gli utilizzatori,
- equilibrio tra benefici e costi dell'informazione
- bilanciamento tra i postulati.

I vincoli sono quelli descritti nel Quadro Concettuale e, in ogni caso, la loro applicazione **non può essere tale da pregiudicare l'applicazione dei postulati**.

Gli elementi del bilancio di esercizio

Il bilancio di esercizio è composto dai seguenti elementi:

- a) le attività;
- b) le passività;
- c) il patrimonio netto;
- d) i proventi e i ricavi;
- e) i costi e gli oneri.

Gli elementi del bilancio di esercizio

Tali elementi necessitano di valutazione, i criteri di valutazione applicabili **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. La **statuizione dei criteri di valutazione** applicabili ad un'attività o a una passività è **demandata agli standard contabili**.

Per alcune voci è prevista **la possibilità di scegliere fra più criteri di valutazione**.

Gli elementi del bilancio di esercizio

Il bilancio di esercizio e i documenti finanziari ulteriori rispetto al bilancio di esercizio **rappresentano i fenomeni principalmente mediante parole e quantità monetarie.**

Le quantità monetarie **oggettivamente determinate** (quantità certe) costituiscono una parte **molto limitata delle informazioni** presentate nei documenti finanziari.

La vera sfida sta nelle stime

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**.

La vera sfida sta nelle stime

La correttezza delle informazioni presentate nei documenti finanziari **non si riferisce soltanto alla loro esattezza**, intesa come grado di corrispondenza di una quantità monetaria o di una descrizione narrativa a un fenomeno oggettivamente conoscibile e rappresentabile.

La correttezza **si riferisce soprattutto alla fondatezza e ragionevolezza delle ipotesi assunte e all'applicazione tecnicamente corretta dei procedimenti di rilevazione, valutazione e presentazione da parte del redattore dei documenti finanziari.**

La vera sfida sta nelle stime

Detti procedimenti trovano fondamento nelle norme di legge, nel Quadro Concettuale e negli standard contabili.

Però è prevista **la possibilità di derogare a una regola** se la sua applicazione conduce a **una rappresentazione non veritiera e corretta** del fenomeno che si intende rappresentare.

La vera sfida sta nelle stime

Assume rilevanza quindi:

- la **selezione e il cambiamento di politiche contabili**
- il **cambiamento nelle stime contabili**

La vera sfida sta nelle stime

La selezione di una politica contabile, fra quelle consentite dallo specifico Itas, deve permettere il rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione così da consentire una rappresentazione veritiera e fedele del risultato economico, della situazione patrimoniale e/o dei flussi di cassa.

La vera sfida sta nelle stime

I cambiamenti di politiche contabili possono essere **obbligator**i o **volontari**:

- Sono **obbligator**i i cambiamenti di politiche contabili che derivano dalla **introduzione di un nuovo ITAS** o da **specifiche disposizioni normative**.
- Sono **volontari** i cambiamenti che l'amministrazione ritiene necessari **al fine di dare una rappresentazione fedele** del risultato economico, della situazione patrimoniale e/o dei flussi di cassa

La vera sfida sta nelle stime

I cambiamenti, **sia volontari che obbligatori**, di politiche contabili sono **applicati retroattivamente** (par. 16 e par. 17), salvo che ciò **non sia praticabile** (par. 18 e par. 19. N.B.: ai sensi di ITAS 1- Composizione e schemi del bilancio di esercizio – l'applicazione di una disposizione è da ritenersi non praticabile se un'amministrazione non è in grado di applicare una disposizione dopo aver compiuto ogni ragionevole sforzo).

Il **principio di retroattività** nell'applicazione dei cambiamenti di politiche contabili fa sì che l'effetto di tale cambiamento **non ricada interamente sul risultato economico dell'esercizio nel quale avviene il cambiamento stesso**.

