29 Settembre

Lunedì

9,30 - 13,30

A.N.DO.C.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Messina

CentroStudi EntiLocali

WEBINAR

H□PS://US06WEB.ZOOM.US/WEBINAR/REGISTER/WN_NRBQVDENRPMJU-4PURDSIA
ID WEBINAR 859 7528 0419 PASS: ANDOC

CORSO PER IL REVISORE DEGLI ENTI LOCALI

Saluti
Francesco **VITO** Presidente ODCEC di Messina
Nicola **TONVERONACHI** A.D. Centro Studi Enti Locali
Mario **MICHELINO** Presidente A.N.Do.C.

Moderazione
Anna Maria **TRAVAGLIONE** Segretario A.N.Do.C.

Programma

9.20 – 11.30
Introduzione alla contabilità economico – patrimoniale- Riforma ACCRUAL
Prof. Iacopo **CAVALLINI**, *Professore associato Dipartimento Economia e Management, Università degli studi di Pisa*

11.30 – 13.30
Il sistema dei controlli interni
Prof.ssa Maria Carmela **SERLUCA**, *docente Università Giustino Fortunato, revisore dei conti in enti locali*

LA PARTECIPAZIONE AL CORSO ATTRIBUIRÀ FINO A N. 4 CREDITI FORMATIVI COMMIISURATI ALLE EFFETTIVE ORE DI PARTECIPAZIONE VALIDI PER LA FORMAZIONE PROFESSIONALE CONTINUA OBBLIGATORIA DEL COMMERCIALISTA. SI COMUNICA CHE LE RILEVAZIONI DELLE PRESENZE SARANNO EFFETTUATE DIRETTAMENTE DALLA PIATTAFORMA. IL WEBINAR AVRÀ UNA DURATA INDICATIVA DI QUATTRO ORE; PER EVENTUALI PROBLEMI TECNICI DI COLLEGAMENTO E FRUIZIONE CONTATTARE L'INDIRIZZO EMAIL INFO@ANDOC.INFO - CELL. 335. 5457743. LA PIATTAFORMA UTILIZZATA SARÀ QUELLA DI ZOOM E L'ACCESSO CONSENTITO A PARTIRE DALLE ORE 9,15.

AI SENSI DEL REGOLAMENTO UE N. 2016/679 NONCHÉ DEL D. LGS. N. 196/2003 E SUCCESSIVE MODIFICHE E INTEGRAZIONI, L'EVENTO POTREBBE ESSERE OGGETTO DI VIDEOREGISTRAZIONE. IN CASO DI ADESIONE ALLA INIZIATIVA, LA PARTECIPAZIONE SARÀ RESA VISIBILE A TUTTI GLI UDITORI.

Ranocchi Napoli
Software per Professionisti e Aziende

Mediass
INSURANCE NETWORK

zoom

Pointernet

MUVON
vai avanti, sempre.
Soluzioni di Noleggio Lungo Termine

Accrual PA

Progetto di formazione per gli Enti pubblici

La riforma Accrual: principi e implicazioni

29 settembre 2025

Prof. Iacopo Cavallini

Prima parte

Presupposti
Stato dell'arte
La *roadmap*
I concetti di base

Excursus normativo

- **Direttiva 2011/85/UE** del Consiglio dell'8/11/2011 relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri, come modificata Direttiva 2024/1265/UE del Consiglio del 29/04/2024 (*Per quanto riguarda i sistemi nazionali di contabilità pubblica,* ***gli Stati membri si dotano di sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica e che contengono le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza*** *al fine di predisporre i dati basati sul sistema europeo dei conti nazionali e regionali*)
- Determine RGS n. 35518 5 marzo 2020, n. 103255 26 giugno 2020, n. 191617 16 settembre 2020, n. 17648 2 febbraio 2022, n. 176775 27 giugno 2024, n. 229018 26 settembre 2022 e n. 23351 9 febbraio 2023
- DL 6 novembre 2021, n. 152 recante *Disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e per la prevenzione delle infiltrazioni mafiose*
- DL 9 agosto 2024, n. 113 recante *Misure urgenti di carattere fiscale, proroghe di termini normativi ed interventi di carattere economico*
- Determina RGS n. 259 26 novembre 2024 [Elenco degli enti assoggettati alla fase pilota]
- Decreto MEF 23 dicembre 2024 *[Istruzioni di natura procedurale e tecnico contabile]*
- **Decreto MEF 6 agosto 2025** *[Requisiti dei sistemi informativi]*
- **Determina RGS n. 129 25 luglio 2025** per l'adozione dei **modelli di raccordo**

Accrual accounting maturity (Commissione Europea, 2024)

High: X ≥ 70%	Average: 70% > X ≥ 40%	Low: X < 40%
Bulgaria, Czechia, Denmark, Estonia, Spain, France, Latvia, Lithuania, Finland and Sweden	Belgium, Ireland, Croatia, Hungary, Netherlands, Austria, Poland, Portugal, Romania, Slovenia and Slovakia	Germany, Greece, Italy, Cyprus, Luxembourg and Malta

Direttiva 2011/85/UE

«gli Stati Membri si dotano di sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i sotto-settori […] e contengono le informazioni […] per generare dati fondati sul principio *accrual* al fine di predisporre i dati basati sulle norme SEC 2010»

«…uniformità nelle norme e nelle procedure contabili…»

«Gli Stati Membri istituiscono meccanismi appropriati per il coordinamento tra tutti i sotto-settori dell'amministrazione pubblica…»

Il Piano dei Conti Unico o Multidimensionale

- Due distinti “segmenti”:
  a) Segmento A (ITAS), che accoglie le voci necessarie a **produrre gli schemi di bilancio** (CE & SP);
  b) Segmento B **(conoscitivo/statistico)**, nel quale sono inserite articolazioni di dettaglio delle voci del Segmento A necessarie al **monitoraggio e consolidamento dei dati di finanza pubblica**
- può essere completato con voci di ulteriore dettaglio, ovvero con i cd **“conti foglia”** (che verranno utilizzati per le scritture contabili in **P.D.**), definiti sulle esigenze di comparto (es., permessi a costruire)

La Riforma Accrual nel PNRR

Nel PNRR Riforma1.15 *Implementare un sistema di contabilità accrual unico per il settore pubblico*

In linea con standard internazionali ed europei IPSAS/EPSAS per definire principi e standard contabili

Supporto per *valorizzare il patrimonio pubblico* Sistema di imputazione omogeneo e completo del valore dei beni

La riforma accrual nel PNRR mira ad introdurre un moderno sistema contabile per il settore pubblico italiano, in linea con il percorso internazionale/europeo per la definizione di principi e standard contabili nelle PPAA (IPSAS/EPSAS)

La Riforma Accrual nel PNRR

Nuovi schemi di bilancio

SP, CE, rendiconto finanziario, prospetto variazioni PN, NI

Criteri di valutazione

Iscrizione (iniziale) e valutazione (successive) basate su *fair value* e costo ammortizzato

Rilevazione integrale delle attività e passività

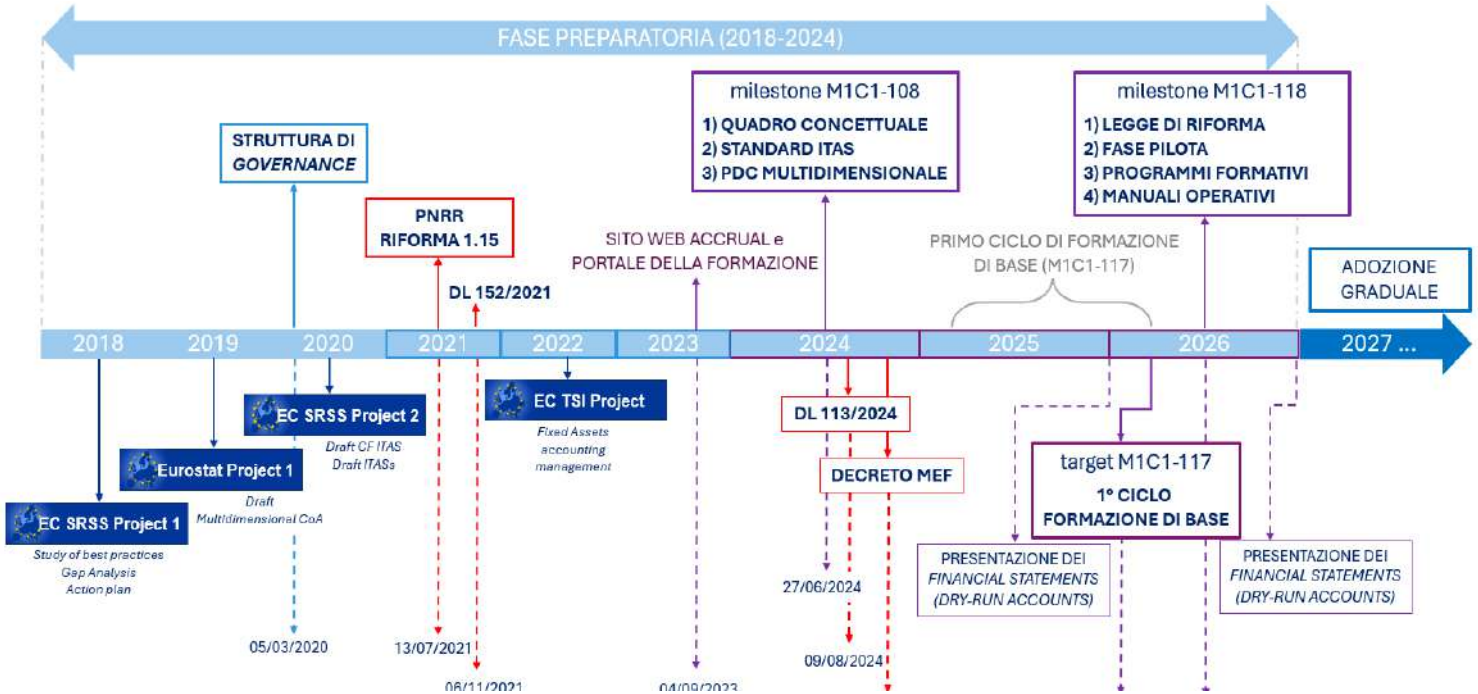
non solo dei flussi di cassa

Competenza economica

Per la rilevazione di costi e ricavi

Il nuovo sistema contabile accrual introduce rilevanti cambiamenti rispetto al precedente sistema finanziario, con l'obiettivo di una rappresentazione più completa della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente.

Determina RGS 25.07.2025 n. 129 & Decreto MEF 06.08.2025



Cosa devono fare gli enti pilota nel 2025 (2026)?

Sulla base di modelli RGS

↓

Raccordo **semi-automatico** PdCI/PdCU (software?)

↓

Dati contabili riclassificati

↓

SP & CE accrual

Perché il raccordo è semi-automatico?

- Debiti di finanziamento a m/l termine interamente fra le passività non correnti (Debiti verso altri finanziatori a lungo termine) senza distinzione tra quota capitale in scadenza entro od oltre l'esercizio successivo
- Voci PdCI meno articolate del PdCU e quindi raccordate a un'unica voce secondo il criterio della prevalenza, da riallocare sulla base delle informazioni disponibili.
- Separata indicazione:
  - dei beni in concessione nelle immobilizzazioni;
  - dei beni acquisiti in leasing finanziario;
  - dei crediti/debiti (correnti e non) per trasferimenti ottenuti e non riscossi e per trasferimenti concessi;
  - dei debiti (correnti e non) verso concessionari di servizi e per conferimento di un diritto relativo a servizi in concessione

Cosa devono fare gli enti pilota nel 2025 (2026)? Decreto MEF 06.08.2025

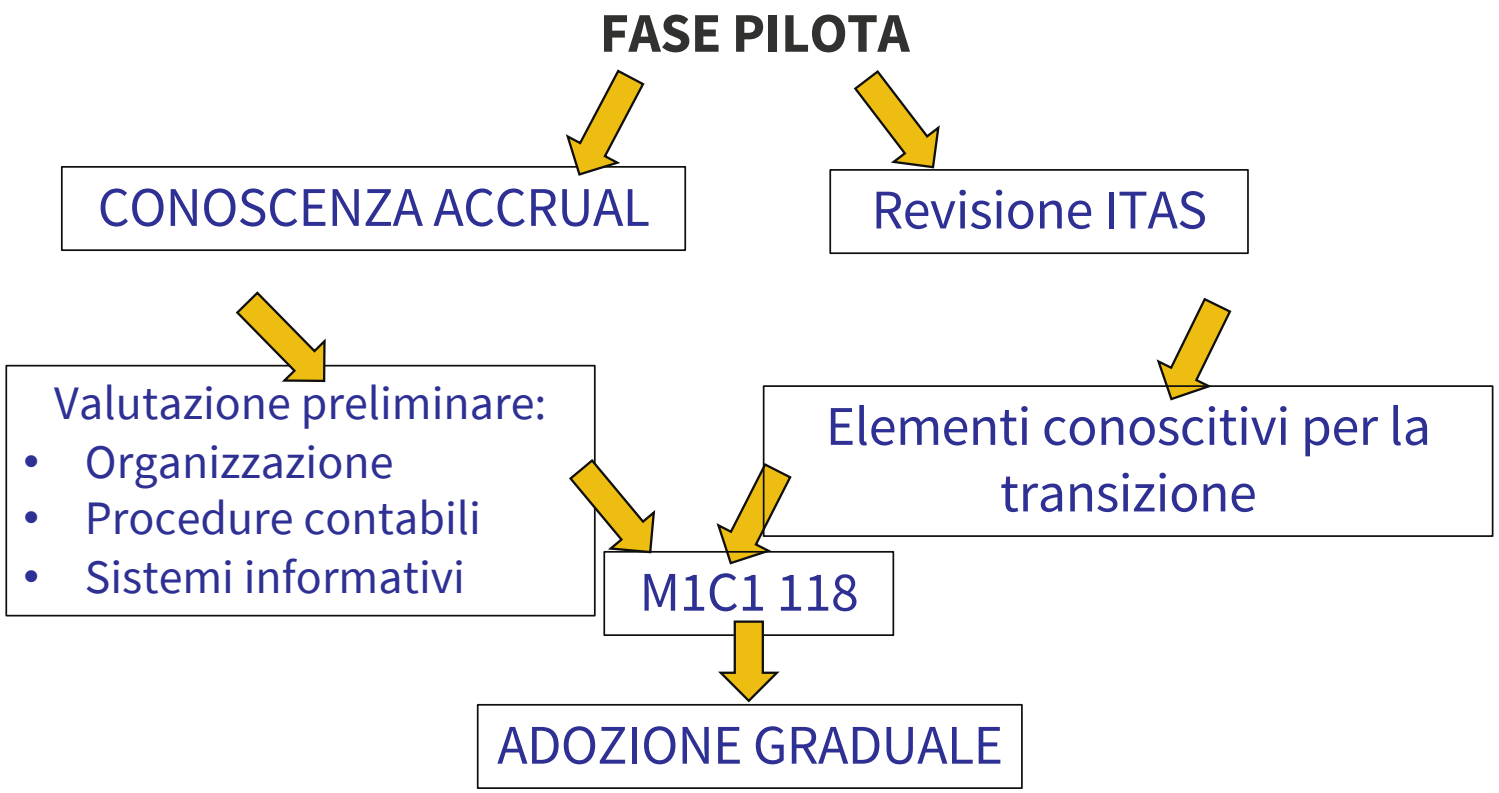
La finalità:

Analisi degli interventi di adeguamento dei sistemi informativi per recepire l'accrual

Il mezzo:

Ricognizione dei processi amministrativi riguardanti le fasi di programmazione, gestione e rendicontazione

Decreto MEF 06.08.2025: requisiti dei sistemi informativi



Determina RGS n. 259/2025: modelli di raccordo

Elaborazione degli schemi di CE/SP relativi all'esercizio **2025**???

Rettifiche e integrazioni (criteri di rilevazione e di valutazione)

«Rettifiche» e «integrazioni»: solo qualche esempio

1. Assenza delle manutenzioni straordinarie su beni di terzi
2. Marcata ripartizione tra operazioni correnti e non correnti: residui con anzianità superiore a tre anni in AI e non più in AC
3. Ripartizione dei fondi rischi tra correnti e non correnti: natura non determinata dell'esigibilità
4. fondi perequativi tra i trasferimenti attivi anziché tributi
5. **Criteri di valutazione**

Andamenti (faticosamente) a confronto

FASE PILOTA

↓

REVISIONE ACCRUAL
RICLASSIFICAZIONE
INVENTARI
ANALISI PROCESSI

↓

M1C1 118

↓

ADOZIONE GRADUALE

FASE PILOTA

↓

RETTIFICHE E INTEGRAZIONI

↓

SP DI APERTURA 01/01/2027

↓

PROROGA PROSPETTI O PD?

↓

ADOZIONE GRADUALE

Spunti «ruvidi» di riflessione

- **Penale???**
- Valore “esercitatorio” < 202X > Valore probatorio (**fine della COEP conoscitiva**)
- Confusione tra *first entry* e *first adoption* (**costo???**)
- **Excel** serve alla *milestone*, ma proprio per questo va riempito
- **Gradualmente, però. Rettifiche e integrazioni graduali fino a deadline** da definire e SP di apertura, dopo solo ITAS 2
- Mappatura processi gestionali: partire dal 118/2011 e attendere manuali operativi RGS

Accrual è solo rendicontazione…

(…) definisce i principi della **rendicontazione** economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali delle AAPP.

Per **rendicontazione** economica, patrimoniale e finanziaria si intendono 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 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 ***[variazione del P = performance]***.

…ma non è più «derivata»

Conseguentemente, **gli effetti delle operazioni e degli altri eventi sono rilevati indipendentemente dal momento dell'incasso o del pagamento e imputati all'esercizio in base al principio della competenza economica.**

Le rilevazioni contabili nell'ambito del sistema economico-patrimoniale si svolgono tipicamente secondo il metodo di **registrazione della partita doppia [p.d. «nativa»]**.

I documenti finanziari per finalità informative generali si basano su un unico quadro concettuale e un unico corpus di standard contabili nazionali ispirato agli EPSAS (gli **ITAS**) e, in assenza di indicazioni provenienti dagli **EPSAS**, agli **IPSAS**.

Le diverse declinazioni di «competenza»

Criterio di competenza (economica)

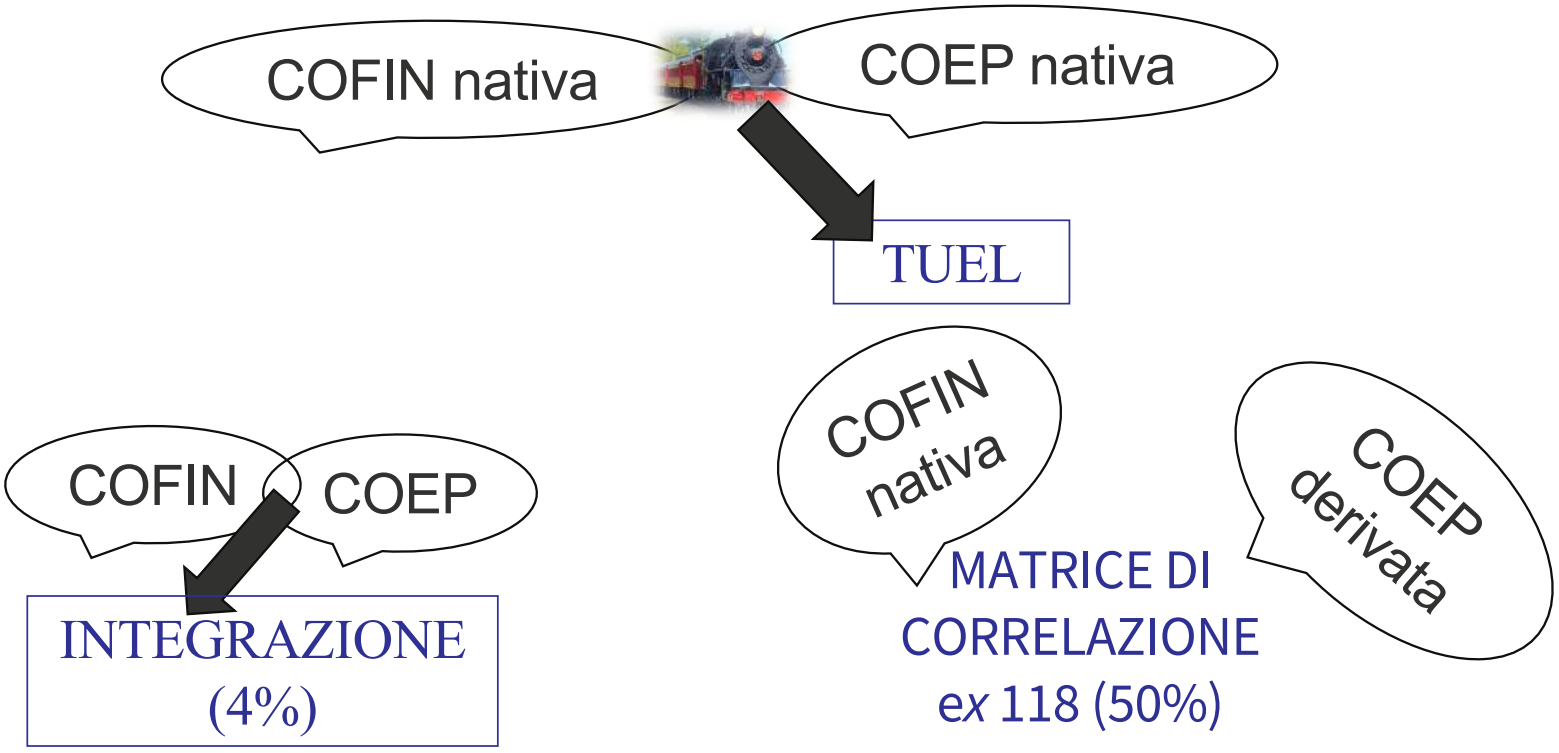
Fatti di gestione registrati al momento in cui sono effettivamente realizzati (manifestazione economica = “maturano” gli effetti ec-patr), indipendentemente dal momento in cui avvengono incassi o pagamenti

COME SI LEGANO?