La vera sfida sta nelle stime

L'applicazione retroattiva deve, di norma, coinvolgere i valori del **bilancio dell'esercizio nel quale la voce o le voci interessate dal cambiamento hanno trovato iscrizione per la prima volta.**

In questo caso, si rende necessario **rettificare anche i valori di tutti i bilanci successivi a quello nel quale è rilevato l'effetto del cambiamento di politica contabile, quantificandone l'effetto cumulato.**

La vera sfida sta nelle stime

L'applicazione retroattiva dei cambiamenti di politiche contabili **si effettua dopo le scritture di apertura del bilancio di esercizio.**

In tal modo, i saldi di apertura del bilancio di esercizio corrispondono ai saldi di chiusura del **bilancio precedente, che non vengono rettificati.**

La vera sfida sta nelle stime

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.

La vera sfida sta nelle stime

I cambiamenti di stime contabili prevedono la sola applicazione prospettica.

Di conseguenza, i cambiamenti di stime **hanno effetto sul risultato economico dell'esercizio corrente e/o sul risultato economico di esercizi futuri**, a seconda della tipologia di stima oggetto del cambiamento.

La vera sfida sta nelle stime

Ad esempio, un cambiamento di stime **sull'esigibilità dei crediti ha effetto solo sull'esercizio nel quale viene modificata la stima**, essendo rilevato solo in quell'esercizio.

Al contrario, un cambiamento di stime circa la vita utile di un immobile ha effetto sia **sull'esercizio corrente che su esercizi futuri** nella misura in cui ha effetto sulla quota di ammortamento, e tale effetto è, quindi, rilevato in tutti gli esercizi interessati.

La **prevalenza della sostanza sulla forma** richiede che i fenomeni siano rilevati e presentati **secondo la loro sostanza e realtà economica e non semplicemente secondo la loro forma giuridica**.

La vera sfida sta nelle stime

Per porsi nelle condizioni di vincere la sfida è inizialmente necessaria la realizzazione di un percorso di allineamento tra l'effettiva situazione giuridica del patrimonio pubblico e le banche dati che ne esprimono i contenuti.

La stessa rilevazione iniziale prevista dallo standard contabile ITAS 4 – Immobilizzazioni materiali, al punto 6-7, prevede che, **nello stato patrimoniale, siano inseriti i beni di proprietà o quelli sui quali gli enti ne esercitano il controllo in forza di un altro valido titolo giuridico.**

La vera sfida sta nelle stime

Sarà anche necessario intraprendere un percorso virtuoso che porti gli enti a sanare ogni eventuale irregolarità nella gestione immobiliare.

Non si può più prescindere da un ordinato inventario del patrimonio.

Fatti intervenuti dopo la chiusura d'esercizio

Nel redigere il bilancio d'esercizio si dovrà tenere conto anche dei **fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio** che forniscono evidenze circa situazioni esistenti a tale data e **devono essere recepiti nei valori del bilancio d'esercizio**.

Nel periodo che separa la data di chiusura dell'esercizio da una “data ultima” è **possibile che alcuni fatti, favorevoli o sfavorevoli**, interessino una amministrazione. Essi includono **molteplici circostanze** che ne impediscono una classificazione esaustiva.

Fatti intervenuti dopo la chiusura d'esercizio

I fatti intervenuti dopo la data di chiusura **dell'esercizio devono riferirsi a situazioni già esistenti in tale data e comportano una rettifica dei valori di attività e passività**, in applicazione del principio della competenza economica.

Ciò che **qualifica** il fatto intervenuto dopo la data di chiusura dell'esercizio **come un fatto che comporta rettifiche** è la circostanza che tale fatto interessa attività e passività i cui valori sarebbero stati diversi, se l'amministrazione **fosse stata in possesso delle relative informazioni**, e l'informazione deve essere ritenuta rilevante.

Fatti intervenuti dopo la chiusura d'esercizio

Il Quadro Concettuale prevede che **l'informazione va ritenuta rilevante** “se la sua omissione o errata presentazione è suscettibile di influenzare il giudizio sui risultati conseguiti con l'uso delle risorse pubbliche o le decisioni assunte dagli utilizzatori dei documenti finanziari.”

Il giudizio di rilevanza attiene sia la natura dell'informazione che la sua dimensione quantitativa.