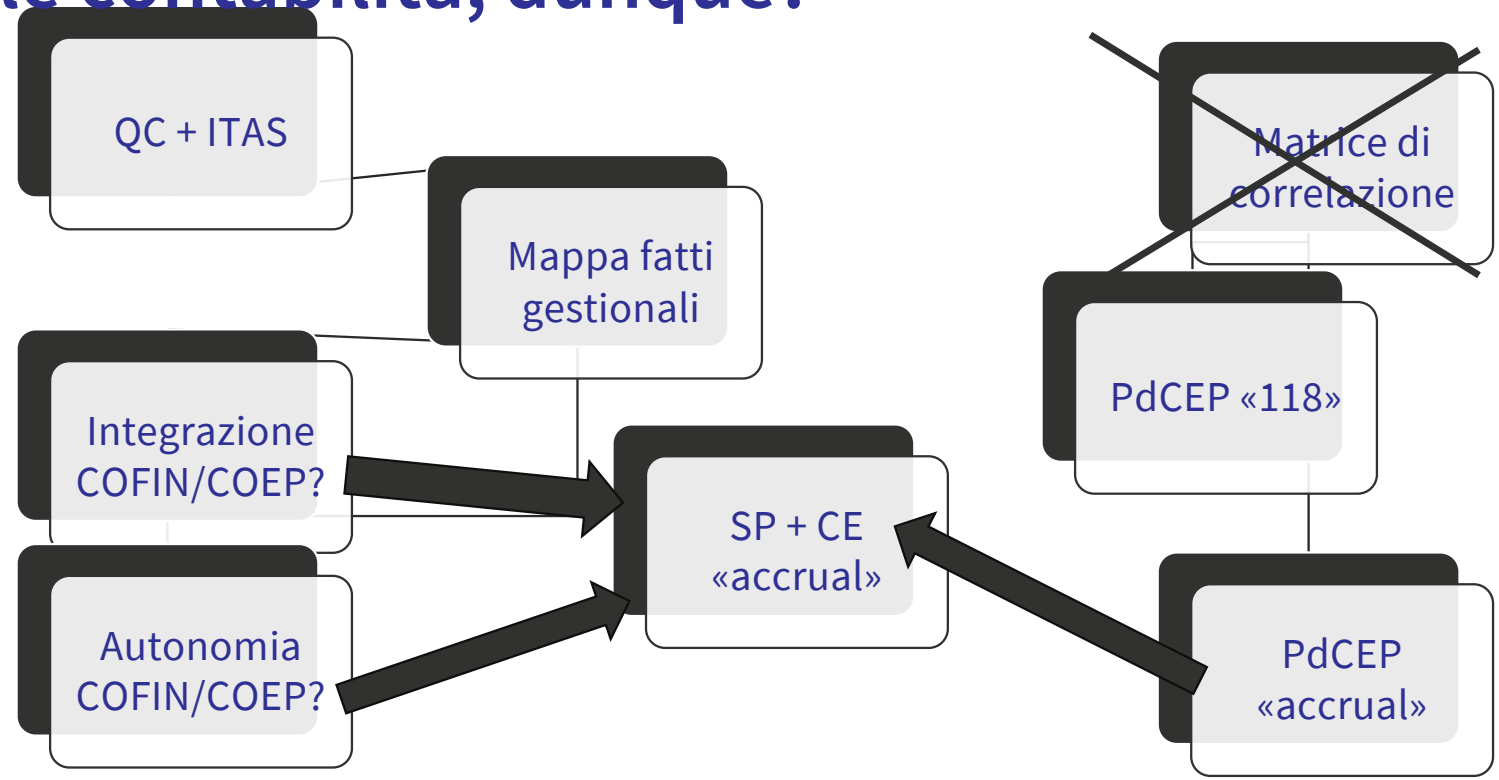
Criterio di competenza (finanziaria potenziata)

Le entrate e le spese sono registrate al momento della nascita dell’obbligazione, imputandole all’esercizio in cui l’obbligazione viene a scadenza ossia è esigibile (manifestazione finanziaria)

“resta in ogni caso, escluso l’utilizzo di meccanismi di derivazione delle scritture in COEP da quelle in COFIN”



Quale contabilità, dunque?



Differenze tra COEP e COFIN

- Dati «comuni»: crediti/debiti e cassa
- Dati «propri» della COFIN:
  - stanziamenti;
  - accertamenti che non coincidono con la nascita del credito;
  - prenotazioni di impegno/impegni precedente alla nascita del debito;
  - Fondi
  - Risultato di amministrazione
- Dati «propri» della COEP:
  - Patrimonio netto
  - Capitale di funzionamento
  - Risultato di esercizio

Perché l'*accrual*

Benefici e opportunità

Maggiore facilità di produzione e consolidamento dei conti pubblici

Base informativa per valutare solidità e sostenibilità

Sistemi di controllo interno, analisi dei rischi, valutazione performance

Ausilio ai processi decisionali

Controlli

Rischi e *caveat*

Funzione autorizzatoria a rischio

Complicata per i piccoli enti

Carenza di formazione

Sovrapposizione con la «potenziata»

Deriva adempimentale

Scarsa intelligibilità

COSTI

Una vera contabilità «integrata»?

Seconda parte

Una contabilità più economica che patrimoniale

Le voci di bilancio (ITAS 1)

Riclassificazione degli inventari

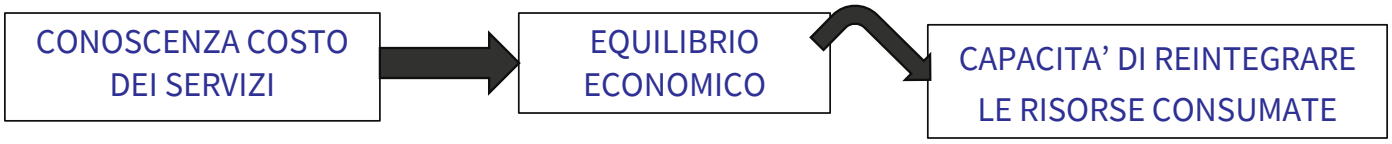
Valutazione immobilizzazioni (ITAS 4)

La vera sfida: adeguata rappresentazione e valutazione del **patrimonio pubblico**

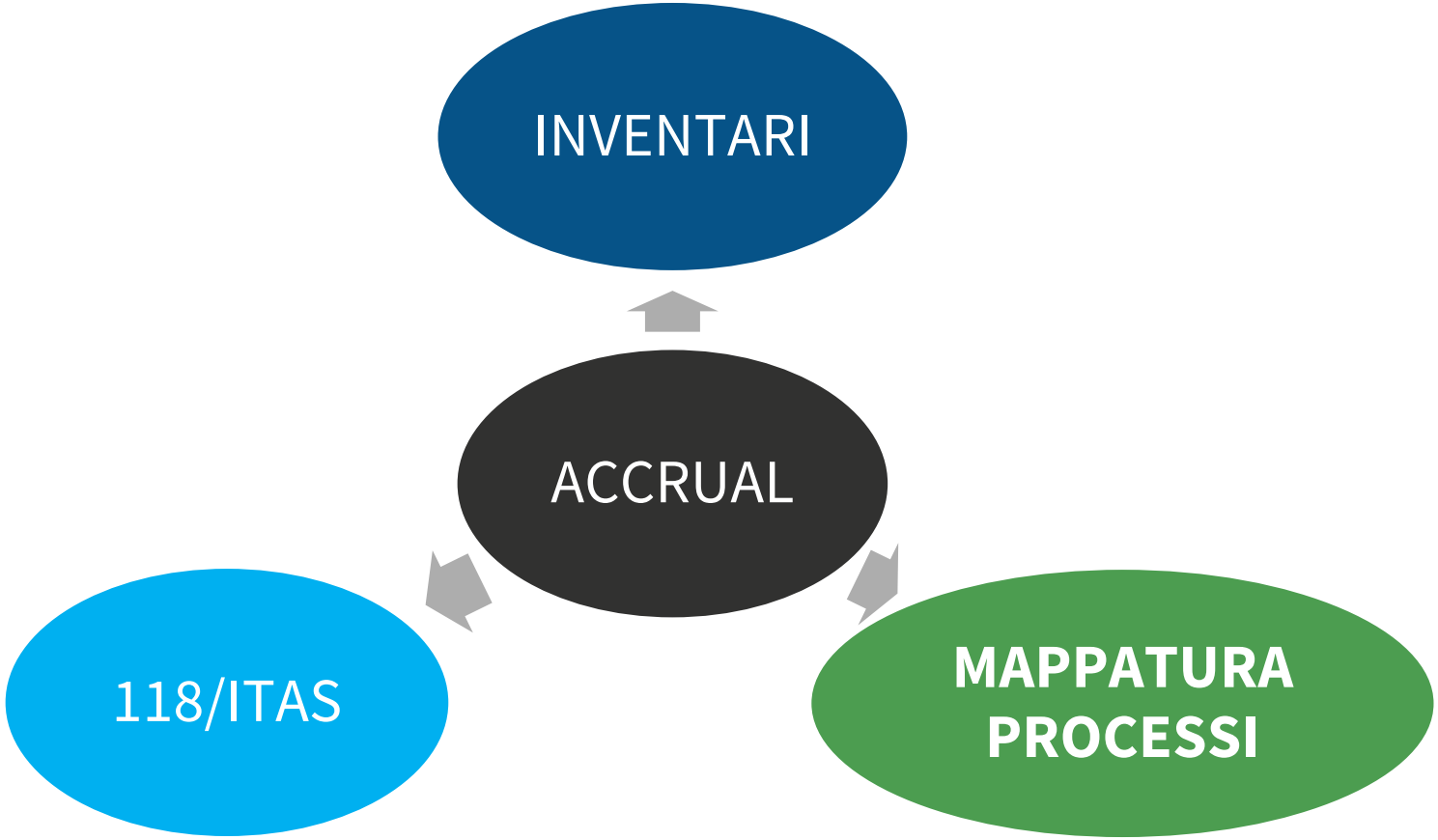
Come indicatore di «equità intergenerazionale»:

a. **Capacità finanziaria** (adempiere alle obbligazioni di pagamento e sostenere finanziariamente le politiche pubbliche)

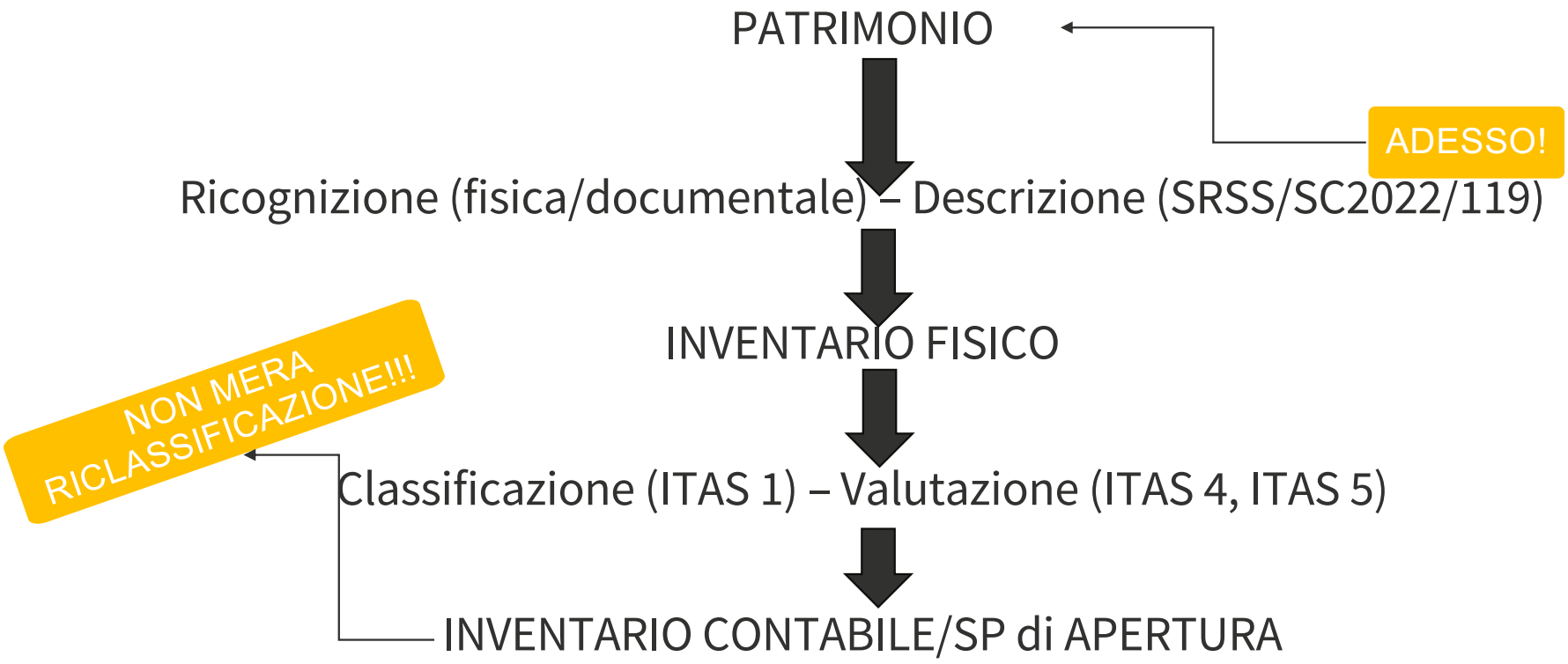
b. **Capacità operativa** (continuare a erogare lo stesso livello quali-quantitativo di servizi)



I tre passi verso l'*accrual*



Cosa devono fare tutti gli enti (dal 2025)?



Gli elementi del bilancio accrual

Attività

Passività

Patrimonio Netto

Ricavi e Proventi

Costi e Oneri

Gli elementi del bilancio accrual

Attività

«una risorsa con un potenziale di servizio o capacità di generare benefici economici, attualmente controllata da un'amministrazione come risultato di un'operazione o altro evento passato»

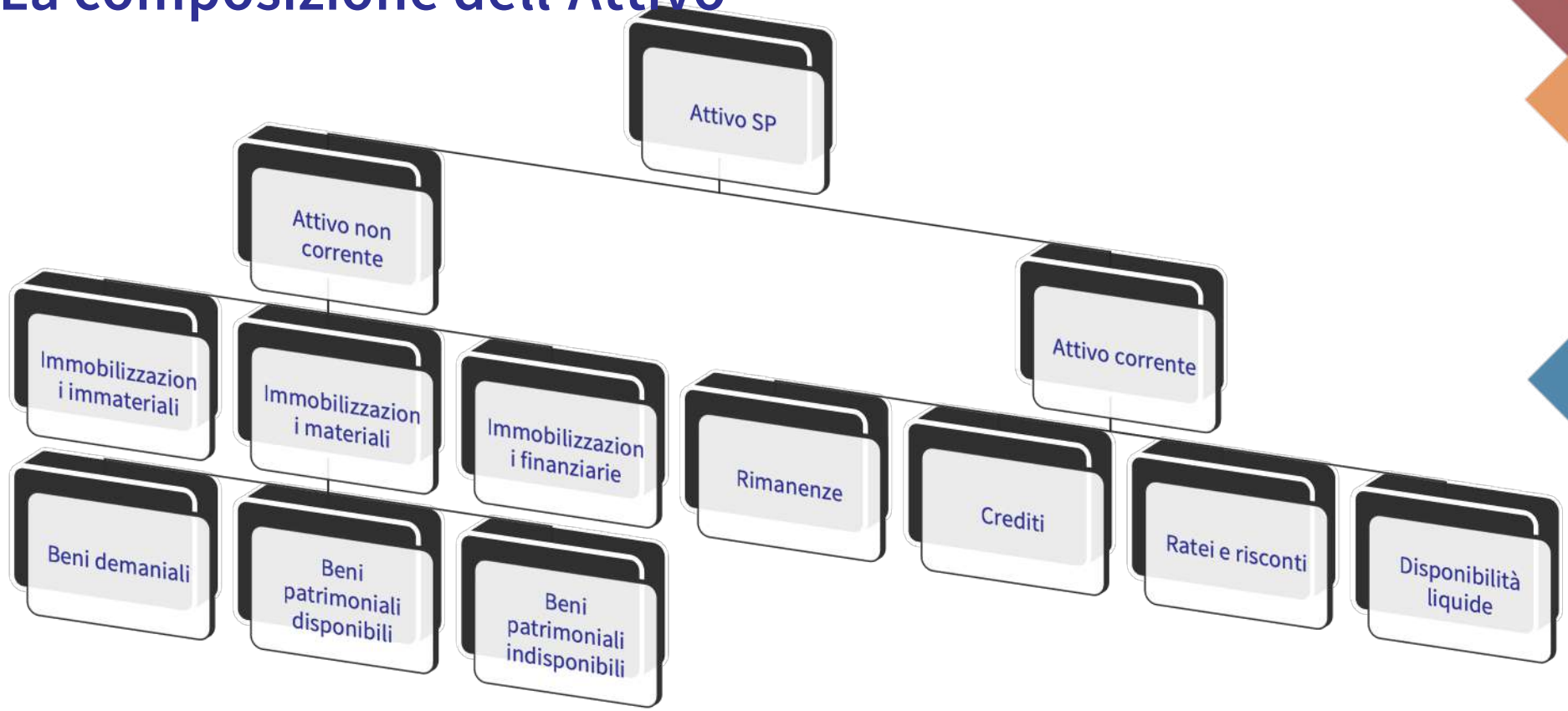
Passività

Patrimonio Netto

Ricavi e Proventi

Costi e Oneri

La composizione dell'Attivo



Attività/passività correnti/non correnti

Una A/P è/non è corrente quando soddisfa **uno/tutti** i seguenti requisiti:

a) ci si attende che sarà realizzata o è detenuta per essere **venduta/consumata** [A]/ci si attende sarà **regolata** [P] durante **il normale ciclo operativo***;

b) è detenuta primariamente allo scopo di essere **negoziata**;

c) ci si attende che sarà realizzata [A]/deve essere regolata [P] **entro dodici mesi** dalla chiusura dell'esercizio;

d) è costituita da **disponibilità liquide**, salvo che sia impedito di scambiarle/utilizzarle per regolare una passività per almeno dodici mesi successivi alla data di chiusura dell'esercizio [A]/l'amministrazione **non ha diritto a differirne il regolamento** per almeno dodici mesi dalla data di chiusura del bilancio di esercizio [P]

Attività/passività correnti/non correnti

Normale ciclo operativo:

- il tempo necessario a trasformare gli input in output;
- **per convenzione coincide con la durata del periodo amministrativo**;
- Qualora l'amministrazione valuti che il suo normale ciclo operativo abbia una durata diversa dal periodo amministrativo, ne tiene conto per distinguere le A/P in correnti/non correnti, e ne fornisce motivazione e adeguata evidenza nella NI

Rileva anche per il Rendiconto Finanziario: attività di investimento/operative

«Attestazione di conformità» agli ITAS

ITAS 1 impone alle Amministrazioni di **attestare la conformità** del bilancio di esercizio alle disposizioni contenute negli ITAS

1. Piena conformità agli ITAS

2. Deroga imposta dall'ordinamento

3. Deroga volontaria consentita dall'ordinamento

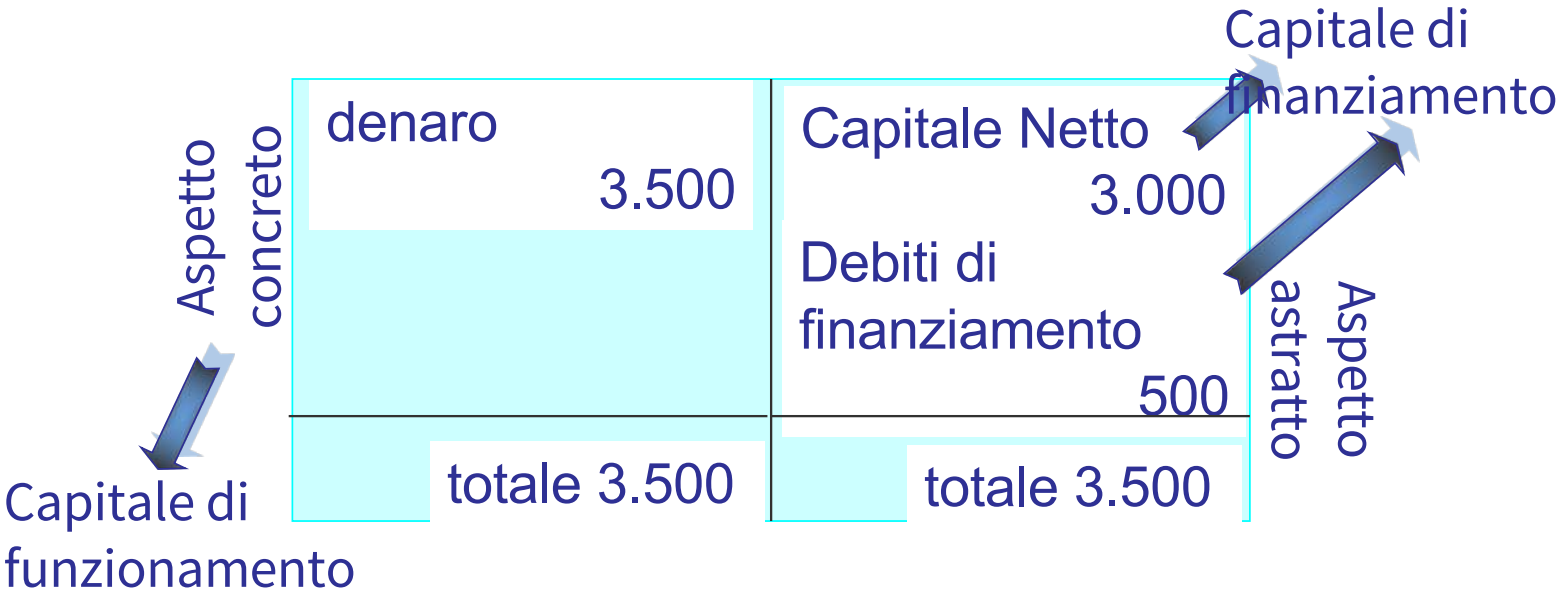
4. Deroga non consentita dall'ordinamento

«Attestazione di conformità»: un esempio di deroga

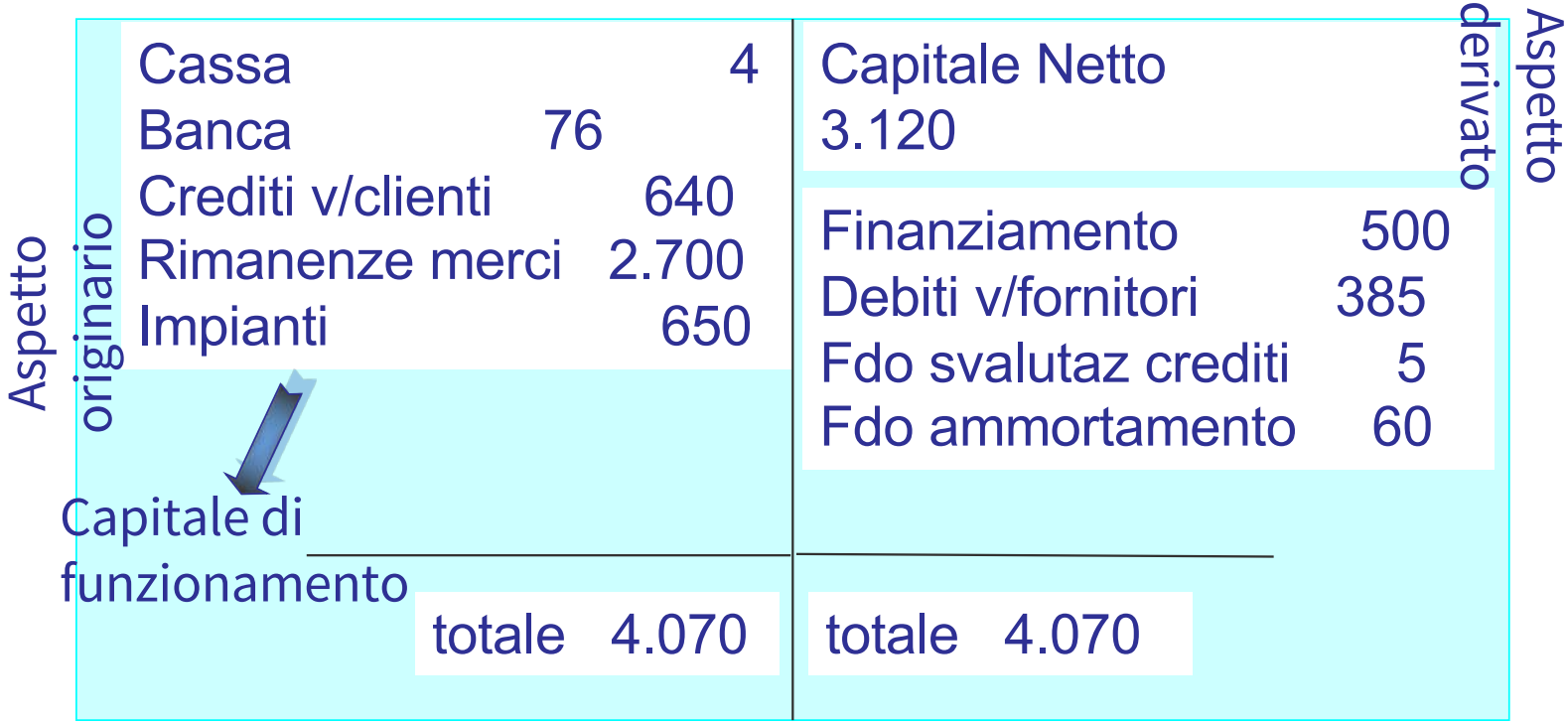
Piano dei Conti			DARE	AVERE
7.12.2.2.1	*V*	*Accantonamenti a fondi per oneri da rinnovi contrattuali (non correnti)*	*9.000*	
4.6.4.1.0	*IV*	*Fondi per oneri da rinnovi contrattuali (non correnti)*		*9.000*

Piano dei Conti			DARE	AVERE
7.12.1.2.1	*V*	*Accantonamenti a fondi per oneri da rinnovi contrattuali (correnti)*	*9.000*	
5.6.4.1.0	*IV*	*Fondi per oneri da rinnovi contrattuali (correnti)*		*9.000*

Le Attività dello SP come rappresentazione del funzionamento aziendale

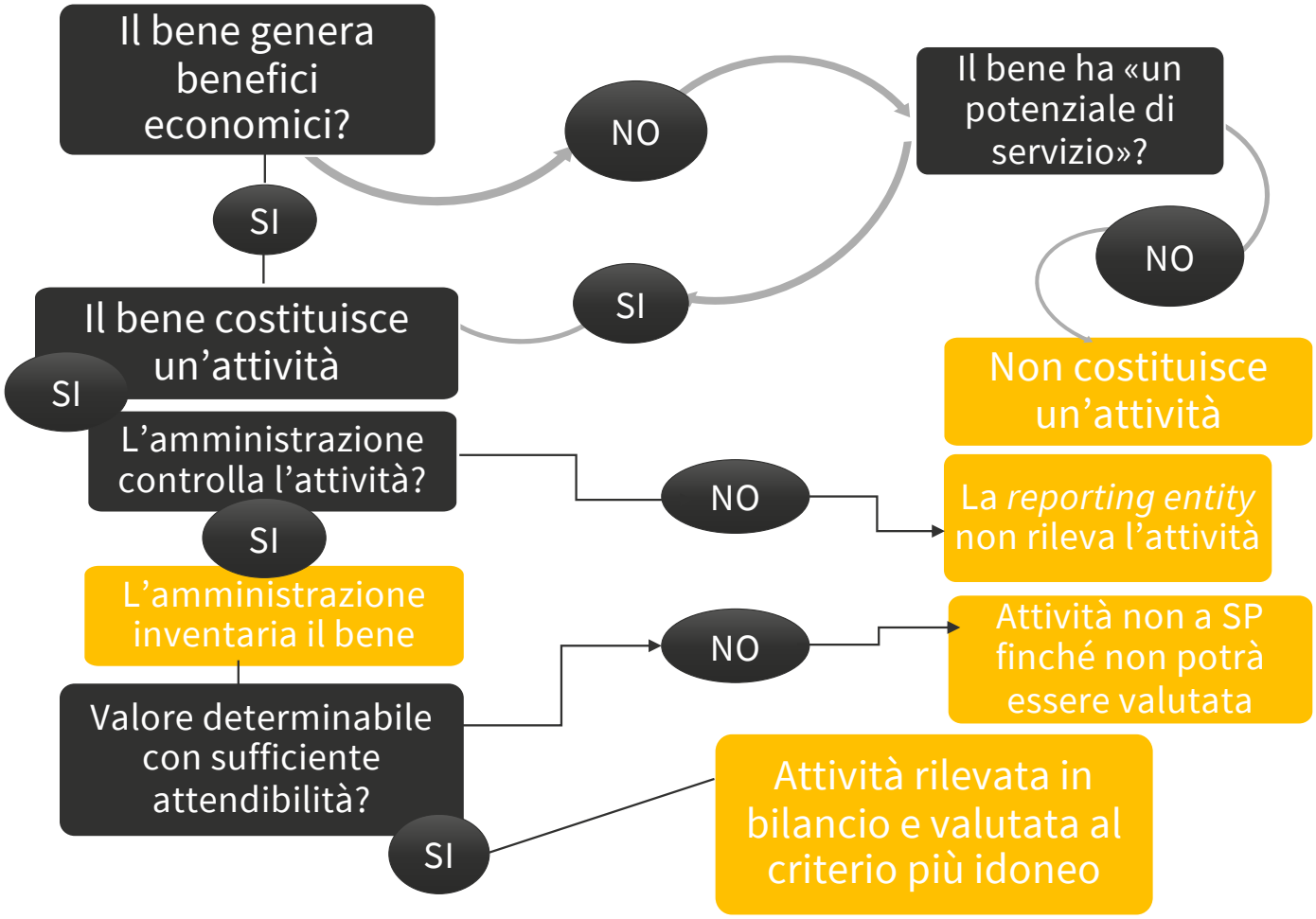


Le Attività dello SP come rappresentazione del funzionamento aziendale



Criticità nella gestione del Patrimonio

- Flussi informativi carenti o non messi a sistema
- Scarsa collaborazione tra uffici interni dell'Ente
- Scarsa presenza di competenze trasversali
- Carenza di personale
- Assenza o vetustà di regolamentazione
- Scarsità di risorse finanziarie da destinare al Patrimonio
- Limitata presenza di banche dati attendibili e aggiornate (inventario)
- Normativa frammentata e spesso carente (Circ. Ministero dell'Interno, 20 luglio 1904 n.15200/2)


Il bene genera benefici economici?
NO
Il bene ha «un potenziale di servizio»?
SI
NO
Il bene costituisce un'attività
SI
SI
Non costituisce un'attività
L'amministrazione controlla l'attività?
NO
La *reporting entity* non rileva l'attività
SI
L'amministrazione inventaria il bene
NO
Attività non a SP finché non potrà essere valutata
Valore determinabile con sufficiente attendibilità?
SI
Attività rilevata in bilancio e valutata al criterio più idoneo

La definizione di attività

- Beneficio economico: un museo a pagamento
- Potenziale di servizio (a vantaggio della collettività): un museo ad accesso libero o una strada
- Controllo (*de iure/de facto*):
  - capacità di utilizzare la risorsa (o di indirizzarne l'utilizzo da parte di terzi) in modo tale da godere di potenziale di servizio/benefici economici
  - Diritto o situazione di fatto che consente all'AP di utilizzare la risorsa e di inibire/limitare l'accesso a terzi
  - condizione attuale che deriva da un'operazione o altro evento passato: scambio con terze parti, produzione interna, operazioni con terze parti non aventi carattere di scambio
  - Proprietà, comodato d'uso, concessione

Riclassificazione degli inventari: il set di attributi minimi (SRSS/SC2022/119)

Dimensione	ID	Attributo inventariale	Formato del dato	Finalità informazione ITAS
1. Anagrafica	…	…	…	…
2. Acquisizione (valore iniziale)	…	…	…	…
3. Ammortamento	…	…	…	…
4. Variazioni	…	…	…	…

Dimensione	ID	Attributo inventariale	Formato del dato	Finalità informazione ITAS
1. Anagrafica	01.01	Codice cespite	Alfanumerico	
1. Anagrafica	01.02	Denominazione	Testuale	Denominazione del bene (ove presente)
1. Anagrafica	01.03	Indirizzo	Testuale	Luogo in cui si trova il bene
1. Anagrafica	01.04	Bene di proprietà	Selezione predefinita	Selezionare se il bene è di proprietà
1. Anagrafica	01.05	Amministrazione utilizzatrice	Testuale	Beni di proprietà in uso ad altre amministrazioni
1. Anagrafica	01.06	Vincoli, obblighi o restrizioni	Testuale	Es. vincoli a realizzabilità dei cespiti e destinazione dei ricavi
1. Anagrafica	01.07	Attività operativa	Flag	Tipologia del bene (attività operativa o no)

Dimensione	ID	Attributo inventariale	Formato del dato	Finalità informazione ITAS
1. Anagrafica	01.08	Natura del bene culturale	Selezione predefinita	Natura del bene culturale (storico, artistico, culturale)
1. Anagrafica	01.09	Forma di gestione	Selezione predefinita	Forma di gestione applicata al bene (affidato a terzi, partenariato, etc)
1. Anagrafica	01.10	Accesso consentito al pubblico	Flag/Numerico	Fruibilità del bene (n° visitatori annui, accesso a pagamento)
1. Anagrafica	01.11	Generazione di fitto attivo	Flag	Ammontare fitti e spese di gestione, comprensive di riparazioni e manutenzioni, iscritte a CE, con distinzione delle spese riguardanti cespiti che hanno/non hanno generato fitti
1. Anagrafica	01.12	Destinazione dell'attività biologica	Selezione predefinita	Distinzione tra attività biologiche possedute per la vendita e quelle per la distribuzione a fronte di corrispettivo nullo o simbolico
1. Anagrafica	01.13	Attività biologica coltivata	Flag	Coltivata o non

Dimensione	ID	Attributo inventariale	Formato del dato	Finalità informazione ITAS
1. Anagrafica	01.14	Valore di mercato stimato	Numerico	Valore di mercato stimato **(dato eventuale non obbligatorio)**
1. Anagrafica	01.14.01	Data della stima	Flag	Data della stima
1. Anagrafica	01.14.02	Modalità di stima	Selezione predefinita	**Perito indipendente** ovvero uffici interni all'amministrazione
1. Anagrafica	01.14.03	Ipotesi e modalità applicative nella determinazione della stima	Selezione predefinita	Comprovata da evidenze di mercato oppure prevalentemente basata su altri fattori (a loro volta da specificare) a causa della natura dei cespiti e della mancanza di dati di mercato confrontabili

Dimensione	ID	Attributo inventariale	Formato del dato	Finalità informazione ITAS
2. Acquisizione	02.01	Valore iniziale	Numerico	Valore contabile lordo
2. Acquisizione	02.02	Acquisito con corrispettivo	Flag	
2. Acquisizione	02.02.01	Modalità di acquisizione	Selezione predefinita	
2. Acquisizione	02.03	Acquisito senza corrispettivo	Flag	
2. Acquisizione	02.03.01	Modalità di acquisizione	Selezione predefinita	

Dimensione	ID	Attributo inventariale	Formato del dato	Finalità informazione ITAS
2. Acquisizione	02.04	Metodo di valutazione	Selezione predefinita	Determinato in base alla modalità di acquisizione (con/senza corrispettivo) e alla tipologia del bene (investimento immobiliare, patrimonio culturale)
2. Acquisizione	02.05	Acquisito in seguito ad aggregazione aziendale	Flag	Acquisizioni in seguito ad aggregazioni aziendali
2. Acquisizione	02.06	Data di acquisizione	gg/mm/aaaa	
2. Acquisizione	02.06.01	Data di prima iscrizione in bilancio	gg/mm/aaaa	

Riclassificazione inventari: cosa ci troveremo di fronte

- **Censimento di tutte le locazioni-concessioni-comodati** con i dati minimi richiesti da ITAS 4
  - Contratti mancanti e concessioni scadute
  - Servizi privi di rilevanza economica oppure di rilevanza economica con finalità sociali (es., impianti sportivi) vs. servizi a rete/infrastrutture
- **Allineamento** dei dati immobiliari con Catastale/SISTER (es. disallineamenti sulla titolarità giuridica e quindi sul mancato trasferimento in catasto) o **categorie catastali non coerenti** con la destinazione d'uso;
- **Terreni riconducibili a sedime stradale** (**catasto stradale**)
- **Convenzioni urbanistiche** (attuazione incompleta, (s)computo metrico analitico)

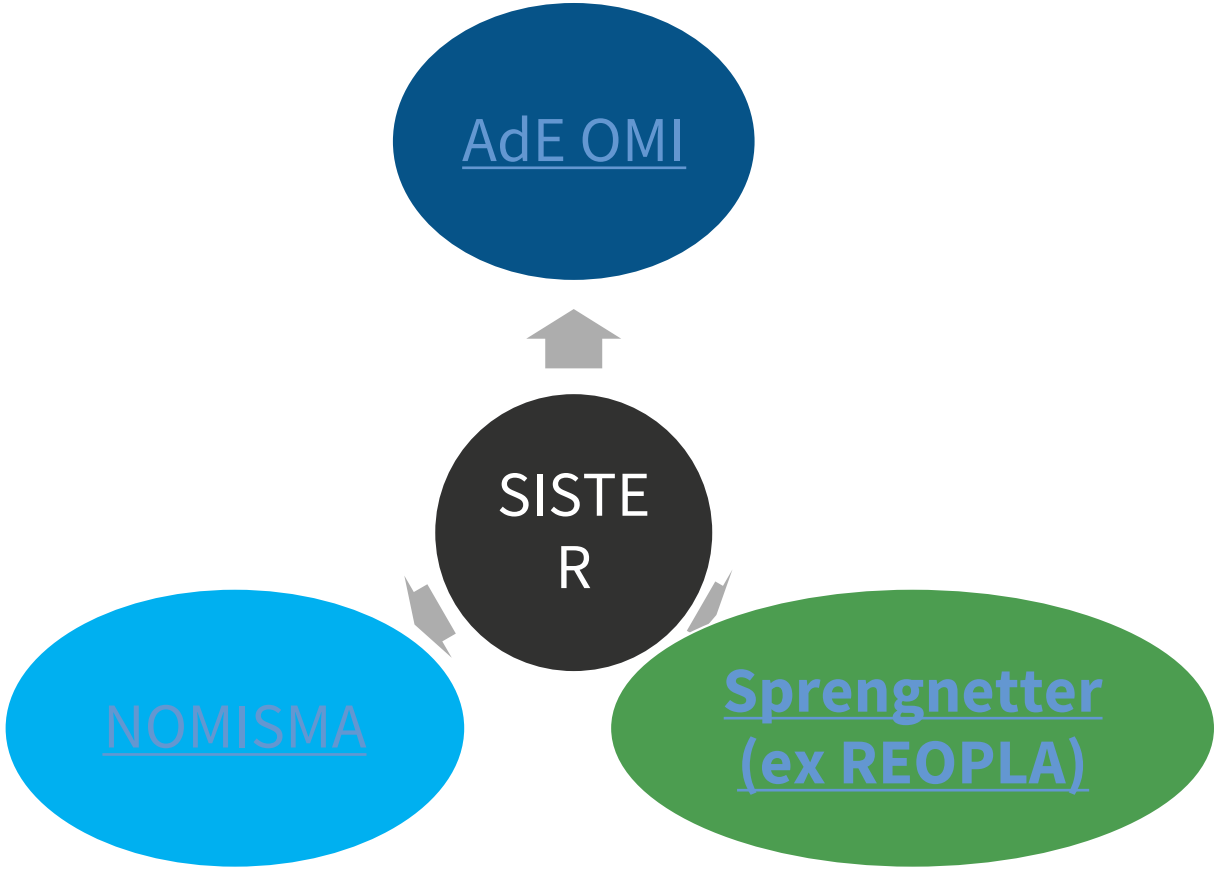
Riclassificazione inventari: cosa ci troveremo di fronte

- **Opere realizzate a scomputo di oneri di urbanizzazione**, non ancora completate/collaudate o comunque non valorizzate a SP;
- **Mancata valorizzazione di beni abusivi** acquisiti al patrimonio per inottemperanza alle ingiunzioni di demolizioni e destinati a finalità pubbliche
- Corretta classificazione dei beni in base **all'uso effettivo**
- **Ricognizione degli investimenti immobiliari**
- **Trasferimenti** da/verso classi diverse (da strumentale a investimenti immobiliare e viceversa)
- **Scorporo** dei terreni dai fabbricati
- **Valorizzazione della voce immobilizzazioni in corso** spesso solamente utilizzata per quadrare

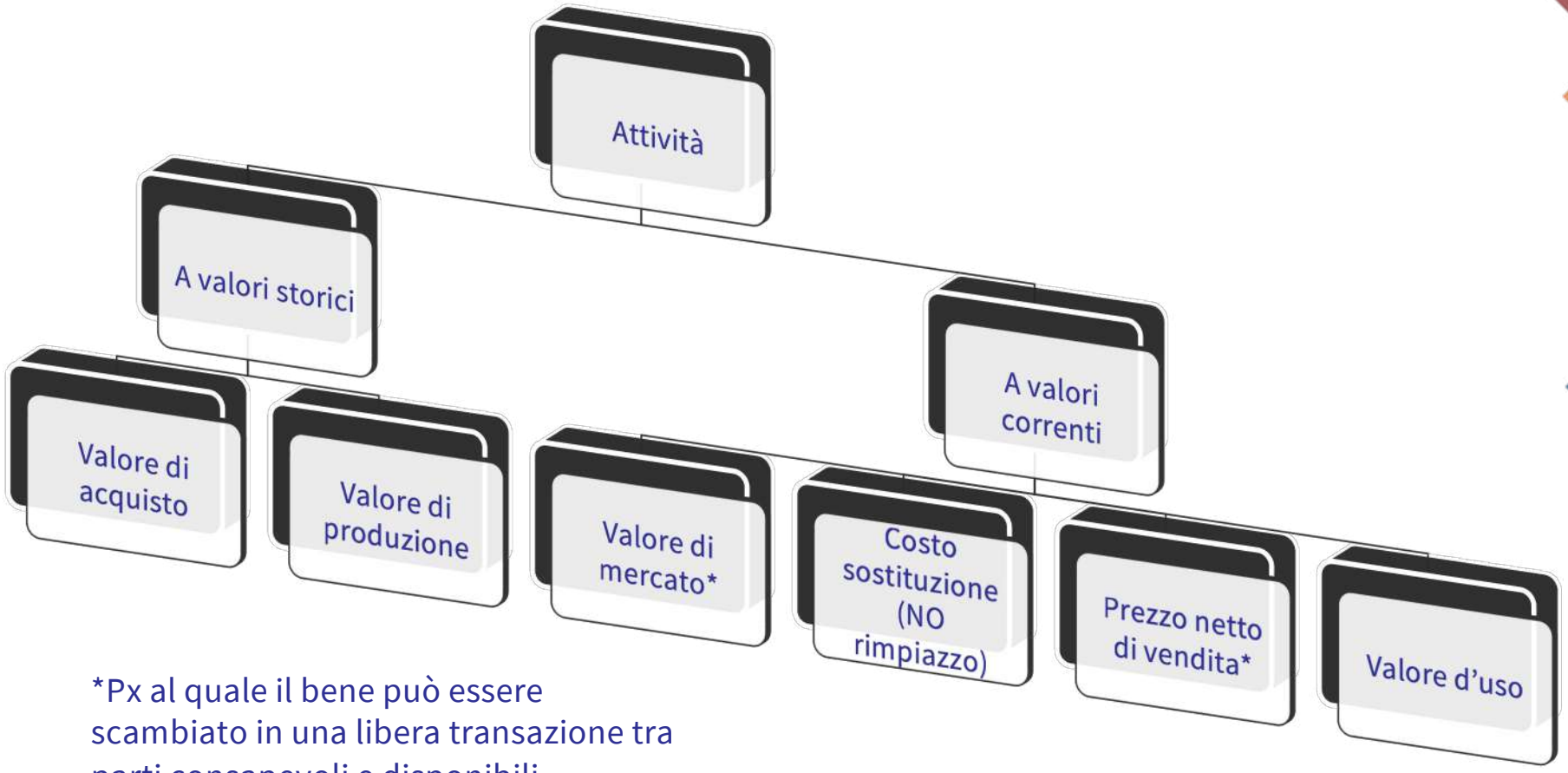
Riclassificazione inventari: cosa ci troveremo di fronte

- **Ricognizione** e **valutazione** dei beni culturali
- **La difficoltà di applicazione di alcuni criteri di valutazione** per carenza di risorse finanziarie o professionalità all'interno dell'Ente
- **L'assenza del costo storico**, soprattutto per immobili vetusti o per confusione documentale e organizzativa delle opere pubbliche
- **Verificare le spese sostenute** al Tit. II come manutenzioni straordinarie ma in realtà Tit. I in quanto manutenzioni ordinarie **e viceversa**
- **Segue…**

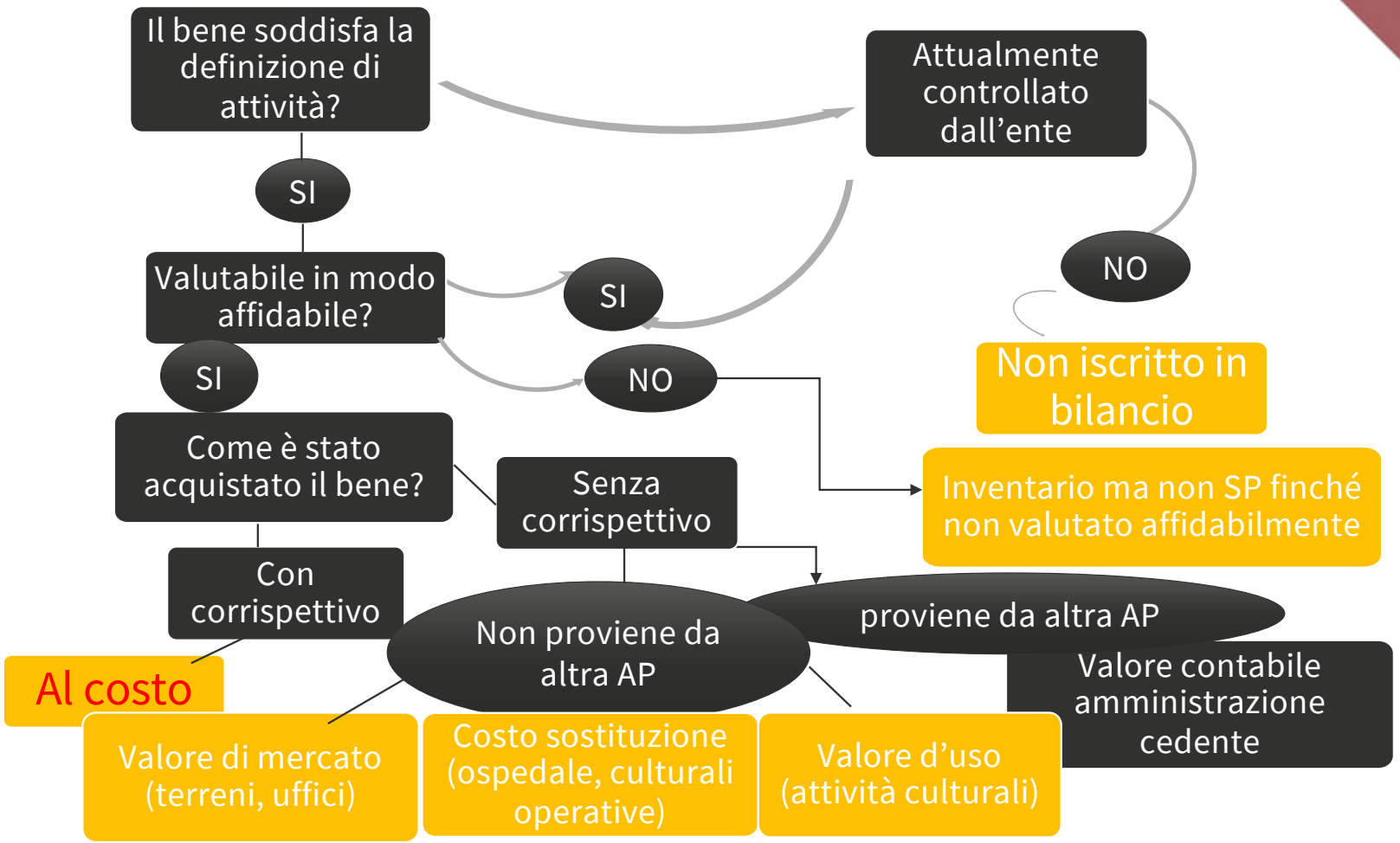
Dal valore catastale al valore di mercato: un prototipo



I criteri di valutazione delle Attività



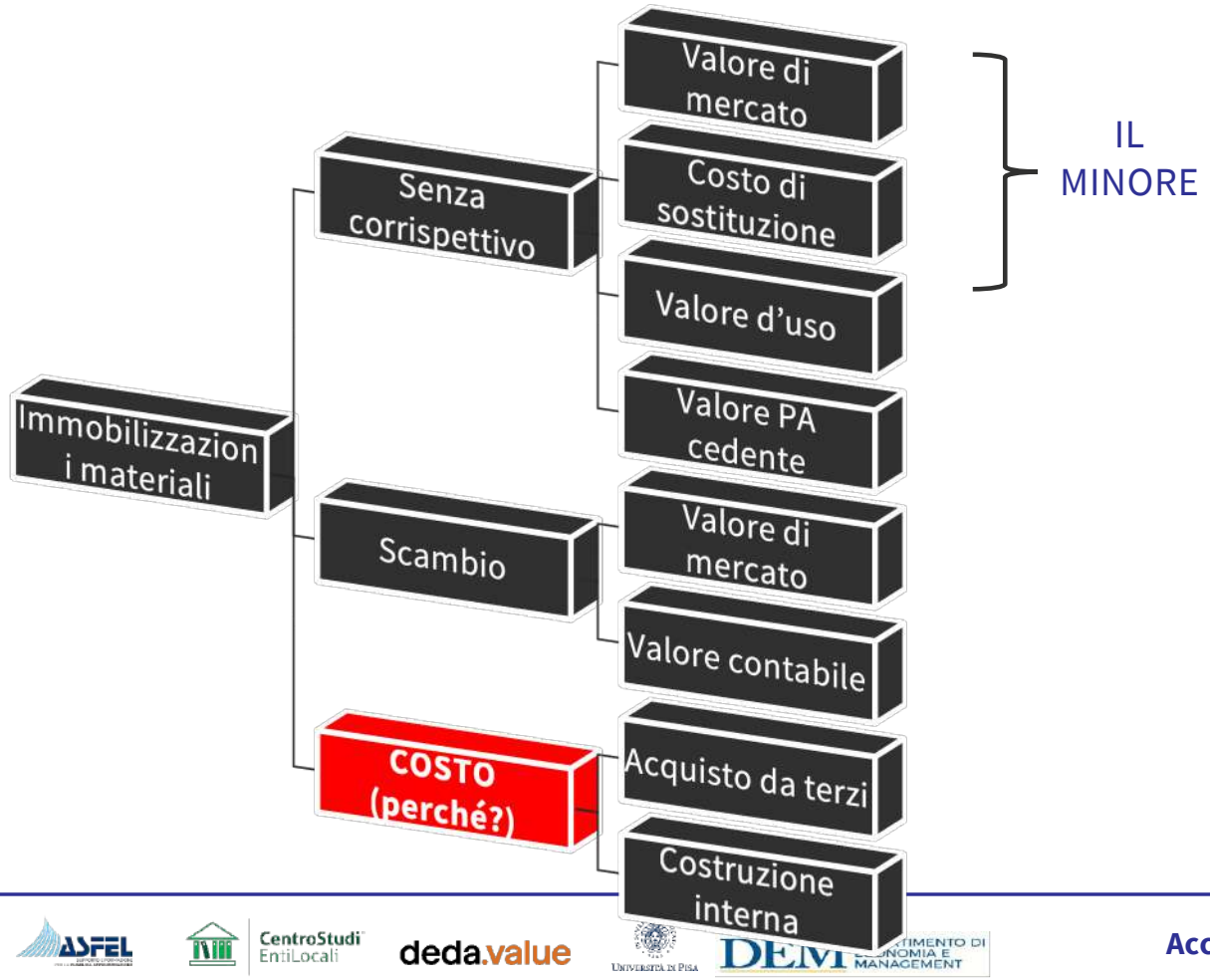
*Px al quale il bene può essere scambiato in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili


Il bene soddisfa la definizione di attività?
SI
Valutabile in modo affidabile?
SI
NO
Attualmente controllato dall'ente
NO
Non iscritto in bilancio
Inventario ma non SP finché non valutato affidabilmente
Come è stato acquistato il bene?
Senza corrispettivo
Con corrispettivo
Al costo
Non proviene da altra AP
proviene da altra AP
Valore contabile amministrazione cedente
Valore di mercato (terreni, uffici)
Costo sostituzione (ospedale, culturali operative)
Valore d'uso (attività culturali)
VALORE INIZIALE
(entry value)

Ambito di applicazione ITAS 4

ANCHE	NO
Fabbricati militari, armi e armamenti	Riserve e diritti per petrolio e gas
Infrastrutture	Leasing (ITAS 7)
Immobilizzazioni da accordi per la concessione di servizi (dopo ITAS 6)	Produzione agricola (ITAS 10)
Investimenti immobiliari	Se destinate alla vendita (ITAS 10)
Attività biologiche	Munizioni e materiale bellico di consumo (ITAS 10)
Patrimonio culturale	
Se utilizzate per mantenere o sviluppare riserve e diritti per petrolio e gas	

In particolare: i criteri di valutazione delle immobilizzazione materiali



La valutazione delle Attività ai valori correnti

COSTO DI SOSTITUZIONE

Es.: qualora degli uffici pubblici siano collocati all'interno di un edificio, il costo di sostituzione potrebbe essere stimato prendendo a riferimento un altro edificio che per metratura, posizionamento, caratteristiche similari potrebbe essere destinato ad ospitare i medesimi uffici

Il costo di sostituzione per le attività culturali operative

OPERATIVE	NON OPERATIVE
Oltre ad avere una valenza culturale, vengono impiegate nell'erogazione dei servizi, in quanto beni strumentali	Non utilizzate ma possedute primariamente per la loro valenza culturale o per il loro valore storico-simbolico
Es.: un palazzo storico adibito a sede di uffici o biblioteca (Ospedale S. Maria Novella)	Es.: monumenti non accessibili aldilà delle visite turistiche (Colosseo e Parco archeologico di Pompei)

Distinzione che **incide** sulla scelta del **criterio di valutazione** e richiede **particolari** informazioni integrative

Un po' di Partita Doppia applicata al Patrimonio

Piano dei Conti			DARE	AVERE
1.2.2 1.2	V	Terreni del patrimonio disponibile non in concessione	200.000	
6.3.7.14.0	IV	Altri ricavi e proventi diversi		200.000

Piano dei Conti			DARE	AVERE
7.10.7.1.2	IV	Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o destinati all'erogazione di servizi pubblici (non militari) non in concessione	200.000	
3.1.1.0.0	III	Fondo di dotazione iniziale		200.000

Piano dei Conti			DARE	AVERE
1.2.1.10.2	V	Beni mobili del demanio culturale non in concessione	200.000	
3.2.3.2.0	IV	Riserve vincolate per beni demaniali e beni patrimoniali indisponibili		200.000

La definizione di costo come valore iniziale

Prezzo di acquisto

+ oneri accessori (anche di natura fiscale)

- sconti commerciali e abbuoni

+ costi direttamente imputabili alle attività svolte per portare il bene nel luogo e nelle condizioni necessarie affinché sia in grado di operare o utilizzato secondo le modalità decise dall'amministrazione

(+ benefici per i dipendenti + preparazione del sito + costi iniziali di consegna e costi di gestione del cantiere + installazione e assemblaggio + collaudo + onorari professionali)

+ oneri finanziari capitalizzati

+ costi smantellamento e rimozione del bene e bonifica del sito (se obbligatorio)

Il calcolo del Valore d'uso per i beni culturali

Né capitale «culturale» (astratto) né economico, bensì **«di funzionamento»**

Attualizzazione dei flussi netti di cassa:

- **diretti** (biglietti, concessioni sul bene, servizi in concessione diretta, servizi aggiuntivi, sponsorizzazioni, noleggi, contributi da enti pubblici/privati nazionali/internazionali, ecc. al netto delle spese di gestione; fitti figurativi);
- **indiretti** (entrate incrementali connesse ai benefici economici generati dal bene)

Purché adeguata verificabilità del dato e oggettività dei parametri di riferimento.

Proiezioni basate su:

a) stima di una serie di condizioni economiche connesse alla vita utile dell'attività culturale (fonti esterne);

b) A cinque anni, il più recente budget approvato, escludendo eventuali flussi da ristrutturazioni, miglioramenti o ottimizzazioni della fruibilità;

c) Oltre i cinque anni, estrapolazione delle proiezioni fondate su budget a tasso di crescita stabile o in diminuzione

Il calcolo del Valore d'uso per i beni culturali

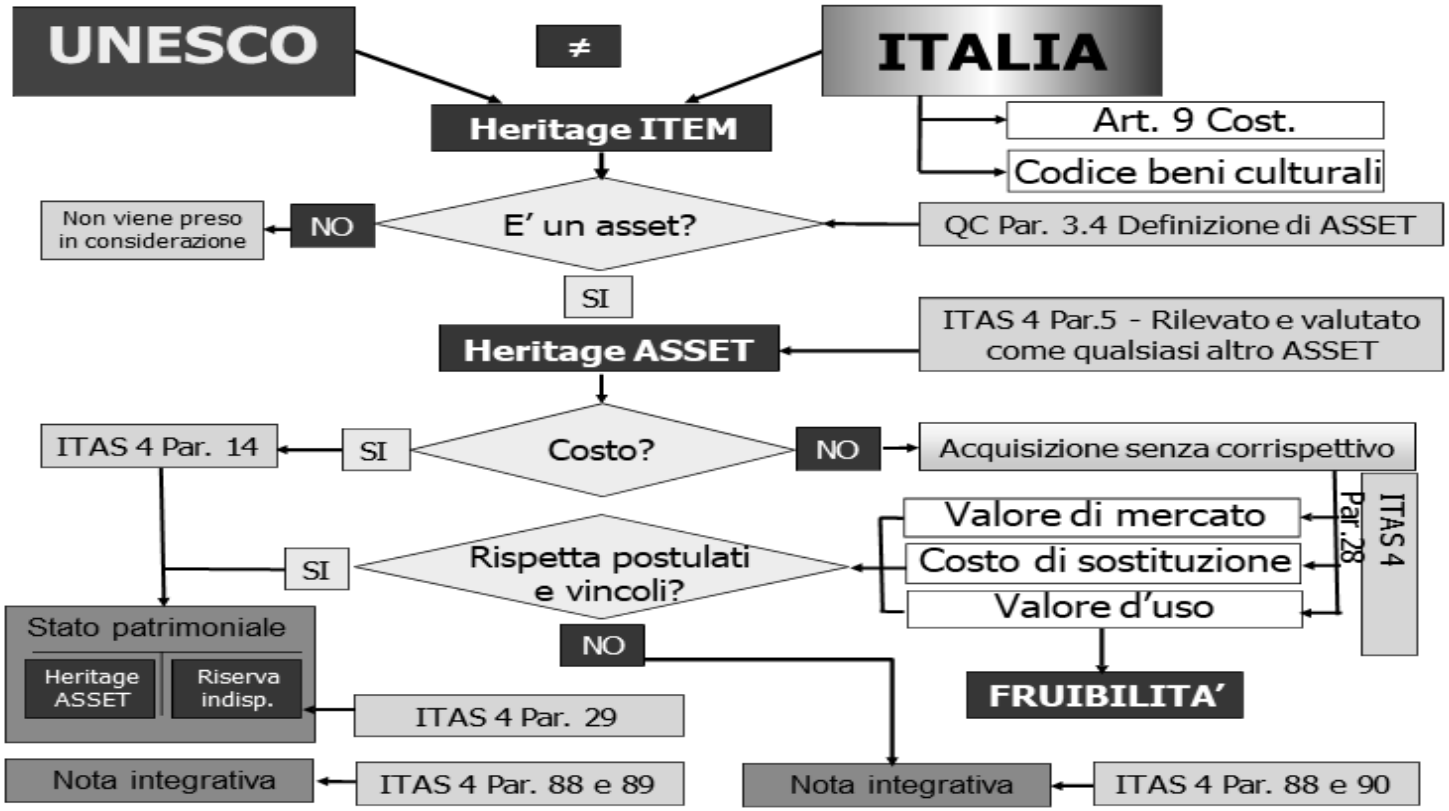
Tasso di attualizzazione: stima dei diritti pensionistici dei sistemi pubblici per la compilazione della tavola 29 dei conti nazionali (SEC 2010)

Montante dei flussi finanziari inerenti i costi già sostenuti per mantenere/incrementare fruibilità e conservazione del bene da quando è in possesso dell'amministrazione o da quando ha iniziato ad essere considerato parte del patrimonio culturale. Incluse:

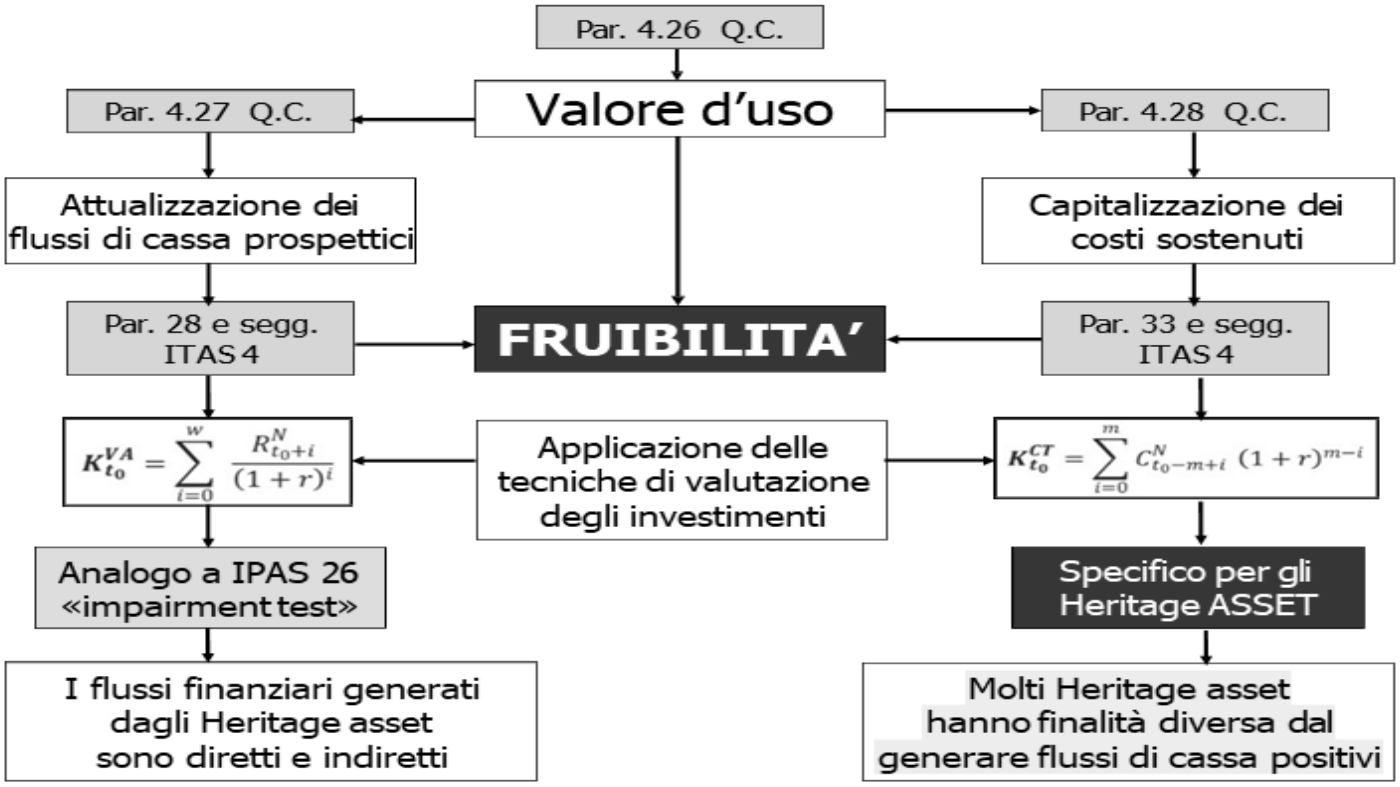
- opere conservative del bene nella sua materialità
- opere per garantirne l'accesso, anche mediatico, da parte della collettività

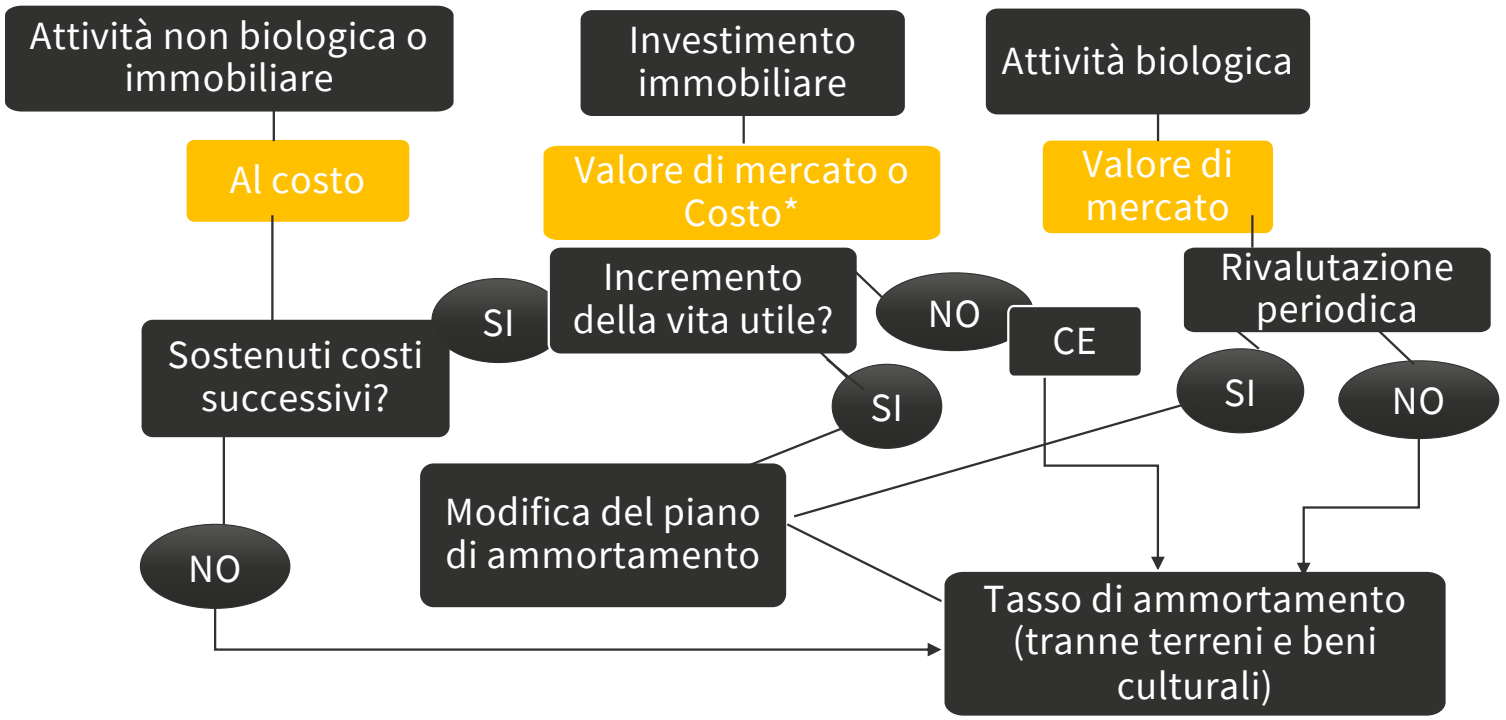
Tasso di capitalizzazione: rendimenti medi di mercato dei titoli di Stato a lungo termine (Eurostat)

La valutazione del patrimonio culturale (cenni)



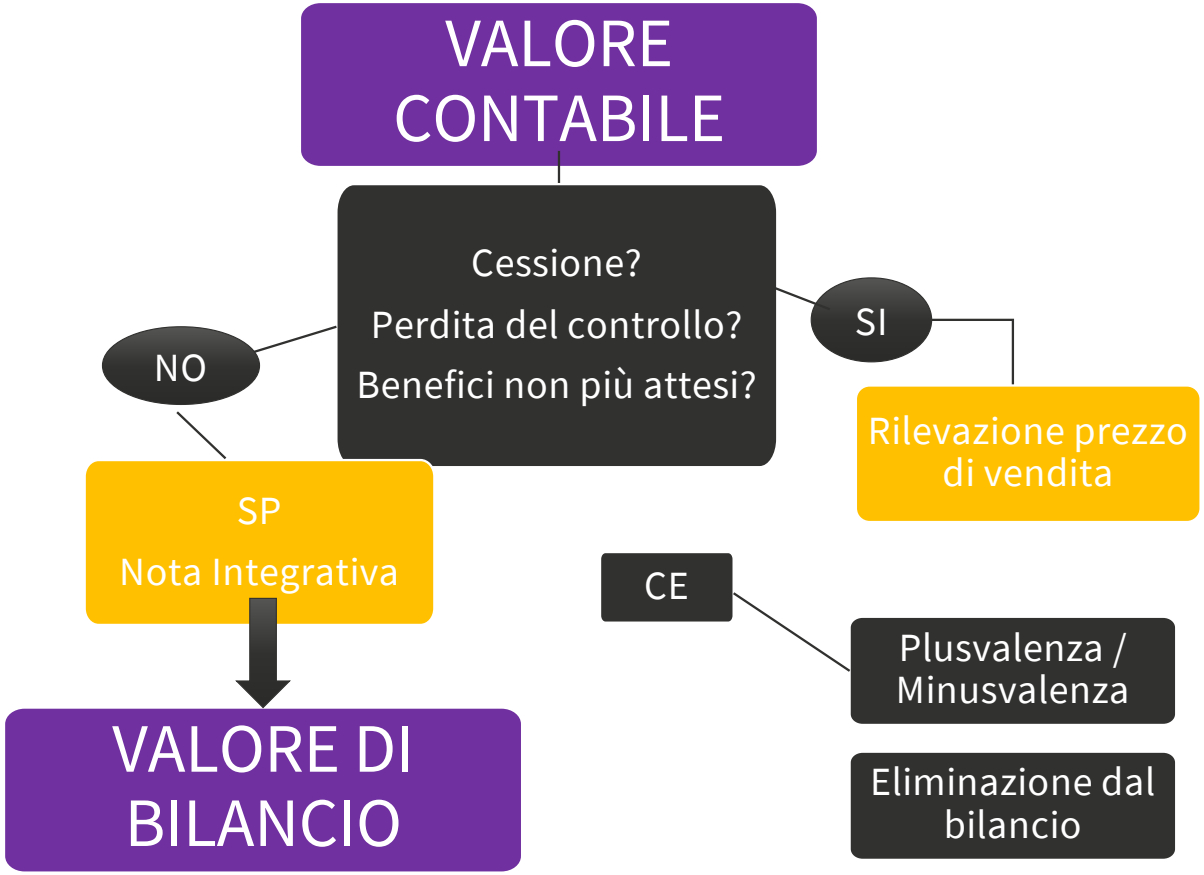
La valutazione del patrimonio culturale (cenni)





VALORE CONTABILE

*Piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari

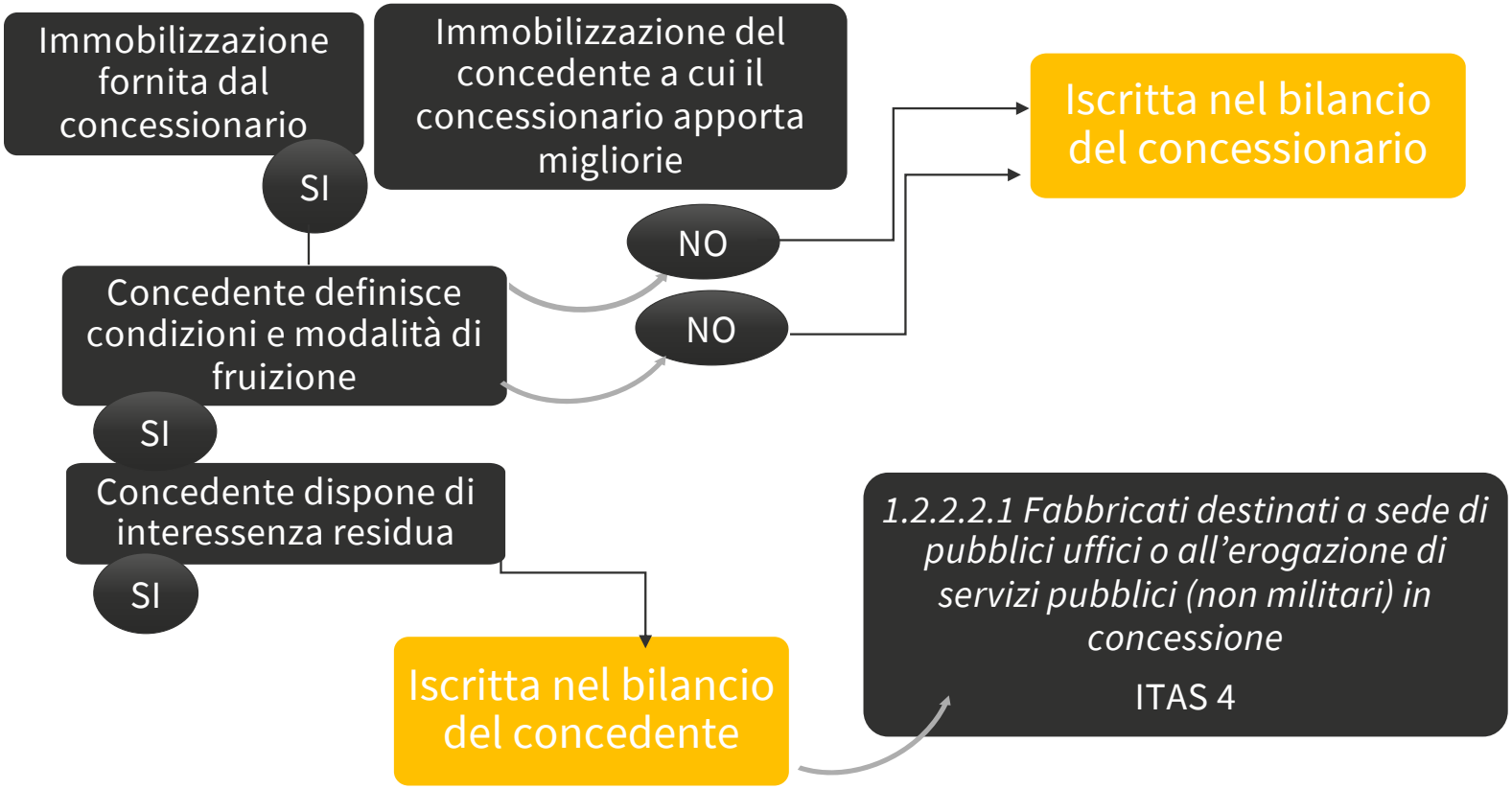

VALORE CONTABILE
Cessione?
Perdita del controllo?
Benefici non più attesi?
NO
SI
Rilevazione prezzo di vendita
SP
Nota Integrativa
CE
Plusvalenza / Minusvalenza
Eliminazione dal bilancio
VALORE DI BILANCIO

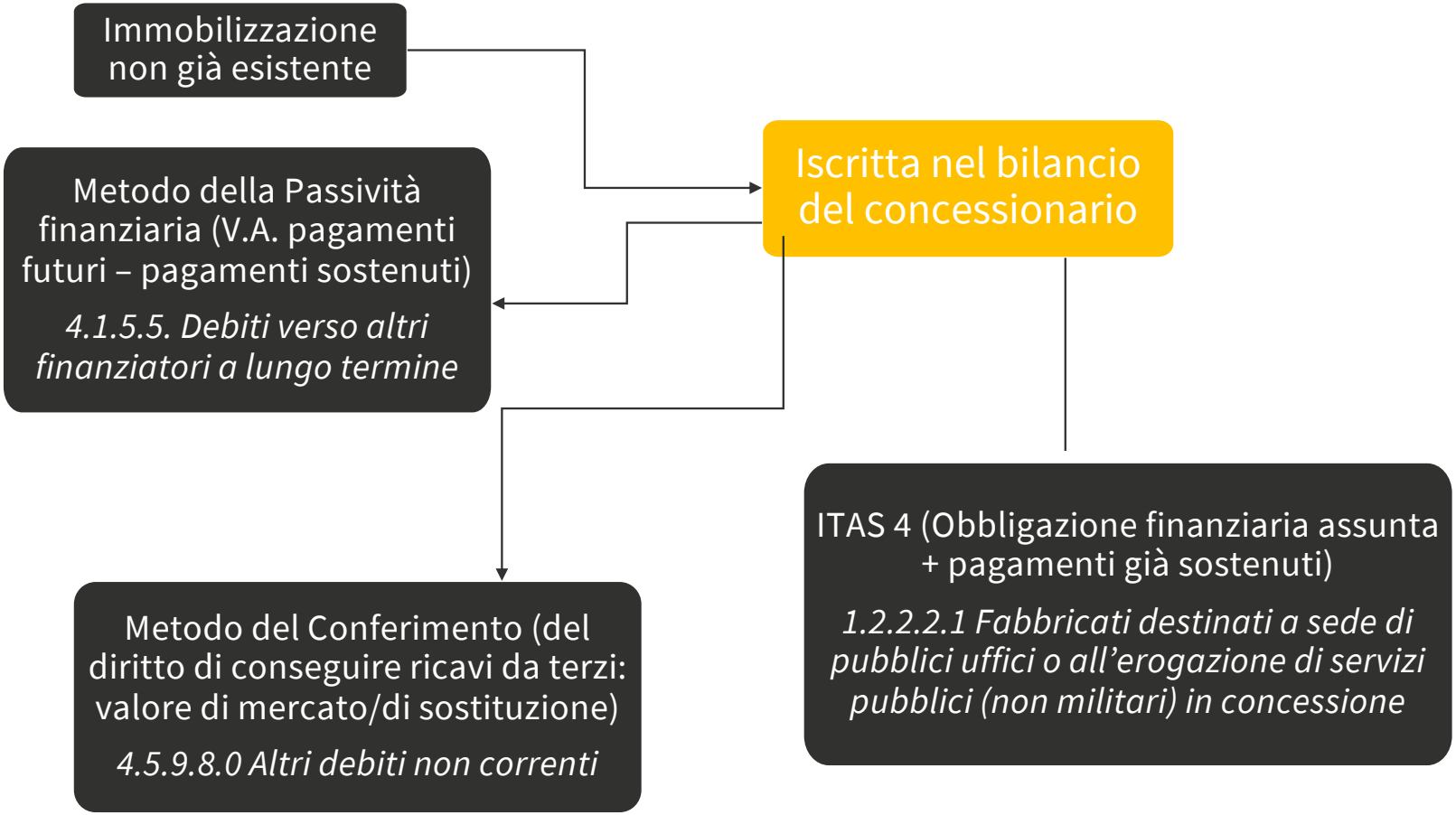
Un esempio di «controllo»: servizi in concessione

- Immobilizzazione/insieme di immobilizzazioni utilizzate per fornire SP nell'ambito di un accordo:
  a) fornita/e dal concessionario, che
  i. il concessionario costruisce, sviluppa o acquisisce da terzi, o
  ii. consiste in un'attività esistente del concessionario;
  oppure
  b) fornita/e dal concedente, che
  i. consiste in un'attività esistente della concedente, o
  ii. rappresenta una miglioria del concessionario su un'attività esistente della concedente.

- **Controllo della AP da parte dell'amministrazione concedente** si ha quando quest'ultima:
  a) controlla i servizi in concessione («quali», «a chi», «a quanto»); e
  b) controlla qualsiasi interessenza residua alla scadenza dell'accordo.

- Per **interessenza residua** si intende il valore corrente dell'attività patrimoniale nelle condizioni previste al termine dell'accordo per la gestione di servizi in concessione.


Immobilizzazione fornita dal concessionario
Immobilizzazione del concedente a cui il concessionario apporta migliorie
SI
NO
NO
Iscritta nel bilancio del concessionario
Concedente definisce condizioni e modalità di fruizione
SI
Concedente dispone di interessenza residua
SI
Iscritta nel bilancio del concedente
1.2.2.2.1 Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici (non militari) in concessione
ITAS 4


Immobilizzazione non già esistente
Metodo della Passività finanziaria (V.A. pagamenti futuri – pagamenti sostenuti)
4.1.5.5. Debiti verso altri finanziatori a lungo termine
Iscritta nel bilancio del concessionario
Metodo del Conferimento (del diritto di conseguire ricavi da terzi: valore di mercato/di sostituzione)
4.5.9.8.0 Altri debiti non correnti
ITAS 4 (Obbligazione finanziaria assunta + pagamenti già sostenuti)
1.2.2.2.1 Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici (non militari) in concessione

Gli elementi del bilancio accrual

Attività

Passività

«un'obbligazione attuale di un'amministrazione che richiede un trasferimento di risorse ed è il risultato di un'operazione o altro evento passato»

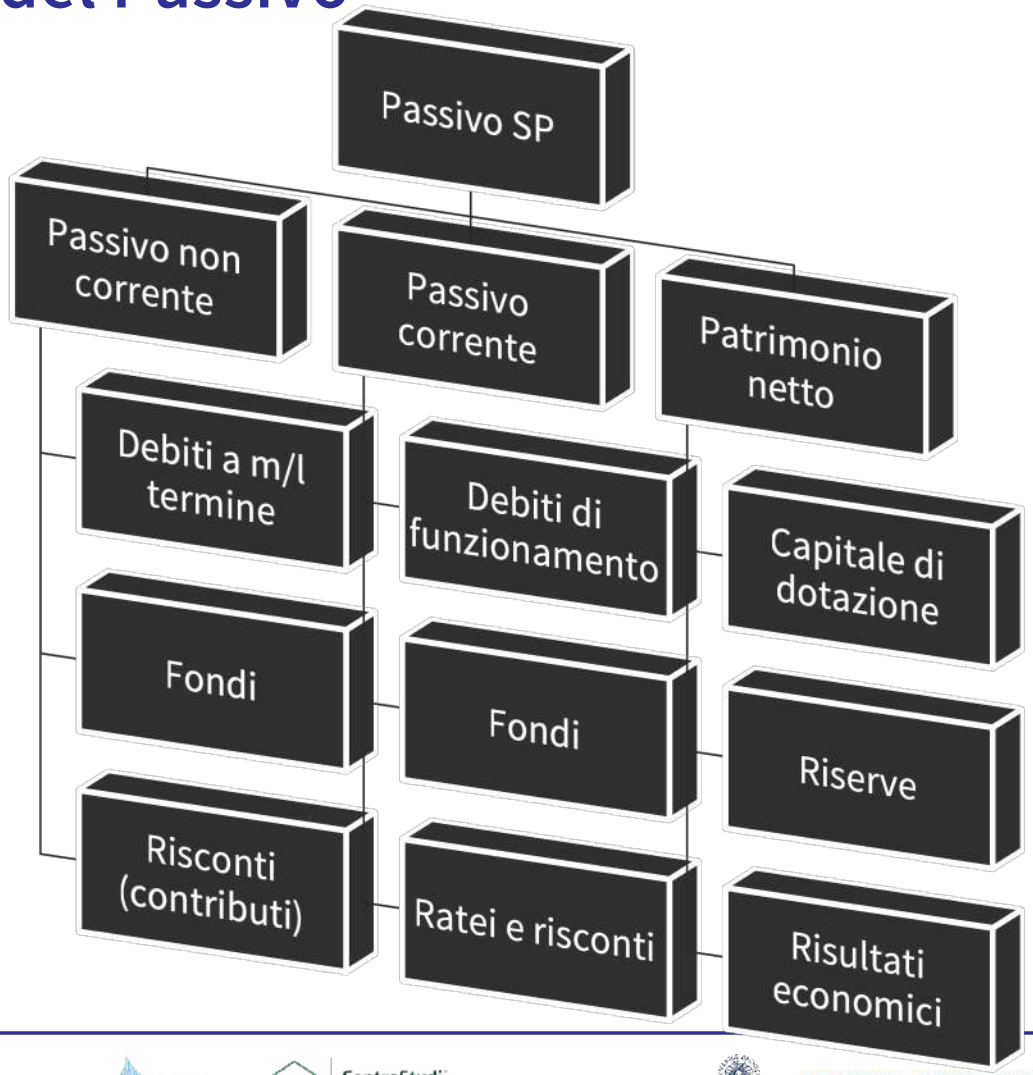
Patrimonio Netto

«differenza tra il totale delle attività e il totale delle passività ed è costituito dai mezzi propri»

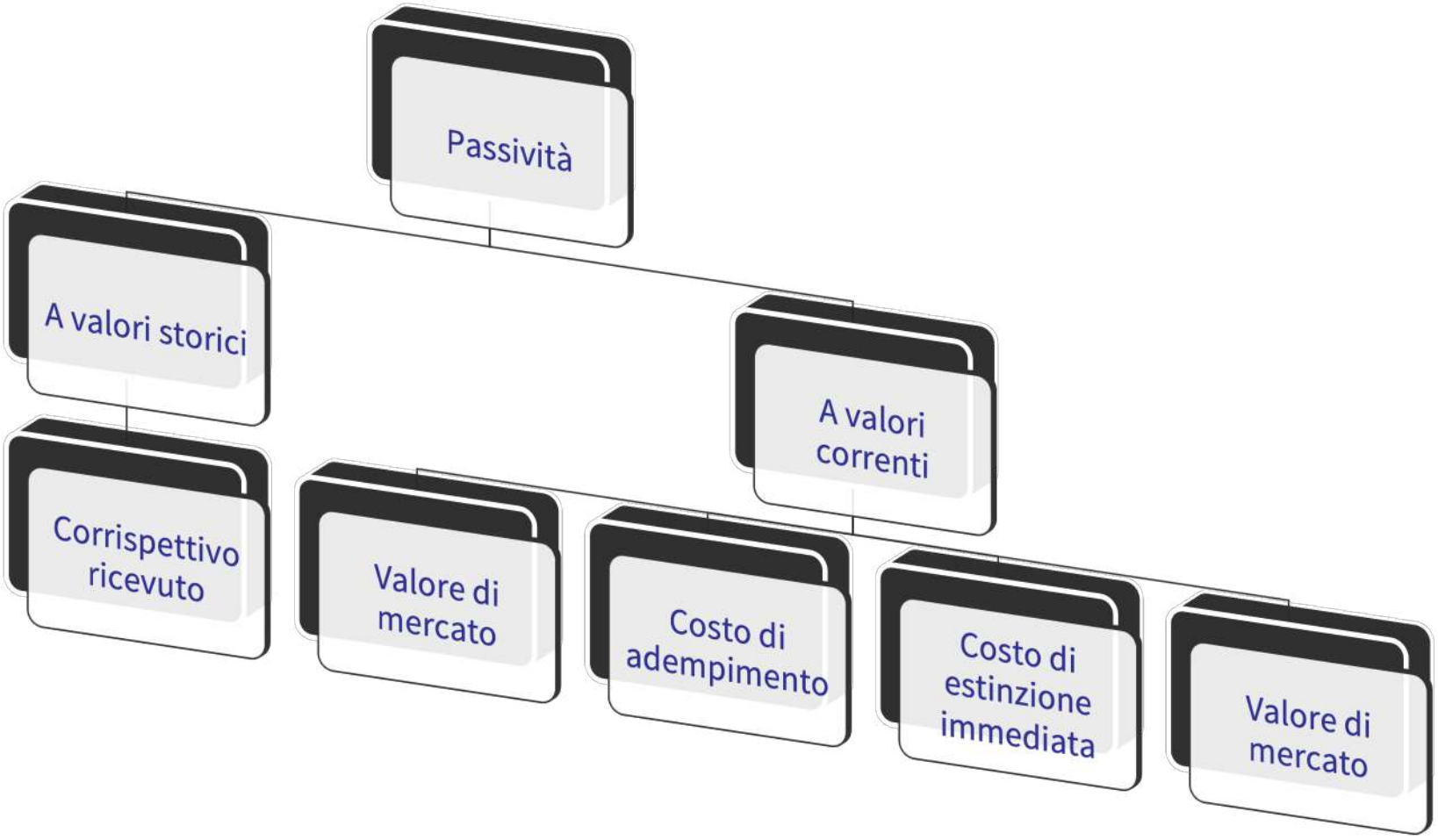
Ricavi e Proventi

Costi e Oneri

La composizione del Passivo



I criteri di valutazione delle Passività



La composizione del Patrimonio Netto

- **Riserve disponibili**: accantonamento a riserva di utili, per la copertura di risultati negativi, costituzione/incremento di riserve indisponibili, per alimentare il fondo di dotazione
- **Riserve indisponibili**: utilizzate solo per gli scopi loro attribuiti al momento della costituzione; non possono essere utilizzate per risultati negativi, riserve disponibili, fondo di dotazione
- **Riserve negative**: riserve indisponibili costituite solo quando risultati positivi di esercizio, riserve disponibili e fondo di dotazione insufficienti a costituzione/incremento di altre riserve indisponibili espressamente previste. Non possono > tot altre riserve indisponibili

In caso di Risultato Economico <0?

- adeguata informativa nella Relazione sulla gestione
- se determinato dall'erogazione di contributi agli investimenti per la realizzazione di infrastrutture nel territorio
- copertura all'interno del PN, escluso fondo di dotazione e riserve indisponibili, riducendo la voce «Risultati economici di esercizi precedenti» se positiva e, successivamente, le riserve disponibili. Qualora PN incapiente, la parte residuale rinviata agli esercizi successivi

Sezione regionale di controllo della Lombardia - Deliberazione n. 98/2025

La destinazione del risultato economico d'esercizio

INCREMENTO DELLE RISERVE DISPONIBILI

INCREMENTO DELLE RISERVE INDISPONIBILI

INCREMENTO DEL FONDO DI DOTAZIONE

RIPIANO DI RISULTATI ECONOMICI NEGATIVI

La destinazione del risultato economico d'esercizio

	PASSIVO	2025	2024
	PATRIMONIO NETTO		
A	Fondo di dotazione	150.000	150.000
B	Riserve	72.000	72.000
1	*disponibili*	*20.000*	*20.000*
2	*indisponibili*	*52.000*	*52.000*
2.1	*per beni demaniali e patrimoniali indisponibili non soggetti ad ammortamento*	*0*	*0*
2.2	*Riserve negative*	*0*	*0*
2.3	*Altre riserve indisponibili*	*52.000*	*52.000*
C	Risultati economici degli esercizi prec.	6.000	0
D	Risultato economico dell'esercizio	10.000	6.000
	TOTALE PATRIMONIO NETTO	238.000	228.000

La destinazione del risultato economico d'esercizio

Piano dei Conti			DARE	AVERE
3.4.0.0.0	III	Risultato economico dell'esercizio	10.000	
3.2.2.2.0	IV	Ulteriori riserve disponibili, distintamente indicate		10.000

Piano dei Conti			DARE	AVERE
3.4.0.0.0	III	Risultato economico dell'esercizio	10.000	
3.2.2.2.0	IV	Ulteriori riserve disponibili, distintamente indicate		5.000
3.3.1.0.0	III	Risultati economici degli esercizi precedenti		5.000

Piano dei Conti			DARE	AVERE
3.3.1.0.0	III	Risultati economici degli esercizi precedenti	3.000	
3.4.0.0.0	III	Risultato economico dell'esercizio		3.000

La destinazione del risultato economico d'esercizio

	PASSIVO	2026	2025
	PATRIMONIO NETTO		
A	Fondo di dotazione	150.000	150.000
B	Riserve	82.000	72.000
1	*disponibili*	*30.000*	*20.000*
2	*indisponibili*	*52.000*	*52.000*
2.1	*per beni demaniali e patrimoniali indisponibili non soggetti ad ammortamento*	*0*	*0*
2.2	*Riserve negative*	*0*	*0*
2.3	*Altre riserve indisponibili*	*52.000*	*52.000*
C	Risultati economici degli esercizi prec.	6.000	6.000
D	Risultato economico dell'esercizio	0	10.000
	TOTALE PATRIMONIO NETTO	238.000	238.000

La destinazione del risultato economico d'esercizio

		PASSIVO	2026	2025
		PATRIMONIO NETTO		
A		Fondo di dotazione	150.000	150.000
B		Riserve	77.000	72.000
	1	*disponibili*	*25.000*	*20.000*
	2	*indisponibili*	*52.000*	*52.000*
	2.1	*per beni demaniali e patrimoniali indisponibili non soggetti ad ammortamento*	*0*	*0*
	2.2	*Riserve negative*	*0*	*0*
	2.3	*Altre riserve indisponibili*	*52.000*	*52.000*
C		Risultati economici degli esercizi prec.	11.000	6.000
D		Risultato economico dell'esercizio	0	10.000
		TOTALE PATRIMONIO NETTO	238.000	238.000

La destinazione del risultato economico d'esercizio

		PASSIVO	2027	2026
		PATRIMONIO NETTO		
A		Fondo di dotazione	150.000	150.000
B		Riserve	77.000	77.000
	1	*disponibili*	*25.000*	*25.000*
	2	*indisponibili*	*52.000*	*52.000*
	2.1	*per beni demaniali e patrimoniali indisponibili non soggetti ad ammortamento*	*0*	*0*
	2.2	*Riserve negative*	*0*	*0*
	2.3	*Altre riserve indisponibili*	*52.000*	*52.000*
C		Risultati economici degli esercizi prec.	8.000	11.000
D		Risultato economico dell'esercizio	0	(3.000)
		TOTALE PATRIMONIO NETTO	235.000	235.000

La destinazione del risultato economico d'esercizio

Piano dei Conti			DARE	AVERE
3.3.1.0.0	III	Risultati economici degli esercizi precedenti	11.000	
3.2.2.2.0	IV	Ulteriori riserve disponibili, distintamente indicate	4.000	
3.4.0.0.0	III	Risultato economico dell'esercizio		15.000

Piano dei Conti			DARE	AVERE
3.2.2.2.0	IV	Ulteriori riserve disponibili, distintamente indicate	9.000	
3.2.3.2.0	IV	Riserve vincolate per beni demaniali e beni patrimoniali indisponibili		9.000

La destinazione del risultato economico d'esercizio

	PASSIVO	2027	2026
	PATRIMONIO NETTO		
A	Fondo di dotazione	150.000	150.000
B	Riserve	73.000	77.000
1	*disponibili*	*21.000*	*25.000*
2	*indisponibili*	*52.000*	*52.000*
2.1	*per beni demaniali e patrimoniali indisponibili non soggetti ad ammortamento*	*0*	*0*
2.2	*Riserve negative*	*0*	*0*
2.3	*Altre riserve indisponibili*	*52.000*	*52.000*
C	Risultati economici degli esercizi prec.	0	11.000
D	Risultato economico dell'esercizio	0	(15.000)
	TOTALE PATRIMONIO NETTO	223.000	223.000

La destinazione del risultato economico d'esercizio

	PASSIVO	2028	2027
	PATRIMONIO NETTO		
A	Fondo di dotazione	150.000	150.000
B	Riserve	73.000	73.000
1	*disponibili*	*6.000*	*21.000*
2	*indisponibili*	*67.000*	*52.000*
2.1	*per beni demaniali e patrimoniali indisponibili non soggetti ad ammortamento*	*15.000*	*0*
2.2	*Riserve negative*	*0*	*0*
2.3	*Altre riserve indisponibili*	*52.000*	*52.000*
C	Risultati economici degli esercizi prec.	0	0
D	Risultato economico dell'esercizio	0	0
	TOTALE PATRIMONIO NETTO	223.000	223.000

La destinazione del risultato economico d'esercizio

Piano dei Conti			DARE	AVERE
3.2.2.2.0	IV	Ulteriori riserve disponibili, distintamente indicate	21.000	
3.1.1.0.0	III	Fondo di dotazione iniziale	150.000	
3.5.0.0.0	II	Riserve negative	1.000	
3.1.2.0.0	III	Riserve vincolate per beni demaniali e beni patrimoniali indisponibili		172.000

Piano dei Conti			DARE	AVERE
3.2.2.2.0	IV	Ulteriori riserve disponibili, distintamente indicate	10.000	
3.1.1.0.0	III	Fondo di dotazione iniziale	10.000	

La destinazione del risultato economico d'esercizio

	PASSIVO	2029	2028
	PATRIMONIO NETTO		
A	Fondo di dotazione	0	150.000
B	Riserve	223.000	73.000
1	*disponibili*	*0*	*21.000*
2	*indisponibili*	*223.000*	*52.000*
2.1	*per beni demaniali e patrimoniali indisponibili non soggetti ad ammortamento*	*172.000*	*0*
2.2	*Riserve negative*	*(1.000)*	*0*
2.3	*Altre riserve indisponibili*	*52.000*	*52.000*
C	Risultati economici degli esercizi prec.	0	0
D	Risultato economico dell'esercizio	0	0
	TOTALE PATRIMONIO NETTO	223.000	223.000

La destinazione del risultato economico d'esercizio

		PASSIVO	2029	2028
		PATRIMONIO NETTO		
A		Fondo di dotazione	160.000	150.000
B		Riserve	63.000	73.000
	1	*disponibili*	*11.000*	*21.000*
	2	*indisponibili*	*52.000*	*52.000*
	2.1	*per beni demaniali e patrimoniali indisponibili non soggetti ad ammortamento*	*0*	*0*
	2.2	*Riserve negative*	*0*	*0*
	2.3	*Altre riserve indisponibili*	*52.000*	*52.000*
C		Risultati economici degli esercizi prec.	0	0
D		Risultato economico dell'esercizio	0	0
		TOTALE PATRIMONIO NETTO	223.000	223.000

Il conferimento di mezzi propri

Piano dei Conti			DARE	AVERE
2.3.2.3.1	V	Crediti correnti per trasferimenti ottenuti per apporti di capitale da Amministrazioni centrali - Ministeri, Organi costituzionali e di rilievo costituzionale, Presidenza del Consiglio dei Ministri e Agenzie Fiscali	60.000	
3.1.2.0.0	III	Altri conferimenti di capitale		60.000

Piano dei Conti			DARE	AVERE
2.5.0.0.0	V	Disponibilità liquide	60.000	
2.3.2.3.1	V	Crediti correnti per trasferimenti ottenuti per apporti di capitale da Amministrazioni centrali - Ministeri, Organi costituzionali e di rilievo costituzionale, Presidenza del Consiglio dei Ministri e Agenzie Fiscali		60.000

Il conferimento di mezzi propri

Piano dei Conti			DARE	AVERE
2.3.2.3.1	V	Crediti correnti per trasferimenti ottenuti per apporti di capitale da Amministrazioni centrali - Ministeri, Organi costituzionali e di rilievo costituzionale, Presidenza del Consiglio dei Ministri e Agenzie Fiscali	60.000	
		Fabbricati		30.000
3.1.2.0.0	III	Altri conferimenti di capitale		30.000

Piano dei Conti			DARE	AVERE
2.5.0.0.0	V	Disponibilità liquide	30.000	
2.3.2.3.1	V	Crediti correnti per trasferimenti ottenuti per apporti di capitale da Amministrazioni centrali - Ministeri, Organi costituzionali e di rilievo costituzionale, Presidenza del Consiglio dei Ministri e Agenzie Fiscali		30.000

Il conferimento di mezzi propri

		PASSIVO	2030	2029
		PATRIMONIO NETTO		
A		Fondo di dotazione	220.000	160.000
B		Riserve	63.000	63.000
	1	*disponibili*	*11.000*	*11.000*
	2	*indisponibili*	*52.000*	*52.000*
	2.1	*per beni demaniali e patrimoniali indisponibili non soggetti ad ammortamento*	*0*	*0*
	2.2	*Riserve negative*	*0*	*0*
	2.3	*Altre riserve indisponibili*	*52.000*	*52.000*
C		Risultati economici degli esercizi prec.	0	0
D		Risultato economico dell'esercizio	0	0
		TOTALE PATRIMONIO NETTO	283.000	223.000

VOCE	CONTO ECONOMICO	ES. X	ES X-1
A)	PROVENTI E RICAVI DELLA GESTIONE OPERATIVA		
B)	COSTI E ONERI DELLA GESTIONE OPERATIVA		
C)	RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' E PASSIVITA'		
RISULTATO ECONOMICO DELLA GESTIONE OPERATIVA			
D)	RICAVI E COSTI DELLA GESTIONE FINANZIARIA		
RISULTATO ECONOMICO DELLA GESTIONE ORDINARIA			
E)	RICAVI/PROVENTI E COSTI/ONERI DELLA GESTIONE STRAORDINARIA		
RISULTATO ECONOMICO PRIMA DELLE IMPOSTE			
	Imposte		
RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO			

Terza parte

Un po’ di contabilità
Qualche considerazione finale

Imputazione oneri a CE: i trasferimenti

Deliberazione dell'atto di assegnazione del trasferimento

Piano dei Conti			DARE	AVERE
2.3.3.1.4	*IV*	*Crediti correnti per trasferimenti correnti condizionati concessi a Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di comuni, Consorzi tra Enti Locali*	*20.000*	
5.4.1.1.4	*V*	*Debiti correnti per trasferimenti correnti concessi e non erogati a Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di comuni, Consorzi tra Enti Locali*		*20.000*

Accettazione dell'istanza di rendicontazione

Piano dei Conti			DARE	AVERE
2.3.3.1.4	*IV*	*Trasferimenti passivi in c/Esercizio - T. correnti verso Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di comuni, Consorzi tra Enti Locali*	*20.000*	
5.3.1.1.0	*IV*	*Crediti correnti per trasferimenti correnti condizionati concessi a Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di comuni, Consorzi tra Enti Locali*		*20.000*

Imputazione oneri a CE: i trasferimenti

Deliberazione di erogazione delle somme

Piano dei Conti			DARE	AVERE
5.4.1.1.4	*IV*	*Debiti correnti per trasferimenti correnti concessi e non erogati a Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di comuni, Consorzi tra Enti Locali*	*20.000*	
2.5.2.0.0	*III*	*Fondi presso istituto tesoriere*		*20.000*

Confronto tra contabilità «118» e contabilità «accrual»

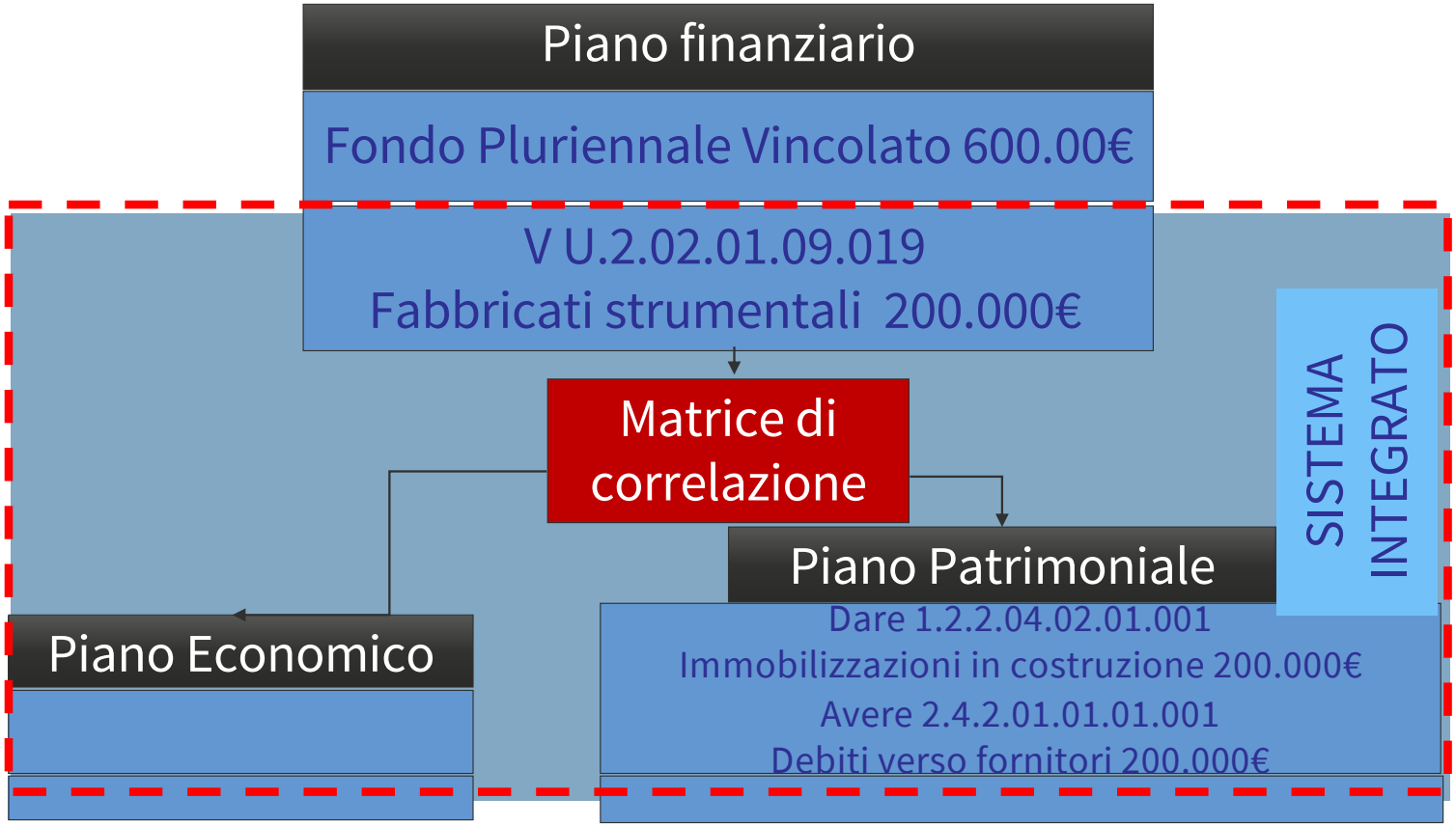
Il 20 aprile 2025 il Ministero della Giustizia ha concesso in appalto la realizzazione di nuove aule di giustizia all'Azienda BETA SpA.

La conclusione delle nuove aule è prevista per il 20 aprile 2026.

L'azienda appaltatrice emette fattura per stato avanzamento lavori ogni 6 mesi.

Ad ottobre 2024 il Ministero riceve la prima fattura per SAL pari a € 200.000.

In base al PdCI *ex* D.lgs. 118/2011:



In base al PdCU *accrual*:

Piano dei Conti			DARE	AVERE
1.2.5.1.0.	*IV*	*Immobilizzazioni materiali in corso*	*200.000*	
5.2.2.0.0.	*III*	*Debiti correnti vs fornitori per acquisto immobilizzazioni*		*200.000*

Piano dei Conti			DARE	AVERE
1.2.2.3.2.	*V*	*Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o destinati all'erogazione di servizi pubblici (non militari) non in concessione*	*800.000*	
1.2.5.1.0.	*IV*	*Immobilizzazioni materiali in corso*		*800.000*

I riflessi sul bilancio *accrual*:

VOCE	ATTIVO	2026	2025
	ATTIVITA' NON CORRENTI		
A	*Immobilizzazioni immateriali*		
B	*Immobilizzazioni materiali*		
B1	Beni demaniali		
B2	Beni del patrimonio indisponibile		
B3	Beni del patrimonio disponibile		
B4	Altri		
B5	Immobilizzazioni in corso e acconti	**200.000**	
C	*Immobilizzazioni finanziarie*		
D	*Risconti pluriennali*		

VOCE	PASSIVO	2026	2025
	PASSIVITA' NON CORRENTI		
F	*Debiti*		
G	*Fondi per rischi ed oneri*		
H	*Risconti e contributi agli investimenti*		
	PASSIVITA' CORRENTI		
I	*Debiti*		
5	**Verso fornitori**	**200.000**	
L	*Fondi per rischi ed oneri*		
M	*Ratei e risconti*		
	TOTALE PASSIVO		

I riflessi sul bilancio *accrual*:

VOCE	ATTIVO	2026	2025
	ATTIVITA' NON CORRENTI		
A	*Immobilizzazioni immateriali*		
B	*Immobilizzazioni materiali*		
B1	Beni demaniali		
B2	Beni del patrimonio indisponibile		
2.3	*Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici*	**800.000**	
B3	Beni del patrimonio disponibile		
B4	Altri		
B5	Immobilizzazioni in corso e acconti		
C	*Immobilizzazioni finanziarie*		
D	*Risconti pluriennali*		

VOCE	ATTIVO	2026	2025
	ATTIVITA' NON CORRENTI		
A	*Immobilizzazioni immateriali*		
B	*Immobilizzazioni materiali*		
B1	Beni demaniali		
B2	Beni del patrimonio indisponibile		
B3	Beni del patrimonio disponibile		
B4	Altri		
B5	**Immobilizzazioni in corso e acconti**	**(800.000)**	
C	*Immobilizzazioni finanziarie*		
D	*Risconti pluriennali*		

I riflessi sul bilancio *accrual*:

VOCE	ATTIVO	2026	2025
	ATTIVITA' NON CORRENTI		
A	*Immobilizzazioni immateriali*		
B	*Immobilizzazioni materiali*		
B1	Beni demaniali		
B2	Beni del patrimonio indisponibile		
2.3	***Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici***	**800.000**	
B3	Beni del patrimonio disponibile		
B4	Altri		
B5	Immobilizzazioni in corso e acconti		
C	*Immobilizzazioni finanziarie*		
D	*Risconti pluriennali*		

E SE A TITOLO GRATUITO?

VOCE	PASSIVO	2026	2025
	PATRIMONIO NETTO		
A	*Fondo di dotazione*	**(800.000)**	
B	*Riserve* - *disponibili* - *indisponibili*	**(800.000)** **800.000**	
C	*Risultato economico dell'esercizio*		
D	*Risultato economico degli esercizi precedenti*	**(800.000)**	
E	*Riserve negative per beni indisponibili*	**(800.000)**	
TOTALE PATRIMONIO NETTO			

Le basi della Partita Doppia

Acquisti/Costi	Cessioni/Ricavi
ASPETTO ECONOMICO NEGATIVO (VE^-)	ASPETTO ECONOMICO POSITIVO (VE^+)
ASPETTO FINANZIARIO POSITIVO (VF^+)	ASPETTO FINANZIARIO NEGATIVO (VF^-)
Entrate/Fonti	Uscite/Impieghi

Tipologie di Conto per le rilevazioni in Partita Doppia

SCHEMA DI CONTO A SEZIONI DIVISE E ACCOSTATE

CONTO …			
Data	Descrizione	VALORI	
		DARE	AVERE

Il funzionamento antitetico dei conti

Conti finanziari

Dare	Avere
Variazioni finanziarie attive: • entrate di denaro • aumento di crediti • diminuzione di debiti • ratei attivi • diminuzione di fondi rischi • diminuzione di fondi oneri futuri	**Variazioni finanziarie passive:** • uscite di denaro • aumento di debiti • diminuzione di crediti • ratei passivi • aumento di fondi rischi • aumento di fondi oneri futuri

Conti economici di reddito

Dare	Avere
Variazioni economiche negative: • costi d'esercizio • costi pluriennali • costi sospesi • rettifiche di ricavi d'esercizio	**Variazioni economiche positive:** • ricavi d'esercizio • ricavi pluriennali • ricavi sospesi • rettifiche di costi d'esercizio

Conti economici di patrimonio netto

Dare	Avere
Variazioni economiche negative: • diminuzioni di patrimonio netto	**Variazioni economiche positive:** • aumenti di patrimonio netto

Ne conseguono le regole della Partita Doppia

1. Ogni operazione genera (almeno) due registrazioni, contemporaneamente in due (o più) conti, uno in Dare e uno in Avere
2. Funzionamento **antitetico** (per convenzione!)
3. Se le variazioni interessano solo i conti di una stessa serie (o finanziari, o economici), l'operazione viene registrata nelle due sezioni opposte dello stesso conto (permutazione)
4. In qualsiasi momento il totale delle sezioni di sx dei conti in D = alle sezioni di dx dei conti in A

Il principio della competenza economica: correlazione costi-ricavi

Realizzazione dei ricavi (*realization concept*):

- il processo produttivo dei beni e servizi è stato completato
- lo scambio è già avvenuto

Inerenza dei costi ai ricavi (correlazione):

- costi sostenuti per produrre quei beni che hanno concorso alla formazione dei ricavi di competenza

Problematiche per la determinazione del risultato di periodo

- **I «circuiti incompleti»:** processi che si protraggono per più periodi temporali, quindi non conclusi nel momento in cui si procede alla determinazione del risultato di periodo
  - Fattori produttivi inutilizzati
  - Prodotti/servizi non ancora ceduti
  - Operazioni di trasformazione in corso
  - Servizi resi con incasso differito
  - Servizi goduti con pagamento differito
  - Incassi/Pagamenti anticipati per servizi parzialmente resi/goduti

Le operazioni di assestamento

1. Rettifiche di storno:
   - i risconti
   - le rimanenze
   - la capitalizzazione dei costi

2. Rettifiche di integrazione:
   - i ratei
   - i f/di rischi

1. Ammortamento dei costi pluriennali

Scritture di assestamento: l'ammortamento

Acquisto di un'attrezzatura strumentale al costo di 35.000€. Durata presunta dell'attrezzatura: 5 anni. Entrate/ricavi annui derivanti dall'attività: 8.400€

SECONDO LA LOGICA DELLA COEP						
	N	**N+1**	**N+2**	**N+3**	**N+4**	**TOTALE**
RICAVI	8400	8400	8400	8400	8400	42000
COSTI	7000	7000	7000	7000	7000	35000
RISULTATO	1400	1400	1400	1400	1400	7000

SECONDO LA LOGICA DELLA COFIN						
	N	**N+1**	**N+2**	**N+3**	**N+4**	**TOTALE**
ENTRATE	8400	8400	8400	8400	8400	42000
SPESE	35000	0	0	0	0	35000
RISULTATO	(26600)	8400	8400	8400	8400	7000

Scritture di assestamento: l'ammortamento

- A quote costanti

$$\text{Quota ammortamento annua} = \frac{\text{valore iniziale} - \text{valore residuo}}{\text{n.ro anni di vita utile}}$$

- A quote scalari decrescent

$$K = \frac{Valore\ iniziale - Valore\ residuo}{\sum_1^n anni\ di\ vita\ utile}$$

- Per unità di prodotto: acquisto macchinario di radiodiagnostica per € 90.000, 10.000 RX totali, 1.000 RX/anno

$$Quota\ ammortamento = \frac{90.000}{10.000}\ x\ 1.000 = 9.000$$

Scritture di assestamento: ratei e risconti

1/9/2025: il pagamento del premio annuo dell'assicurazione dell'automezzo in via anticipata ci consente di acquisire un servizio di copertura assicurativa che, per una parte – periodo gennaio/agosto 2026 – darà la sua utilità nell'esercizio futuro. La corrispondente frazione del costo sostenuto andrà quindi imputata a tale periodo.

Premio € 780 * 8 mesi / 12 mesi = 520 €

31/12/2025	DARE	AVERE
Risconti attivi (VF^+)	*520*	
Premi assicurativi (VE^+)		*520*

ATTIVO		PASSIVO	
RATEI E RISCONTI			
Risconti attivi	*520*		

CONTO ECONOMICO	
COSTI DELLA PRODUZIONE	
Costi per servizi	
Premi assicurativi	260

Scritture di assestamento: ratei e risconti

1/10/2025: la ditta ha contratto un mutuo di € 25.000, sul quale paga interessi semestrali posticipati l'1/4 e l'1/10, al tasso annuo del 6%. Se, per ipotesi, al 31/12 chiedessimo di estinguere anticipatamente il mutuo, la banca oltre al capitale di € 25.000 richiederebbe anche il pagamento degli interessi maturati a suo favore dall'1/10 al 31/12:

Debito € 25.000 * 3 mesi * 6% annuo / 12 mesi = 375 €

31/12/2025	DARE	AVERE
Interessi passivi su mutui (VE^-)	*375*	
Ratei passivi (VF^-)		*375*

ATTIVO		PASSIVO	
		DEBITI	
		Debiti verso banche	*25.000*
		RATEI E RISCONTI	
		Ratei passivi	*375*

CONTO ECONOMICO	
PROVENTI E ONERI FINANZIARI	
Interessi e altri oneri finanziari	
Interessi passivi su mutui	375

Scritture di assestamento: ratei e risconti

1/12/2025: riscosse in via anticipata € 450 relative al canone di locazione bimestrale di un computer.

Canone € 450 * 1 mese / 12 mesi = 2255 €

31/12/2025	DARE	AVERE
Fitti attivi (VE-)	*225*	
Risconti passivi (VF-)		*225*

ATTIVO		PASSIVO	
		RATEI E RISCONTI	
		Risconti passivi	*225*

CONTO ECONOMICO	
VALORE DELLA PRODUZIONE	
Altri ricavi e proventi	
Fitti attivi	225

Scritture di assestamento: ratei e risconti

L'1/3/2026 la ditta riscuoterà gli interessi dell'8% sul rinnovo – avvenuto in data 1/11/2025 - di un effetto bancario di € 2.400.

Importo effetto bancario € 2.400 * 2 mesi * 8% / 12 mesi = 32 €

31/12/2025	DARE	AVERE
Ratei attivi (VF⁺)	*32*	
Interessi attivi (VE⁺)		*32*

ATTIVO		PASSIVO	
RATEI E RISCONTI			
Ratei attivi	*32*		

CONTO ECONOMICO	
VALORE DELLA PRODUZIONE	
Altri ricavi e proventi	
interessi attivi	32

Scritture di assestamento: ratei e risconti

Il 15/1/2026, a seguito dell'invio della relativa fattura, la ditta pagherà il canone telefonico relativo ai mesi di novembre e dicembre per € 200. il costo è dunque completamente maturato.

31/12/2025	DARE	AVERE
Utenze telefoniche (VE^-)	*200*	
Fatture da ricevere (VF^-)		*200*

ATTIVO		PASSIVO	
		DEBITI	
		Debiti v/fornitori	*200*

CONTO ECONOMICO	
COSTI DI PRODUZIONE	
Costi per servizi	
Utenze telefoniche	200

Scritture di assestamento: ratei e risconti

L'1/9/2024 il Comune ALFA concede in locazione un fabbricato con un contratto annuale che prevede un canone posticipato di € 12.000.

12.000 canone * 4 mesi / 12 mesi = 4.000

31/12/2025		DARE	AVERE
2.4.1.0.0	*Ratei attivi (VF⁺)*	*4.000*	
6.3.7.2.1	*Ricavi da locazioni attive di fabbricati (VE⁺)*		*4.000*

ATTIVO		PASSIVO	
RATEI E RISCONTI			
H I) Ratei attivi	*4.000*		

CONTO ECONOMICO	
VALORE DELLA PRODUZIONE	
A4)Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	4.000

Scritture di assestamento: ratei e risconti

L'1/7/2025 la Regione BETA accende presso la Banca un mutuo decennale di 10 milioni di euro che prevede il rimborso mediante rate annuali da corrispondere in via posticipata (il 30 giugno di ogni anno) a un tasso d'interesse del 6%.

Debito € 10.000.000 * 6 mesi * 6% annuo / 12 mesi = 300.000 €

31/12/2025		DARE	AVERE
9.3.1.10.0	*Interessi passivi da finanziamenti ricevuti da altre imprese (VE-)*	*300.000*	
5.7.1.0.0	*Ratei passivi (VF-)*		*300.000*

ATTIVO		PASSIVO	
RATEI E RISCONTI			
L1) Ratei passivi	*300.000*		

CONTO ECONOMICO	
VALORE DELLA PRODUZIONE	
D22) Interessi passivi	300.000

Scritture di assestamento: ratei e risconti

L'1/3/2025 Comune TETA prende in affitto dei locali da adibire a centro anziani del Municipio, con contratto annuale che prevede un canone di € 22.000, con manifestazione finanziaria posticipata. Tuttavia, nel periodo luglio-settembre le attività del centro anziani sono sospese.

22.000 canone * 7 mesi / 9 mesi = 17.111

31/12/n		DARE	AVERE
7.6.1.2.0	*Locazioni passive di fabbricati (VE-)*	*17.111*	
5.7.1.0.0	*Ratei passivi (VF-)*		*17.111*

ATTIVO		PASSIVO	
RATEI E RISCONTI			
LI) Ratei passivi	*17.111*		

CONTO ECONOMICO	
VALORE DELLA PRODUZIONE	
B9) Acquisto di servizi	17.111

Una proposta di cronoprogramma

1. **Entro I sem. 2026**: primo ciclo di formazione per SF e referenti contabili degli altri servizi. Per quanto riguarda gli altri servizi (Patrimonio, LLPP, Magazzini, Tecnici informatici) opportuna formazione interna modulata sulle esigenze. Coinvolgimento degli attori fondamentali: SG
2. **II sem. 2025**: atto di indirizzo della Giunta. Scelta modello organizzativo (accentrato o decentrato). Costituzione Gruppo di lavoro trasversale. Direttive interne
3. **II sem. 2025/I sem. 2026** (in funzione dello SP iniziale all'1/1/2027):
   - Procedure di **ricognizione** di tutti gli elementi patrimoniali: Attività (beni immobili e mobili, crediti, rimanenze, cassa) e Passività (debiti)
   - Procedure di **descrizione** dei beni immobili censiti (documento RGS su set di attributi inventariali minimi) coinvolgendo i diversi settori interessati

Inventario: aspetti organizzativi

1. Ogni ufficio **individua i beni** di propria pertinenza e il relativo **valore** nonché lo stato dell'**ammortamento**;
2. Il Servizio Patrimonio cura la **rilevazione dei beni immobili** distinti nelle diverse categorie previste e individua il relativo **valore**, sempre evidenziando lo stato dell'**ammortamento**;
3. Il Servizio Finanziario supporta gli altri uffici nell'individuazione dei **corretti criteri** contabili da applicare

Inventario: aspetti organizzativi

4. L'**Avvocatura** (ove presente) offre il proprio **ausilio giuridico nei casi più complessi** (es. individuazione del titolo in ragione del quale l'ente locale utilizza un determinato bene)
5. Adozione di un **regolamento** per la concessione e alienazione dei beni pubblici patrimoniali
6. Necessità di **stime e valutazioni peritali** da parte di soggetti terzi qualificati indipendenti nominati dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente

Una proposta di cronoprogramma

4. **II sem. 2025/2026** (quindi in parziale sovrapposizione):
   - Avvio delle attività per sanare le lacune degli inventari
   - attività propedeutiche per la classificazione e la valutazione del patrimonio (es.: patrimonio indisponibile/disponibile/demaniale)
   - analisi interventi di adeguamento del sistema informativo-contabile

5. **II sem. 2025/2026:** predisposizione procedura per produzione e trasmissione suddette informazioni e mantenimento degli inventari. Obiettivo trasversale di performance organizzativa 2026

6. **2026**: mappatura fatti gestionali principali al fine di rilevare le informazioni ITAS necessarie alla registrazione contabile con il metodo della PD. Obiettivo trasversale di performance organizzativa

7. **II sem. 2026**: aggiornamento Regolamento di contabilità. Obiettivo di performance Servizio finanziario

Transizione graduale all'*accrual*: da dove partire?

- Individuare le attività sottoposte a **controllo**
- Distinguere tra: a) beni **demaniali**, con separata indicazione delle attività del patrimonio culturale; b) beni patrimoniali **indisponibili**, con separata indicazione delle attività del patrimonio culturale; c) beni patrimoniali **disponibili**, con separata indicazione degli investimenti immobiliari;
- Valore di mercato per le immobilizzazioni acquisite tramite **scambio**;
- Ricostruire gli **ammortamenti**;
- Distinguere il patrimonio culturale tra **attività operative e non**;
- **Costi pluriennali per interventi conservativi** del patrimonio culturale: iscritti nell'attivo separatamente dal bene e ammortizzati

Accrual PA

Progetto di formazione gratuita per gli Enti pubblici

Iacopo Cavallini – Professore Associato di Economia Aziendale, Università di Pisa. Consulente *accrual* per Corte dei Conti e Regione Sicilia

Grazie!

info@accrual-pa.it

iacopo.cavallini@unipi.it

A.N.D.O.C.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE
DOTTORI COMMERCIALISTI

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Messina

CentroStudi
EntiLocali

IL SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI

Prof.ssa Maria Carmela Serluca

29 settembre 2025

CONTROLLI INTERNI DEGLI ENTI LOCALI:
analisi del sistema dei controlli interni e il ruolo del revisore

Il sistema dei controlli negli enti locali ha subito negli ultimi decenni una profonda evoluzione che ha visto il passaggio

da un regime in cui predominavano i controlli preventivi di legittimità e di merito sugli atti, svolti da organi esterni,

ad un regime in cui predominano i controlli interni, in particolare quelli sull'attività gestionale sempre più orientati verso modelli manageriali

CONTROLLI INTERNI: Assetto normativo

Titolo IV TUEL (D. Lgs. 267/2000)
CONTROLLI

Capo I Controllo sugli atti (artt. 124-140)

Capo II Controllo sugli organi (artt. 141-146)

Capo III Controlli interni (artt. 147-147quinquies)

Capo IV Controllo esterni sulla gestione (148-148bis)

CONTROLLI INTERNI: art. 147 TUEL

AUTONOMIA REGOLAMENTARE

Gli enti locali, nell'ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, individuano **strumenti e metodologie** per garantire, attraverso il controllo di regolarità amministrativa e contabile, **la legittimità, la regolarità e la correttezza** dell'azione amministrativa.

CONTROLLI INTERNI: art. 147 TUEL

verificare

attraverso il controllo di gestione, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate, nonché tra risorse impiegate e risultati;

valutare

l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi e degli altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti;

CONTROLLI INTERNI: art. 147 TUEL

garantire

il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno, mediante l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi;

verificare

attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, anche in riferimento all'articolo 170, comma 6, la redazione del bilancio consolidato, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente;

CONTROLLI INTERNI: art. 147 TUEL

garantire

il controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni, con l'impiego di metodologie dirette a misurare la soddisfazione degli utenti esterni e interni dell'ente.

CONTROLLI INTERNI: art. 147 TUEL

Ha previsto sei tipologie di controllo:

1. Controllo di regolarità amministrativa e contabile (art. 147bis)
2. Controllo di gestione (art. 147, co. 2, lett. a)
3. Controllo sugli equilibri di bilancio (art. 147quinquies)
4. Controllo strategico (art. 147ter)
5. Controllo sulle società partecipate (art. 147quater) e sugli organismi gestionali esterni (art. 147, co. 2, lett. d)
6. Controllo sulla qualità dei servizi erogati (art. 147, co. 2, lett. e)

CONTROLLI INTERNI:

Corte dei conti Del. N. 2/Sezaut/2024

L’adozione di un **efficace sistema di controlli interni** rappresenta, altresì, lo **strumento migliore per rispondere alle esigenze conoscitive del decisore politico e amministrativo, nonché per soddisfare i bisogni della collettività amministrata.**

Attivando il processo di autovalutazione dei propri sistemi di pianificazione-programmazione e controllo, nonché dei cicli erogativi in termini di apporto quantitativo e qualitativo, l’Ente può, infatti, ottimizzare le proprie performance attraverso un articolato flusso informativo che, partendo dagli obiettivi strategici, è in grado di individuare e alimentare gli obiettivi operativi in un quadro organizzativo più strutturato e consapevole.

Controllo di regolarità amministrativa e contabile: art. 147 bis

fase preventiva della formazione dell'atto

Regolarità tecnica

- ***responsabile di servizio***
- ***rilascio del parere di regolarità tecnica***
- ***attesta la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa***

Regolarità contabile

- ***responsabile del servizio finanziario***
- ***rilascio del parere di regolarità contabile***
- ***attesta la copertura finanziaria***

Pareri dei responsabili dei servizi: art. 49 Tuel

1. Su ogni **proposta di deliberazione sottoposta alla Giunta e al Consiglio** che non sia mero atto di indirizzo deve essere richiesto il parere, in ordine alla sola **regolarità tecnica**, del **responsabile del servizio interessato** e, qualora comporti **riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'ente**, del **responsabile di ragioneria in ordine alla regolarità contabile**.

I pareri sono inseriti nella deliberazione.

2. Nel caso in cui l'ente non abbia i responsabili dei servizi, il parere è espresso dal segretario dell'ente, in relazione alle sue competenze.

3. I soggetti di cui al comma 1 rispondono in via amministrativa e contabile dei pareri espressi.

4. *Ove la Giunta o il Consiglio non intendano conformarsi ai pareri di cui al presente articolo, devono darne adeguata motivazione nel testo della deliberazione.*

Controllo di regolarità amministrativa e contabile: art. 147 bis

fase successiva della formazione dell'atto

Regolarità amministrativa e contabile

- ***sotto la direzione del segretario***
- ***le determinazioni di impegno di spesa, i contratti e gli altri atti amministrativi,***
- ***scelti secondo una selezione casuale effettuata con motivate tecniche di campionamento***

Le risultanze del controllo sono trasmesse periodicamente, a cura del segretario, ai responsabili dei servizi, unitamente alle direttive cui conformarsi in caso di riscontrate irregolarità, nonché **ai revisori dei conti** e agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti, come documenti utili per la valutazione, e al consiglio comunale.

Controllo di gestione (art. 147, co. 2, lett. a)

a) **verificare, attraverso il controllo di gestione, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate, nonché tra risorse impiegate e risultati**

Nelle pubbliche amministrazioni, dove non si perseguono obiettivi di lucro, le decisioni del management non possono essere guidate dal parametro della redditività, quindi ***il controllo di gestione mira a minimizzare i costi e a garantire l'efficienza, misurando il valore attraverso la qualità dei servizi offerti ai cittadini***

Controllo di gestione (art. 147, co. 2, lett. a)

Il concetto di **efficacia** rimanda alla ***capacità di perseguire gli obiettivi o i risultati attesi valutando gli scostamenti dalle previsioni iniziali.*** Per gli enti locali i risultati in termini di efficacia possono essere letti secondo profili di qualità, di equità dei servizi e di soddisfazione dell'utenza.

Il concetto di **efficienza** rimanda ad un ***rapporto bilanciato fra input e output, ovvero mezzi impiegati e servizi/beni prodotti***.

Le risorse di cui le amministrazioni dispongono non sono, infatti, infinite, ed è importante che gli enti fissino obiettivi perseguibili con tali risorse e confrontino, a posteriori, se tali obiettivi sono stati perseguiti.

Controllo di gestione (art. 147, co. 2, lett. a)

Il concetto di **economicità** si intende, invece, la capacità di gestire un servizio o un'attività in maniera tale che i corrispettivi coprano i costi sostenuti.

Efficacia, efficienza ed economicità possono essere conseguite solo curando adeguatamente la fase programmatoria, a partire dal DUP (che mette in evidenza gli obiettivi strategici realizzabili mediante una preventiva analisi dell'ambiente in cui l'ente si trova ad operare ed in base alle risorse a disposizione).

La corretta programmazione si riversa in documenti quali i piani strategici di mandato, il piano dettagliato degli obiettivi, i bilanci annuali previsionali e il piano esecutivo di gestione (PEG).

Controllo di gestione (art. 196 Tuel)

Al fine di garantire

- ✓ **la realizzazione degli obiettivi programmati,**
- ✓ **la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche,**
- ✓ **l'imparzialità ed il buon andamento della pubblica amministrazione**
- ✓ **la trasparenza dell'azione amministrativa**,

gli enti locali, ad esclusione dei comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti, **applicano il controllo di gestione** secondo le modalità stabilite dal presente titolo, dai propri statuti e regolamenti di contabilità.

Controllo di gestione (art. 196 Tuel)

Il controllo di gestione è la procedura diretta a verificare **lo stato di attuazione degli obiettivi programmati** e,

attraverso **l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i *costi* e la quantità e qualità dei servizi offerti**,

la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, **l'efficacia**, **l'efficienza** ed **il livello di economicità** nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi.

Controllo di gestione (art. 197)

Il controllo di gestione:

ha per oggetto **l'intera attività amministrativa e gestionale**

è svolto con una **cadenza periodica** definita dal regolamento di contabilità dell'ente

si articola almeno in **tre fasi**:

a) predisposizione del ***piano esecutivo di gestione***;

b) rilevazione dei dati relativi ai **costi** ed ai **proventi** nonché rilevazione dei risultati raggiunti;

c) valutazione dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurare l'efficacia, l'efficienza ed il grado di economicità dell'azione intrapresa.

Controllo di gestione (art. 197)

Il **Piano degli Obiettivi** degli enti locali è ora integrato nel

Piano Integrato di Attività e Organizzazione (PIAO),

uno strumento di pianificazione obbligatorio che racchiude la programmazione del personale, la prevenzione della corruzione e la trasparenza, il lavoro agile e gli obiettivi di performance.

Controllo di gestione (art. 198 Tuel)

Referto del controllo di gestione

Il **«referto»**, che deve essere trasmesso annualmente alla Corte dei Conti, fornisce una valutazione completa dell'attività amministrativa e gestionale dell'ente, offrendo un quadro dettagliato sull'andamento della gestione dei servizi e sullo stato di attuazione degli obiettivi programmati.

Il documento fornisce una valutazione approfondita delle performance gestionali dell'ente, analizzando i risultati raggiunti, gli scostamenti rispetto agli obiettivi programmati e lo stato di attuazione dei servizi.

Controllo di gestione (art. 198 Tuel)

Referto del controllo di gestione

L'ottimale funzionamento del controllo di gestione richiede un ***sistema di contabilità analitica per centri di costo*** che non è instaurato diffusamente, anzi la sua adozione parziale comporta che non si riesca a fare ovunque riferimento a costi e ricavi, con l'effetto della mancata adozione sia di indicatori calibrati per verificare l'attuazione degli obiettivi, che di metodologie atte a correggere gli scostamenti.

CORTE DEI CONTI – I CONTROLLI INTERNI DEGLI ENTI LOCALI –

DELIBERAZIONE N. 23/SEZAUT/2019/FRG

DELIBERAZIONE N. 1/SEZAUT/2025/FRG

Controllo sugli equilibri di bilancio (art. 147 quinquies)

Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e **mediante la vigilanza dell'organo di revisione**, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità.

Art. 153 "Servizio economico-finanziario"

Art. 193 "Salvaguardia degli equilibri di bilancio"

Controllo sugli equilibri di bilancio (art. 147 quinquies)

Art. 153 “Servizio economico-finanziario”

4. Il responsabile del servizio finanziario, di ragioneria o qualificazione corrispondente, **è preposto** alla verifica di veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, da iscriversi nel bilancio di previsione ed alla verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese, alla regolare tenuta della contabilità economico-patrimoniale e più in generale **alla salvaguardia degli equilibri finanziari** e complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica.

Controllo sugli equilibri di bilancio (art. 147 quinquies)

Art. 193 “Salvaguardia degli equilibri di bilancio”

2. Con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno, **l'organo consiliare provvede** con delibera **a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio** o, in caso di accertamento negativo ad adottare, contestualmente, le misure necessarie a ripristinare gli equilibri

Controllo strategico (art. 147ter)

Il controllo strategico è finalizzato a valutare i risultati ottenuti rispetto agli obiettivi prefissati, gli aspetti economico-finanziari, i tempi di realizzazione, la qualità dei servizi e il grado di soddisfazione della domanda.

A differenza del controllo di gestione, che verifica l'efficacia, efficienza ed economicità della programmazione, **il controllo strategico si concentra sull'individuazione di eventuali problemi nella programmazione e propone soluzioni agli organi di governo**.

Controllo strategico (art. 147ter)

La buona riuscita di questo controllo presuppone una accurata pianificazione strategica che parte dal programma di mandato, dalla redazione del **DUP (Documento Unico di Programmazione),** del **PIAO (Piano integrato di attività e organizzazione)** e del **PEG (Piano Esecutivo di Gestione)**

il controllo strategico è cruciale per la valutazione dell'operato degli organi politici da parte degli elettori, come evidenziato dalla relazione di fine mandato.

Controlli sulle società partecipate non quotate: art. 147quater TUEL

L'amministrazione definisce **preventivamente**, in riferimento all'articolo 170 (**DUP**), **gli obiettivi gestionali** a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizza **un idoneo sistema informativo** finalizzato a rilevare:

- ***i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società,***
- ***la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società,***
- ***i contratti di servizio,***
- ***la qualità dei servizi,***
- ***il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.***

Controlli sulle società partecipate non quotate: art. 147quater TUEL

L'ente locale:

- **effettua il monitoraggio periodico** sull'andamento delle società non quotate partecipate,
- **analizza gli scostamenti** rispetto agli obiettivi assegnati e
- **individua le opportune azioni correttive**, anche in riferimento a *possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente*.

I risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate sono rilevati mediante **bilancio consolidato**, secondo la competenza economica

CONTROLLI SULLE SOCIETÀ PARTECIPATE

I controlli relativi devono essere improntati alla chiarezza

- ✓degli obiettivi che devono essere già definiti nel DUP,
- ✓degli impegni contrattuali, definiti nel contratto di servizio,
- ✓dei poteri conferiti all'Ente proprietario.

L’ente deve istituire un **sistema informativo adeguato**, volto a monitorare i rapporti finanziari con la società, la sua situazione contabile, gestionale e organizzativa, i contratti di servizio e la conformità alle norme sulla finanza pubblica.

Questi elementi conoscitivi sono essenziali per il monitoraggio dell'andamento della società e per l'implementazione di eventuali misure correttive.

Controlli sulle società partecipate non quotate:
art. 147quinquies TUEL

Il controllo sugli equilibri finanziari implica anche ***la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni***

Controlli sulle società partecipate non quotate

Profili rilevanti per la PA

- Conformità al quadro normativo
- Impatto sul bilancio dell'ente socio
- Impatto organizzativo
- Impatto sul sistema di controllo interno

EEE dell'azione amministrativa

- Adeguatezza rispetto agli obiettivi dell'Amministrazione
- Corretto impiego delle risorse pubbliche

Sostenibilità economico finanziaria

- Valutazione prospettica
- Gestione ispirata a criteri economici
- Idoneità della gestione a preservare l'equilibrio nel tempo

Rapporti tra ente locale e partecipate

Le verifiche dei saldi dei crediti e debiti reciproci

L'art. 11, comma 6, lett. j), del D.lgs. n. 118/2011, dal 2015, impone all'ente locale che **prima dell'approvazione del rendiconto di gestione effettui un riscontro dei saldi dei propri crediti e debiti con quelli degli organismi e società partecipati illustrandone gli esiti in una nota informativa asseverata dai rispettivi organi di revisione, da allegare alla relazione sulla gestione, evidenziando le eventuali discordanze e fornendone la motivazione**

La finalità della verifica garantisce la necessaria simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie

È posta a salvaguardia degli equilibri di bilancio, poiché un disallineamento delle posizioni influenza l'attendibilità del risultato di amministrazione dell'uno o il risultato di esercizio degli altri

Le verifiche dei saldi dei crediti e debiti reciproci

“**circolarizzazione dei crediti e dei debiti**”

basata su uno scambio informativo, tra i rispettivi organi di revisione, di poste che vengono ad incidere su asserzioni di bilancio.

La doppia asseverazione risulta necessaria al fine di evitare eventuali incongruenze e per garantire la piena attendibilità dei dati.

La Corte dei conti, Sez. Autonomie, con deliberazione n. 2/SEZAUT/2016/QMIG, ha definitivamente sancito che la predetta informativa va asseverata dai rispettivi organi di revisione degli enti territoriali e degli organismi strumentali, controllati o partecipati, senza previsione di compensi aggiuntivi.

Le verifiche dei saldi dei crediti e debiti reciproci

Il controllo interno sugli equilibri finanziari (disciplinato dall'art. 147-quinquies del tuel) implica, per tutti gli enti locali, *la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.*

Di qui la necessità di avere contezza, e certezza, dei debiti e dei crediti iscritti nelle rispettive contabilità.

La riconciliazione ha una valenza preparatoria rispetto **alle operazioni di consolidamento dei bilanci del gruppo amministrazione locale**, in quanto è funzionale all'operazione di allineamento (eventuale) e di elisione dei rapporti infragruppo, secondo il principio contabile applicato n. 4/4.

Il bilancio consolidato
e la conciliazione dei rapporti tra enti e organismi partecipati

L'analisi sulla gestione finanziaria ed economica delle società partecipate è collegata alla **redazione del bilancio consolidato** che gli enti locali e le Regioni devono predisporre secondo le modalità previste dal decreto legislativo n. 118/2011 e relativo allegato 4/4, recante il relativo principio contabile applicato.

Il bilancio consolidato è un documento contabile a carattere consuntivo che rappresenta il risultato economico, patrimoniale e finanziario del "Gruppo Amministrazione Pubblica", attraverso la sterilizzazione delle poste contabili - che hanno prodotto effetti soltanto all'interno del gruppo - assolve ad una funzione essenziale di informazione, sia interna che esterna, rendendo trasparente il processo di governance.

Controlli sulle società partecipate non quotate:
Fondo perdite partecipate

L’art. 21, comma 1, del Tusp impone agli enti locali che adottano la contabilità finanziaria, nel caso in cui le proprie società partecipate presentino un risultato esercizio negativo, successivo di accantonare nell’anno in apposito **fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato in misura proporzionale alla quota di partecipazione**

Controlli sulle società partecipate non quotate:
Fondo perdite partecipate

Viene, dunque, creata una relazione diretta tra le perdite registrate dagli organismi partecipati e la consequenziale contrazione degli spazi di spesa effettivamente disponibili per gli enti proprietari a preventivo, con l'obiettivo di una maggiore responsabilizzazione degli enti locali nel perseguimento della sana gestione degli organismi partecipati.

Tale accantonamento risponde alla ratio di neutralizzare prospetticamente le ricadute negative delle gestioni societarie, riducendo le capacità di spesa dell'ente pubblico partecipante

Controlli sulle società partecipate non quotate:

Le innovazioni di cui al decreto riordino legislativo n. 201/2022 di della disciplina dei servizi pubblici locali di rilevanza economica

Art. 30: **Verifica periodica sulla situazione gestionale dei servizi pubblici locali** contenuta in apposita relazione e aggiornata ogni anno, contestualmente all'analisi dell'assetto delle società partecipate di cui **all'art. 20 del d.lgs. n. 175 del 2016**.

La ricognizione rileva, per ogni servizio affidato, il concreto andamento dal punto di vista economico, dell'efficienza e della qualità del servizio e del rispetto degli obblighi indicati nel contratto di servizio nonché la misura all'affidamento a società in house, oltre che gli oneri e i risultati in capo agli enti affidanti.

La razionalizzazione delle società a partecipazione pubblica: Art. 20 TUSP

FINALITÀ:

l'individuazione, secondo criteri di efficienza, efficacia ed economicità, ***delle condizioni e i limiti per la costituzione di società, l'assunzione ed il mantenimento di partecipazioni societarie da parte di amministrazioni pubbliche*** entro il perimetro dei compiti istituzionali o di ambiti strategici per la tutela di interessi pubblici rilevanti, quale la gestione di servizi di interesse economico generale, con l'effetto ultimo di limitare i costi di tali organismi societari che gravano sulla finanza pubblica

La razionalizzazione delle società a partecipazione pubblica: Art. 20 TUSP

Le amministrazioni pubbliche effettuano annualmente, **entro il 31 dicembre**, con proprio provvedimento:

- un'analisi dell'assetto complessivo delle società in cui detengono partecipazioni, dirette o indirette,
- Predispongono, ove ricorrano determinati presupposti, un **piano di riassetto** per la loro razionalizzazione, fusione o soppressione, anche mediante messa in liquidazione o cessione

Art. 194 - Riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio

1. Con deliberazione consiliare di cui all'articolo 193, comma 2, o con diversa periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità, gli enti locali riconoscono la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da:

a) ....

b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'articolo 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione;

c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali;

Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali: art. 148bis TUEL

Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti accertano altresì che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle **partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici** per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente.

CONTROLLO SUCCESSIVO

oggetto di controllo non è la gestione della società nel suo complesso,

ma sono specifici atti di carattere organizzativo e gestorio

Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali: art. 148bis TUEL

L'evoluzione normativa ha assegnato alla Corte dei conti compiti sempre più rilevanti, ad essa attribuendo funzioni "di chiusura" del complesso sistema dei controlli cui sono sottoposte le società pubbliche.

la sesta sezione (Controllo sugli organismi partecipati) della **relazione-questionario** contiene domande dirette a verificare **il grado di operatività della struttura dedicata al controllo sugli organismi partecipati**, con specifici approfondimenti sugli indirizzi adottati, l'ambito del monitoraggio, i profili organizzativi e finanziari, la valutazione del rischio aziendale e la tipologia degli indicatori applicati; contiene inoltre informazioni circa la costituzione di nuove società o l'acquisizione di partecipazioni dirette o indirette nell'anno.

Controllo sulla qualità dei servizi erogati (art. 147, co. 2, lett. e)

Esso misura la soddisfazione degli utenti interni ed esterni dell'ente utilizzando metodologie adeguate.

Esso valuta sia l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, sia l'efficacia dei servizi offerti ai cittadini, **riflettendo il rapporto tra cittadini e istituzioni.**

Questo controllo non si limita alla valutazione dell'output, ma considera anche il rispetto delle funzioni di integrità e trasparenza dell'amministrazione. Inoltre, gli utenti e i cittadini sono chiamati a svolgere un ruolo attivo nella valutazione dei servizi, insieme alla pubblica amministrazione e agli eventuali gestori.