La presentazione delle informazioni nei documenti finanziari

Per rispondere ai bisogni informativi degli utilizzatori, i documenti finanziari presentano **le informazioni in modo completo e con un appropriato livello di dettaglio.**

Tuttavia, un eccessivo livello di dettaglio e la ridondanza delle informazioni possono **ridurre la comprensibilità** per gli utilizzatori oltre che essere potenzialmente in contrasto con il vincolo dei costi-benefici dell'informazione.

La presentazione delle informazioni nei documenti finanziari

Le informazioni da presentare sono selezionate in quanto **informazione principale** o **informazione integrativa**.

L'informazione **principale** contiene i **messaggi-chiave** mentre l'informazione **integrativa** fornisce elementi che agevolano la comprensione, la comparazione e la **verifica** dell'informazione principale da parte degli utilizzatori.

Ogni documento finanziario per finalità informative generali **contiene informazioni principali e informazioni integrative**.

La presentazione delle informazioni nei documenti finanziari

Nel **bilancio d'esercizio**, le informazioni principali sono presentate nei **prospetti contabili** e riguardano la **situazione patrimoniale**, il **risultato economico** e i **flussi di cassa** di un'amministrazione pubblica,

mentre le **informazioni integrative** sono contenute nella **nota integrativa**.

La presentazione delle informazioni nei documenti finanziari

Nei documenti finanziari per finalità informative generali **ulteriori rispetto al bilancio d'esercizio** sono presentate informazioni, principali e integrative, **con funzione supplementare** rispetto ai contenuti del bilancio d'esercizio, che **consentono di interpretare e contestualizzare le informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie**.

Tali informazioni supplementari possono riguardare:

- a) la discussione e l'analisi dei risultati presentati nel bilancio d'esercizio alla luce delle condizioni interne ed esterne della gestione;
- b) i risultati conseguiti nell'erogazione dei servizi in rapporto agli obiettivi;
- c) la sostenibilità delle finanze pubbliche.

Rapporti con le parti correlate

È necessario fornire, nella **Nota Integrativa**, informazioni relative alle operazioni intervenute con le parti correlate.

L'informativa sulle operazioni con parti correlate consente agli utilizzatori di valutarne l'incidenza sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico di un'amministrazione, nonché sulla sua capacità di erogare i servizi.

Tale informativa garantisce anche la trasparenza dell'amministrazione nei rapporti con le parti correlate.

Rapporti con le parti correlate

La parte correlata è una **persona o uno stretto familiare di quella persona o un organismo** che è correlata all'amministrazione che redige il bilancio di esercizio.

Una persona o uno stretto familiare di quella persona **sono correlati all'amministrazione** che redige il bilancio di esercizio **se:**

- hanno un'influenza notevole sull'amministrazione che redige il bilancio; o
- sono componenti gli organi di vertice o sono dirigenti dell'amministrazione che redige il bilancio o di un suo organismo controllante.

Rapporti con le parti correlate

Un organismo è correlato a un'amministrazione che redige il bilancio di esercizio **se sussiste una delle seguenti condizioni:**

- **l'organismo e l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio fanno parte dello stesso gruppo** (il che significa che ciascuna controllante, controllata e organismo del gruppo sono tra loro correlati);
- **una persona identificata** o un componente degli organi di vertice o un dirigente dell'amministrazione o di un suo organismo controllante, di cui ai punti i) e ii), **ha un'influenza notevole sull'organismo.**

Rapporti con le parti correlate

Si considerano **familiari stretti** di una persona, di cui ai punti i) e ii), quei familiari che ci si attende possano influenzare, o essere influenzati da, tale persona nei loro rapporti con l'amministrazione, tra cui:

- a) i figli e il coniuge o il convivente di quella persona;
- b) i figli del coniuge o del convivente di quella persona;
- c) le persone a carico di quella persona o del coniuge o del convivente di quella persona.

GRAZIE PER LA PARTECIPAZIONE E PER L'ATTENZIONE



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili**
Verona



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona