RESOCONTO RIUNIONE DELLA COMMISSIONE ARCONET DEL 22 NOVEMBRE 2023

Il giorno 22 novembre 2023, alle ore 11,00, si è riunita, in modalità video-conferenza, la Commissione ARCONET di cui all'articolo 3-bis del decreto legislativo n. 118 del 2011 corretto e integrato dal decreto legislativo n. 126 del 2014.

Ordine del giorno:

1) **Definizione del parere della Commissione Arconet alle seguenti proposte di ITAS elaborate dallo Standard Setter Board, da rendere ai sensi dell'articolo 9, comma 16, del Decreto-legge n. 152 del 202:**
   - **ITAS 13 Fondi, passività potenziali e attività potenziali**
   - **ITAS 15 Benefici per i dipendenti**
   - **ITAS 17 Ratei e risconti.**

AMMINISTRAZIONE	**Nomi**	**Riunione del 22 novembre 2023**
MEF -RGS Presidente	Cinzia Simeone	
MEF -RGS	Paola Mariani	
MEF -RGS	Maria Pia Monteduro	
MEF -RGS	Daniela Collesi	assente
MEF -RGS	Pier Paolo Trimarchi	assente
MEF -RGS	Sonia Caffù	
MEF -RGS	Ivana Rasi	
MEF -RGS	Lamberto Cerroni	assente
MEF -RGS	Marco Carfagna	
MEF -RGS	Andrea Taddei	
PCM - Affari Regionali	Andreana Valente	
PCM - Affari Regionali	Francesco Marcello Germanò	
M. Interno	Massimo Tatarelli	assente
M. Interno	Fabio Passerini	
M. Interno	Andrea Intagliata	assente
M. Interno	Marcello Zottola	assente

M. Interno	Roberto Pacella	
M. Interno	Antonio Colaianni	assente
Corte dei conti	Luigi Di Marco	
Corte dei conti	Stefania Fusaro	
Istat	Gerolamo Giungato	assente
Istat	Grazia Scacco	
Istat	Susanna Riccioni	assente
Istat	Luisa Sciandra	assente
Regione a statuto ordinario	Antonello Turturiello	
Regione a statuto ordinario	Claudia Morich	
Regione a statuto ordinario	Onelio Pignatti	assente
Regione a statuto ordinario	Marco Marafini	assente
Regione a statuto speciale	Marcella Marchioni	
Regione a statuto speciale	Elsa Ferrari	
UPI	Francesco Delfino	
UPI	Luisa Gottardi	
ANCI	Alessandro Beltrami	
ANCI	Riccardo Mussari	assente
ANCI	Giuseppe Ninni	assente
ANCI	Roberto Colangelo	assente
OIC	Marco Venuti	
CNDC	Marco Castellani	
CNDC	Paolo Tarantino	assente
CNDC	Andrea Ziruolo	assente
CNDC	Davide Di Russo	
ABI	Rita Camporeale	assente
ABI	Alessandra Di Iorio	assente
Assosoftware	Roberto Bellini	assente

Assosoftware	Laura Petroccia	assente

Salutati i partecipanti, il Presidente della Commissione, da inizio alla riunione con l'esame dell'unico punto all'ordine del giorno riguardante la definizione del parere della Commissione Arconet alle seguenti proposte di ITAS elaborate dallo Standard Setter Board, da rendere ai sensi dell'articolo 9, comma 16, del Decreto-legge n. 152 del 202:

- ITAS 13 Fondi, passività potenziali e attività potenziali
- ITAS 15 Benefici per i dipendenti
- ITAS 17 Ratei e risconti.

Prima di iniziare i lavori il Presidente della Commissione ringrazia sentitamente i componenti della Commissione che hanno partecipato, con i loro contributi, alla stesura della bozza di parere anticipata in occasione della convocazione della riunione e precisa, come per le precedenti occasioni, che i rappresentanti della Ragioneria Generale dello Stato, componenti della Commissione ARCONET si adoperano solo a raccogliere i pareri espressi dai componenti della Commissione ma si astengono da esprimere pareri che hanno già espresso in sede di Gruppo di consultazione.

Il Professor Mussari, inoltre, ribadisce la propria astensione, alla quale si associano, per i motivi rappresentati in occasione delle espressioni dei precedenti pareri sulle proposte dello Standard Setter Board, il dottor Di Russo e i rappresentanti della Corte dei conti e dell'Istat.

Tutto ciò premesso si invitano i partecipanti ad esprimersi compresi quelli che hanno già fatto pervenire le rispettive osservazioni.

Interviene il rappresentante dell'ANCI per ribadire preliminarmente che risulta assolutamente necessario fare un punto sullo stato di attuazione della riforma 1.15 del PNRR con particolare riferimento ai tempi di adozione, alla sperimentazione, alle modalità semplificate e alla necessaria formazione considerato che siamo a fine novembre 2023.

Rappresenta che anche la sola lettura degli ITAS risulta molto complicata pensando agli enti che dovranno applicarli e che ad un anno dall'entrata a regime della riforma non sono ancora disponibili tutti gli ITAS e non si è avuto un riscontro alle richieste rappresentate.

Ciò premesso, il rappresentante dell'ANCI ricorda testualmente che l'ANCI ha collaborato lealmente all'analisi degli ITAS e intende continuare a farlo ritenendo essenziale che il nuovo sistema si avvalga delle competenze e delle sensibilità che ha il dovere di rappresentare. Non può però approvare gli ITAS proposti per la colpevole assenza di attenzione alle modalità attuative della riforma, una responsabilità che gli attori in campo si stanno assumendo nonostante le ripetute sollecitazioni dell'intera Commissione e le rassicurazioni date senza alcun riscontro pratico ed evidente.

Questo atteggiamento, che contraddice le migliori e molteplici esperienze positive in mutamenti analoghi nell'ordinamento contabile e nella gestione delle informazioni attraverso

piattaforme nazionali informatizzate, è un fattore di insuccesso di enorme gravità che teme porti al fallimento l'introduzione di questa riforma. Un fallimento annunciato di cui non vuole essere corresponsabile.

Interviene il rappresentante dell'UPI per osservare che il processo che deve portare all'attuazione del progetto di realizzazione della contabilità su base "accrual" per tutte le Pubbliche Amministrazioni presenta delle criticità sia in ordine ai tempi di realizzazione, che risultano molto rallentati (è ancora rilevante il numero degli ITAS che devono essere presentati all'esame di Arconet) rispetto alle scadenze previste per l'avvio della riforma, sia in riferimento alla mancanza di una previsione, alla data odierna, dell'attività di formazione e delle relative modalità di svolgimento, sia in relazione alla disciplina e all'organizzazione della sperimentazione che dovrà coinvolgere un insieme rappresentativo di enti locali.

Ribadisce che l'UPI non è contraria alla riforma e continuerà a partecipare in modo collaborativo alla definizione dei Principi contabili ITAS ma il voto contrario è motivato dalle ragioni sopra espresse che fondano la nostra preoccupazione sull'esito finale della riforma. L'UPI quindi chiede un incontro urgente con il Comitato Direttivo che opera nella governance della riforma per illustrare tali preoccupazioni.

Non da ultimo il rappresentante dell'UPI conferma la qualità e l'importanza dei lavori che sta portando avanti la Commissione ARCONET, con il gruppo dedicato alla contabilità economico patrimoniale, che devono sicuramente proseguire con la massima dedizione e condivisione in quanto consentiranno agli enti di poter attuare la riforma.

Il rappresentante del Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, premettendo che il Board sta lavorando alacremente precisa che dei 18 ITAS in programma ben 12 sono stati già definiti e 1 è in itinere mentre 5 sono ancora da ultimare ma già assegnati pertanto dovrebbero essere ultimati nei primi mesi del 2024.

Sono inoltre già partiti i lavori sulle linee guida. Come componente della Commissione ARCONET inoltre conferma la piena condivisione alle attività che la Commissione sta conducendo per l'analisi e la comprensione dei principi al fine di supportare operativamente gli enti.

Come commercialista inoltre riconosce che il principio applicato concernente la contabilità economico patrimoniale allegato al d.lgs. n. 118 del 2011 ha consentito l'adozione della contabilità economico patrimoniale tanto che in assenza di tale principio l'adozione non sarebbe risultata possibile agli enti.

Condivide pertanto quanto rappresentato da ANCI e UPI sull'apprezzabile lavoro in itinere sul principio contabile applicato allegato 4/3 al d.lgs. n. 118 del 2011 in vista dell'adozione della riforma 1.15 del PNRR.

Interviene il rappresentante delle regioni per condividere le osservazioni formulate da ANCI e UPI, come anche dal rappresentante Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e degli

esperti contabili, sottolineando tra le criticità, ai fini dell'attuazione della riforma, anche quella riguardante l'assenza, al momento, di software adeguati alla riforma in itinere.

Precisa, inoltre, che le Regioni nell'accordo Governo-Regioni dell'ottobre 2023 relativo alla manovra finanziaria 2024-2026 hanno dato il loro consenso al recepimento della riforma in parola pur in assenza dei presupposti già richiamati nei precedenti interventi.

Le regioni, pertanto, anche condividendo tutte le preoccupazioni rappresentate si astengono dal parere che la Commissione ARCONET è chiamata ad esprimere auspicando che in tempi brevi possano pervenire, possibilmente in occasione di una riunione con il Comitato Direttivo, i chiarimenti necessari a superare le criticità.

Il rappresentante dell'ANCI ribadisce che mancano i presupposti per iniziare la formazione e men che meno una sperimentazione.

Precisa, inoltre, che le linee guida annunciate ma non ancora disponibili in tempi brevi sono essenziali per la sperimentazione pur ribadendo l'accoglimento della riforma che, in quanto attuazione di legge, dovrà essere rispettata.

Il rappresentante del Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili si preoccupa di precisare ulteriormente che nonostante i lavori del Board procedano alacremente sarà sicuramente necessario procedere ad una revisione di ultima istanza di tutti gli ITAS a conclusione dei lavori e sottolinea, a conclusione della riunione, che i pareri contrari che sono stati espressi non riguardano gli ITAS in particolare ma l'andamento della realizzazione della riforma che di fatto determina criticità sull'applicazione.

A conclusione degli interventi, la Commissione Arconet procede all'esame e all'approvazione all'unanimità dei pareri alla proposta di ITAS 13 Fondi, passività potenziali e attività potenziali, ITAS 15 Benefici per i dipendenti e ITAS 17 Ratei e risconti (in allegato) con le astensioni già richiamate. I pareri saranno tempestivamente inviati allo Standard Setter Board.

Prima di chiudere la riunione si concorda che la prossima riunione della Commissione ARCONET è convocata il 6 dicembre 2023 e la successiva sarà convocata il giorno 17 gennaio 2024.

La riunione termina alle ore 13,30

ALLEGATI

PARERE COMMISSIONE ARCONET

OGGETTO: *Proposta di Standard ITAS 13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali- Parere* ai sensi dell'art. 9, comma 16, del decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 dicembre 2021, n. 233.

La Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali prevista dall'art. 3-bis del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, comunica le proprie osservazioni nello schema di seguito riportato.
Tali osservazioni sono state condivise all'unanimità nel corso della riunione del 22 novembre 2023, con l'astensione dei rappresentanti della Corte dei conti, dell'ISTAT e del dr. Davide Di Russo.
Con riguardo al processo di attuazione della riforma si segnala il parere contrario di ANCI e UPI e l'astensione, delle Regioni e province autonome, per le motivazioni indicate nelle "Osservazioni di carattere generale".

Osservazioni di carattere generale

La Commissione Arconet segnala le proprie preoccupazioni sul processo di attuazione della Riforma Accrual che ad oggi:

- *non consente di avviare la sperimentazione/progetto pilota, in quanto la definizione degli ITAS non è ancora completa;*
- *non prevede l'avvio della formazione con modalità condivise con i rappresentanti degli enti territoriali;*
- *non permette l'adeguamento dei sistemi informativi degli enti nei tempi necessari per l'avvio a regime della riforma.*

In occasione del primo parere reso ai sensi dell'art. 9, comma 16, del decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152, riguardante il quadro concettuale, la Commissione aveva segnalato di non essere pregiudizialmente contraria alla Riforma Accrual, la cui attuazione richiede un impegno rilevante del legislatore nazionale ai fini dell'adeguamento dell'ordinamento contabile pubblico nel rispetto della Costituzione e del dispiegamento di risorse finanziarie nei confronti di tutte le Pubbliche Amministrazioni, compresi gli enti territoriali, con l'obiettivo di garantire:

- *la sperimentazione della riforma;*
- *la formazione degli operatori;*

- *una semplificazione del sistema contabile complessivo.*

In assenza di indicazioni sui tempi e le modalità di attuazione della Riforma Accrual la Commissione Arconet proseguirà l'esame degli ITAS e continuerà a dare il proprio contributo alla definizione degli standard nello spirito di leale collaborazione, ritenendo necessario rappresentare le competenze e le sensibilità degli enti territoriali.
Al fine di superare tale criticità, si propone con urgenza un nuovo incontro con il Comitato direttivo della Struttura di governance della Riforma.

ITAS 13 – *Fondi, passività potenziali e attività potenziali* (Proposta di Statuizione)	***Osservazioni/modifiche/integrazioni***
Premessa	In via generale si ribadisce la necessità, già segnalata in precedenza, di utilizzare un linguaggio il più possibile coerente e adeguato al destinatario che per dare corretta ed esaustiva applicazione al principio lo deve comprendere.
I Il presente standard disciplina il trattamento contabile dei fondi, delle passività potenziali e delle attività potenziali, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.	
Definizioni	

2 I seguenti termini sono utilizzati nel presente ITAS con i significati indicati: Un fondo è una passività certa o probabile, il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza sono incerti. Un accantonamento rappresenta la contropartita economica (onere) correlata alla rilevazione di un fondo. Una passività potenziale è: a) un'obbligazione possibile che risulta da eventi passati, la cui esistenza sarà confermata solo se si verificheranno o non si verificheranno uno o più eventi futuri incerti che non sono pienamente sotto il controllo dell'amministrazione; *oppure* b) un'obbligazione attuale che risulta da eventi passati, ma non è rilevata come passività poiché: i. non è probabile che sarà necessario un trasferimento di risorse al fine di adempiere all'obbligazione; *oppure*	Si propone di aggiungere dopo "confermata" i termini "o meno" in riferimento al seguito.

ii. l'ammontare dell'obbligazione non può essere valutato rispettando i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio. Un'attività potenziale è un'attività che risulta da eventi passati, la cui esistenza sarà confermata solo se si verificheranno o non si verificheranno uno o più eventi futuri incerti che non sono pienamente sotto il controllo dell'amministrazione. Un evento vincolante è un evento passato che crea un'obbligazione al cui adempimento l'amministrazione non può realisticamente sottrarsi. Un evento o un altro fatto è considerato: a) probabile quando è più verosimile che accada piuttosto che il contrario; b) possibile quando è meno verosimile che accada piuttosto che il contrario; c) remoto quando la possibilità che accada è scarsissima. Un'obbligazione attuale è il risultato di un evento passato ed è vincolante per l'amministrazione, derivando da: a) una legge o un atto avente forza di legge; b) un contratto (attraverso le sue clausole esplicite o implicite) o altro rapporto giuridico obbligatorio; c) altre disposizioni giuridicamente vincolanti; d) situazioni fattuali nelle quali l'amministrazione non disponga di realistiche possibilità di evitare un futuro trasferimento di risorse a terzi, pur in assenza del perfezionamento di un rapporto giuridico obbligatorio nei confronti di una parte terza. Un contratto oneroso è un contratto per lo scambio di beni o servizi in cui i costi inevitabili che l'amministrazione deve sostenere per soddisfare le obbligazioni contrattualmente assunte sono superiori ai benefici	Identica proposta di cui sopra: dopo la parola "confermata" aggiungere "o meno" La definizione di obbligazione intesa come "adempimento cui l'amministrazione non può realisticamente sottrarsi" richiede esempi e chiarimenti, in particolare per gli enti che adottano la contabilità finanziaria che sono abituati a fare riferimento ad obbligazioni giuridicamente perfezionate. E' necessario chiarire, anche con esempi, cosa si intende per "obbligazione attuale" come già visto per "obbligazione", sopra. Il termine "disposizioni giuridicamente vincolanti" va meglio chiarito con esemplificazioni anche non esaustive, precisando che gli atti amministrativi e le convenzioni che sono atti tipici tra enti pubblici sono assorbiti nella lettera c) altre disposizioni giuridicamente vincolanti Idem come sopra per "situazioni fattuali" La definizione di "contratto oneroso" deve essere meglio chiarita perché facendo riferimento ai "costi inevitabili" il carattere di onerosità del contratto non è più quello che si definisce normalmente nella contrattualistica pubblica e privata;

economici o al potenziale di servizio che l'amministrazione si attende di ricevere come effetto del contratto. Una ristrutturazione è un programma pianificato e controllato dall'amministrazione, che cambia in modo rilevante: a) l'ambito delle attività svolte dall'amministrazione; *oppure* b) la modalità con cui tali attività sono svolte. Un trasferimento di risorse è un flusso in uscita o in entrata di risorse che hanno un potenziale di servizio o la capacità di generare benefici economici.	È necessario definire cosa si intenda per "ristrutturazione" anche con esemplificazioni non completamente esaustive.
Ambito di applicazione	
3 L'amministrazione applica il presente standard nel trattamento contabile dei fondi, delle passività potenziali e delle attività potenziali, tranne quando si adotta un diverso trattamento contabile in conformità a un altro standard. Il presente standard si applica anche agli accantonamenti per ristrutturazioni (incluse le attività in via di cessazione). Lo standard non si applica a: a) prestazioni sociali che rientrano nell'ambito di applicazione dell'ITAS 16 - *Prestazioni sociali*; b) strumenti finanziari (incluse le garanzie) che rientrano nell'ambito di applicazione dell'ITAS 11 – *Strumenti finanziari*; c) contratti assicurativi; d) fondi che si rilevano in contropartita a imposte sul reddito o equivalenti; e) fondi relativi ai benefici per i dipendenti (per i quali si rimanda all'ITAS 15 - *Benefici per i dipendenti*), eccetto i benefici derivanti dalla cessazione del rapporto di lavoro che sorgono quali risultato di una ristrutturazione, che invece rientrano nel presente standard;	Si conferma quanto già richiesto in precedenza per le "ristrutturazioni"; Chiarire se possono essere effettuati gli accantonamenti al Fondo per oneri futuri per il personale (ad esempio per rinnovo contrattuale) non ancora liquidati, ma stimati alla data di chiusura del bilancio.

f) fondi e passività potenziali derivanti da operazioni di aggregazioni del settore pubblico.	
4 I fondi rilevati per rettificare i valori contabili di attività (fondi ammortamento, fondi svalutazione e simili) non sono trattati nel presente standard.	
5 Il bilancio d'esercizio deve fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, del risultato economico e dei flussi di cassa dell'amministrazione al temine di un esercizio e non della sua possibile situazione futura. Per tale motivo, nessun accantonamento a fondo deve essere rilevato in relazione a costi che l'amministrazione sosterrà per il futuro svolgimento delle proprie attività.	Chiarire se possono essere effettuati gli accantonamenti al fondo per manutenzioni cicliche.
Rilevazione iniziale	
6 Un fondo è rilevato quando sussistono tutte le seguenti condizioni: a) l'amministrazione ha un'obbligazione attuale risultante da un evento passato vincolante; b) è probabile che sarà necessario un trasferimento di risorse per adempiere all'obbligazione stessa; c) può essere effettuata una stima dell'ammontare dell'obbligazione che rispetti i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio. Se anche solo una di queste condizioni non è soddisfatta, non si rileva alcun fondo. Ai fini della rilevazione di un fondo, non è necessario conoscere l'identità dei soggetti verso i quali l'obbligazione è dovuta. L'obbligazione può sussistere anche nei confronti della collettività in generale.	
Obbligazione attuale	

7 L'amministrazione utilizza tutte le evidenze disponibili per valutare se un evento passato abbia dato luogo a una obbligazione attuale. Le evidenze considerate includono tutte le informazioni aggiuntive derivanti da fatti accaduti dopo la data di chiusura del bilancio dell'esercizio precedente.	
8 Sulla base delle evidenze disponibili, l'amministrazione: a) rileva un fondo nei casi in cui è probabile che esista un'obbligazione attuale alla data di chiusura del bilancio; b) fornisce informativa in nota integrativa di una passività potenziale nei casi in cui è possibile che esista un'obbligazione attuale alla data di chiusura del bilancio, a meno che la probabilità che si verifichi un trasferimento di risorse sia remota.	
Evento passato vincolante	
9 Un evento passato è vincolante se l'amministrazione non ha alcuna alternativa realistica all'adempimento dell'obbligazione conseguente all'evento. Sussiste tale caso soltanto se l'adempimento dell'obbligazione è previsto da un contratto o altro rapporto giuridicamente vincolante, dalla legge o da altro atto avente forza di legge, da altre disposizioni giuridicamente vincolanti, o da situazioni fattuali nelle quali l'amministrazione non dispone di realistiche possibilità di evitare un futuro trasferimento di risorse.	Si conferma quanto già richiesto in precedenza per le "obbligazioni giuridicamente vincolanti" e per le "situazioni fattuali";
Probabile trasferimento di risorse	
10 Un fondo è rilevato quando sussiste una obbligazione attuale per cui sia probabile il trasferimento di risorse. Nel caso in cui un trasferimento di risorse è possibile, si forniscono solo informazioni in nota integrativa sulla passività potenziale. Nel caso in cui un trasferimento di risorse è remoto non è prevista alcuna	Idem come sopra "obbligazione attuale";

informazione in nota integrativa.	
Stima di un'obbligazione	
11 Un'amministrazione effettua la stima dell'obbligazione nel rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione di bilancio da utilizzare per la rilevazione di un fondo.	
12 Nei casi estremamente rari in cui non può essere effettuata una stima che rispetti i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio, si è in presenza di una passività che non può essere rilevata. Tale passività è trattata come una passività potenziale secondo le disposizioni del paragrafo 51.	
Passività potenziali	
13 Le passività potenziali non sono iscritte nello stato patrimoniale.	Si rinvia all'osservazione di cui al paragrafo n. 5 (Chiarire se possono essere effettuati gli accantonamenti al fondo per manutenzioni cicliche.)
14 Si dà informativa di una passività potenziale come richiesto nella sezione "Informazione integrativa" al paragrafo 51.	
15 Quando un'amministrazione è responsabile congiuntamente e in solido per un'obbligazione, la parte dell'obbligazione che si ritiene debba essere adempiuta da terzi **è trattata come una passività potenziale**. L'amministrazione rileva un fondo per quella parte di obbligazione per la quale un trasferimento di risorse è probabile, a eccezione di quelle rare circostanze in cui non possa essere effettuata alcuna stima che rispetti i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio.	
16 Le passività potenziali sono valutate con periodicità almeno annuale per stabilire se un trasferimento di risorse è divenuto probabile, nel qual caso si rileva un fondo nel bilancio dell'esercizio in cui si verifica tale cambiamento.	Come per situazioni analoghe trattate negli ITAS già approvati, si propone di sostituire "con periodicità almeno annuale" con "in sede di predisposizione del bilancio di esercizio". Per gli enti risulterebbe più chiaro.

Attività potenziali	
17 Le attività potenziali non sono iscritte nello stato patrimoniale.	
18 Le attività potenziali solitamente originano da eventi non pianificati o non previsti: a) che non sono interamente sotto il controllo dell'amministrazione, e b) in dipendenza dei quali vi è la possibilità di un trasferimento di risorse a favore dell'amministrazione.	
19 Quando un provento o ricavo soddisfa i requisiti di rilevazione definiti in ITAS 9 – *Ricavi, proventi e lavori in corso su ordinazione*, l'attività connessa non è un'attività potenziale e la sua rilevazione è appropriata.	
20 Si dà informativa di un'attività potenziale, come richiesto nella sezione "Informazione integrativa", al paragrafo 54, quando è probabile che vi sarà un trasferimento di risorse a favore dell'amministrazione.	
21 Le attività potenziali sono valutate con periodicità almeno annuale. Se il trasferimento di risorse a favore dell'amministrazione diventa ragionevolmente certo e il valore dell'attività può essere valutato rispettando i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio, l'attività e il relativo provento o ricavo sono rilevati nel bilancio dell'esercizio in cui ciò si verifica. Se un trasferimento di risorse a favore dell'amministrazione è diventato probabile, l'amministrazione dà informativa circa l'attività potenziale in nota integrativa (vedi sezione "Informazione integrativa", paragrafo 54).	Come per situazioni analoghe trattate negli ITAS già approvati, si propone di sostituire "con periodicità almeno annuale" con "in sede di predisposizione del bilancio di esercizio". Per gli enti risulterebbe più chiaro.
Valutazione	
Migliore stima	
22 L'importo del fondo riflette la migliore stima della spesa necessaria per estinguere l'obbligazione attuale alla data di chiusura del bilancio.	

23 La migliore stima della spesa necessaria per estinguere l'obbligazione attuale è l'importo che l'amministrazione dovrebbe ragionevolmente pagare per estinguere l'obbligazione o per trasferirla a terzi alla data di chiusura del bilancio.	
24 La stima del fondo è basata sul giudizio dei competenti organi dell'amministrazione, integrato dall'esperienza maturata in transazioni analoghe e, in alcuni casi, da relazioni di esperti indipendenti. L'evidenza considerata include ogni elemento aggiuntivo fornito dagli eventi verificatisi dopo la data di chiusura del bilancio.	
Rischi e incertezze	
25 I rischi e le incertezze che inevitabilmente caratterizzano molti fatti e circostanze devono essere tenuti in considerazione nella determinazione della migliore stima di un fondo.	
26 Una modifica del rischio può determinare l'aumento dell'ammontare di un fondo. Tuttavia, l'incertezza non giustifica l'intenzionale sovrastima dei fondi.	
Valore attuale	
27 Laddove l'effetto del valore temporale della moneta sia rilevante, l'ammontare del fondo è rappresentato dal valore attuale del trasferimento di risorse che ci si aspetta sia necessario per estinguere l'obbligazione.	
28 Il tasso da utilizzare per l'attualizzazione riflette le valutazioni correnti di mercato del valore temporale della moneta nonché i rischi specifici associati alla passività. Nella determinazione del tasso non si tiene conto dei rischi già considerati in rettifica delle stime dei futuri flussi monetari.	La definizione di tasso da utilizzare appare di particolare complessità nella formulazione e applicazione soprattutto relativamente ai "rischi specifici associati alla passività". Si propone di consentire agli enti di fare riferimento al tasso legale. Risulterebbe di più semplice determinazione

Eventi futuri	
29 Gli eventi futuri che possono incidere sull'ammontare necessario per estinguere un'obbligazione devono essere riflessi nell'ammontare del fondo solo in presenza di una sufficiente evidenza oggettiva che tali eventi si verificheranno.	
Dismissioni attese di attività	
30 Gli utili derivanti dalla dismissione attesa di attività non sono considerati nella valutazione dell'ammontare del fondo, anche se la dismissione attesa è strettamente collegata all'evento che dà luogo al fondo. L'amministrazione rileva gli utili derivanti dalle dismissioni di attività secondo quanto specificato dallo standard che disciplina tali attività.	
Indennizzi	
31 Laddove si preveda che alcune o tutte le spese richieste per estinguere un'obbligazione vengano rimborsate da una terza parte, l'amministrazione rileva l'indennizzo solo quando la sua erogazione è ragionevolmente certa. Nella stima del fondo, l'amministrazione deve considerare tutte le evidenze disponibili, incluso l'indennizzo che sarà riconosciuto se l'amministrazione adempie all'obbligazione. L'amministrazione fornisce informazioni in nota integrativa sull'attività potenziale relativa all'indennizzo e ne evidenzia il collegamento con l'ammontare del fondo.	
32 Se l'obbligazione dell'amministrazione deve essere adempiuta da terzi e il mancato adempimento non comporta una responsabilità a carico dell'amministrazione, quest'ultima non rileva alcun fondo.	

Rettifiche di fondi	
33 I fondi devono essere riesaminati alla data di chiusura del bilancio di ciascun esercizio e rettificati per riflettere la migliore stima corrente. Se non è più probabile che sarà necessario un trasferimento di risorse per adempiere all'obbligazione, il fondo deve essere stornato.	Si ritiene necessario precisare che lo storno del fondo è effettuato attraverso una sopravvenienza attiva.
34 Se l'importo del fondo è attualizzato, il relativo ammontare iscritto in bilancio aumenta in ciascun esercizio per riflettere il decorso del tempo. Tale incremento è rilevato come un onere finanziario nel conto economico.	
Utilizzo di fondi	
35 Il fondo deve essere utilizzato solo in relazione all'evento per il quale era stato inizialmente rilevato.	E' necessario chiarire come avviene contabilmente l'utilizzo del fondo al verificarsi della fattispecie concreta (come nettizzazione del costo o come ricavo?).
Risultati negativi della gestione operativa	
36 Non devono essere rilevati fondi a fronte di futuri risultati negativi della gestione operativa.	
37 I futuri risultati negativi della gestione operativa non soddisfano la definizione di passività e le generali condizioni di rilevazione previste per i fondi al paragrafo 6.	
Contratti onerosi	

38 Questo standard definisce il contratto oneroso come un contratto per lo scambio di beni o servizi in cui i costi inevitabili che l'amministrazione deve sostenere per soddisfare le obbligazioni contrattualmente assunte sono superiori ai trasferimenti di risorse che l'amministrazione si attende di ricevere come effetto del contratto.	Si conferma quanto detto in precedenza sul "contratto oneroso"
Molti contratti comprovanti transazioni di scambio possono essere annullati senza pagare un corrispettivo all'altra parte per cui, in tal caso, non sussiste un'obbligazione. I contratti che non sono onerosi non rientrano nell'ambito di applicazione del presente standard. Altri contratti stabiliscono sia diritti sia doveri per le parti coinvolte nel contratto. Laddove le circostanze implichino che tali contratti siano onerosi, essi rientrano nell'ambito di applicazione del presente standard e sussiste un'obbligazione che va rilevata.	
39 Se l'amministrazione ha un contratto oneroso, l'obbligazione attuale derivante dai costi inevitabili originati dal contratto comporta la rilevazione di un fondo. Il fondo è rilevato con riferimento all'obbligazione attuale al netto dei trasferimenti di risorse che l'amministrazione si attende di ricevere come effetto del contratto. I costi inevitabili originati dal contratto riflettono il costo netto minimo di risoluzione del contratto, cioè il minore tra il costo necessario all'adempimento dello stesso e qualsiasi corrispettivo o penale risultante dal mancato adempimento dello stesso.	
40 Il costo di adempimento di un contratto comprende i costi direttamente imputabili al contratto stesso, ossia: a) i costi direttamente imputabili al contratto stesso, ossia costi incrementali di adempimento del contratto, quali lavoro diretto e materie prime; b) l'imputazione di altri costi per la quota ragionevolmente imputabile all'adempimento del contratto, quali l'ammortamento di immobilizzazioni utilizzate per l'adempimento del contratto.	

41 Prima di rilevare un fondo per un contratto oneroso, l'amministrazione rileva qualsiasi perdita per riduzione durevole di valore delle attività utilizzate per l'adempimento del contratto.	
Ristrutturazioni	
42 Rientrano nella definizione di ristrutturazione: a) la cessazione o la dismissione di un'attività svolta o di un servizio erogato; b) la chiusura o la cessazione delle attività dell'amministrazione in una specifica ubicazione o area geografica; c) significative riorganizzazioni che hanno un effetto rilevante sulla natura e sugli indirizzi strategici delle attività dell'amministrazione.	Si conferma la necessità di dotarsi di una definizione di "ristrutturazione";
43 Un fondo per i costi di ristrutturazione è rilevato solo se sono soddisfatte le condizioni generali per la rilevazione dei fondi disciplinate nel paragrafo 6.	
44 Un fondo per ristrutturazioni è rilevato anche in situazioni fattuali nelle quali l'amministrazione non può realisticamente evitare un futuro trasferimento di risorse, pur in assenza del perfezionamento di un rapporto giuridico obbligatorio nei confronti di una parte terza. A tal fine, l'amministrazione deve avere predisposto un dettagliato piano formale per la ristrutturazione che sia stato reso pubblico e che identifichi almeno: a) l'attività/unità operativa o parte dell'attività/unità operativa interessata; b) le principali sedi interessate; c) la categoria e il numero approssimativo di dipendenti che usufruiranno di indennità per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro; d) le spese che verranno sostenute; e e) i tempi di implementazione del piano di ristrutturazione.	

45 Se l'amministrazione intraprende l'attuazione di un piano di ristrutturazione dopo la data di riferimento del bilancio d'esercizio, tale informazione deve essere presentata secondo quanto previsto dall'ITAS 2 - *Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori* e *fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*, se la ristrutturazione è rilevante e la mancata divulgazione potrebbe influenzare la formulazione	
del giudizio sui risultati conseguiti con l'uso delle risorse pubbliche e l'assunzione di decisioni da parte degli utilizzatori del bilancio d'esercizio.	
Fondi per ristrutturazioni	
46 Il fondo per ristrutturazioni include unicamente i costi: a) necessariamente derivanti dalla ristrutturazione; e b) non associati con le attività che l'amministrazione continua a svolgere.	
47 I futuri risultati negativi della gestione operativa identificabili sino alla data della ristrutturazione non sono inclusi nel fondo, tranne nel caso in cui siano correlati a un contratto oneroso.	
48 Come richiesto dal paragrafo 30, gli utili derivanti da una dismissione attesa di attività non sono considerati nella valutazione di un fondo per ristrutturazione, anche se la vendita delle attività è prevista come parte della ristrutturazione.	
Informazione integrativa	

49 L'amministrazione classifica i fondi in base alla loro tipologia. Per ciascuna tipologia di fondo, l'amministrazione indica: a) il valore all'inizio e alla fine dell'esercizio; b) gli incrementi rilevati nell'esercizio, sia tramite la costituzione di nuovi fondi sia tramite ulteriori accantonamenti ai fondi esistenti; c) gli importi utilizzati durante l'esercizio; d) gli importi inutilizzati e stornati durante l'esercizio; e) l'incremento durante l'esercizio degli importi attualizzati per effetto del trascorrere del tempo e di eventuali cambiamenti nel tasso di attualizzazione. L'informativa comparativa non è obbligatoria.	Definire il significato di "informazione comparativa".
50 Inoltre, per ogni tipologia di fondo, l'amministrazione fornisce:	
a) una breve descrizione della natura dell'obbligazione e della data prevista per il conseguente trasferimento di risorse; b) un'indicazione delle incertezze relative all'ammontare o alla data del suddetto trasferimento di risorse. Laddove necessario per fornire un'informativa adeguata, l'amministrazione evidenzia le principali ipotesi sottostanti in merito a eventi futuri; c) un'indicazione dei pareri ricevuti da esperti, quando l'amministrazione vi abbia fatto ricorso;	
51 L'amministrazione fornisce le seguenti informazioni in merito alle passività potenziali: a) una stima del loro ammontare, determinato secondo le disposizioni dei paragrafi da 22 a 30; b) un'indicazione delle incertezze relative all'ammontare o alla data del trasferimento di risorse derivante dalla passività potenziale; e c) la eventualità di ricevere un indennizzo. L'informativa non è richiesta se il trasferimento di risorse per l'adempimento dell'obbligazione è considerato remoto.	

52 Nel determinare quali fondi o passività potenziali possano essere aggregati in una medesima tipologia, è necessario considerare se la natura dei singoli elementi sia sufficientemente simile da consentire di raggrupparli in osservanza delle disposizioni dei paragrafi 50 lettere a) e b) e 51 lettere a) e b).	
53 Se un fondo e una passività potenziale derivano dallo stesso insieme di circostanze, l'amministrazione ne dà evidenza secondo quanto previsto nei paragrafi da 49 a 51 in maniera tale da mostrare il collegamento tra il fondo e la passività potenziale.	
54 In presenza di attività potenziali, laddove si ritenga probabile il trasferimento di risorse a favore dell'amministrazione, quest'ultima presenta una breve descrizione della natura delle attività potenziali alla data di chiusura del bilancio, e, se fattibile, una stima del loro	

ammontare, determinato utilizzando i criteri previsti per i fondi nei paragrafi da 22 a 30.	
55 Laddove il trasferimento di risorse a favore dell'amministrazione non sia ritenuto probabile, non è necessario fornire informazioni sulle relative attività potenziali in nota integrativa. Nel caso tali informazioni vengano comunque inserite in nota integrativa, inoltre, è importante non fornire indicazioni fuorvianti sulla probabilità del relativo provento o ricavo.	
56 Laddove non sia praticabile fornire alcune delle informazioni richieste nei paragrafi 51 e 54, tale circostanza deve essere esplicitamente menzionata e motivata in nota integrativa.	
57 In casi estremamente rari, l'indicazione di alcune o di tutte le informazioni richieste dai paragrafi da 49 a 55 potrebbe pregiudicare seriamente la posizione dell'amministrazione in una controversia con terzi sull'oggetto del fondo, della passività potenziale o dell'attività potenziale. In tali circostanze, l'amministrazione non ha l'obbligo di fornire l'informazione, ma deve indicare la natura generale della controversia, il fatto che l'informazione non è stata fornita e i motivi per cui non è stata fornita.	

PARERE COMMISSIONE ARCONET

OGGETTO: *Proposta di Standard ITAS 15 Benefici per i dipendenti - Parere* ai sensi dell'art. 9, comma 16, del decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 dicembre 2021, n. 233.

La Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali prevista dall'art. 3-bis del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, comunica le proprie osservazioni nello schema di seguito riportato.
Tali osservazioni sono state condivise all'unanimità nel corso della riunione del 22 novembre 2023, con l'astensione dei rappresentanti della Corte dei conti, dell'ISTAT e del dr. Davide Di Russo.

Con riguardo al processo di attuazione della riforma si segnala il parere contrario di ANCI e UPI e l'astensione, delle Regioni e province autonome, per le motivazioni indicate nelle "Osservazioni di carattere generale".

Osservazioni di carattere generale

La Commissione Arconet segnala le proprie preoccupazioni sul processo di attuazione della Riforma Accrual che ad oggi:

- non consente di avviare la sperimentazione/progetto pilota, in quanto la definizione degli ITAS non è ancora completa;

- non prevede l'avvio della formazione con modalità condivise con i rappresentanti degli enti territoriali;

- non permette l'adeguamento dei sistemi informativi degli enti nei tempi necessari per l'avvio a regime della riforma.

In occasione del primo parere reso ai sensi dell'art. 9, comma 16, del decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152, riguardante il quadro concettuale, la Commissione aveva segnalato di non essere pregiudizialmente contraria alla Riforma Accrual, la cui attuazione richiede un impegno rilevante del legislatore nazionale ai fini dell'adeguamento dell'ordinamento contabile pubblico nel rispetto della Costituzione e del dispiegamento di risorse finanziarie nei confronti di tutte le Pubbliche Amministrazioni, compresi gli enti territoriali, con l'obiettivo di garantire:

- *la sperimentazione della riforma;*
- *la formazione degli operatori;*
- *una semplificazione del sistema contabile complessivo.*

In assenza di indicazioni sui tempi e le modalità di attuazione della Riforma Accrual la Commissione Arconet proseguirà l'esame degli ITAS e continuerà a dare il proprio contributo alla definizione degli standard nello spirito di leale collaborazione, ritenendo necessario rappresentare le competenze e le sensibilità degli enti territoriali.

Al fine di superare tale criticità, si propone con urgenza un nuovo incontro con il Comitato direttivo della Struttura di governance della Riforma.

ITAS 15 – *Benefici per i dipendenti* (Proposta di Statuizione)	*Osservazioni/modifiche/integrazioni*
Premessa	
1 Il presente standard disciplina il trattamento contabile relativo ai benefici per i dipendenti dell'amministrazione che redige il bilancio di esercizio, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.	
Definizioni	
2 I termini seguenti vengono usati nel presente standard con i significati indicati. I benefici per i dipendenti sono tutti i tipi di remunerazione erogata da un'amministrazione per l'attività lavorativa dei propri dipendenti o in virtù della cessazione del rapporto di lavoro. I benefici a breve termine per i dipendenti sono benefici per i dipendenti relativi all'esercizio nel quale è stata prestata l'attività lavorativa e che si prevede siano liquidati interamente entro dodici mesi dal termine dell'esercizio stesso. I benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro sono benefici per i dipendenti dovuti dall'amministrazione dopo la conclusione del rapporto di lavoro, a prescindere dalle modalità di cessazione. I benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro sono benefici addizionali erogati ai dipendenti in cambio della cessazione anticipata del rapporto di lavoro. Gli altri benefici a lungo termine per i dipendenti sono tutti i benefici per i dipendenti non altrimenti classificabili, per i quali si prevede che i correlati debiti dell'amministrazione non vengano estinti interamente	Per i benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro per tutte le fattispecie indicate anche nei due periodi successivi, si rende necessario un chiarimento con esemplificazioni o riferimenti normativi riferiti all'applicabilità al settore pubblico;

entro i dodici mesi dal termine dell'esercizio nel quale i dipendenti prestano l'attività lavorativa relativa. I piani per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro sono accordi in virtù dei quali l'amministrazione che redige il bilancio fornisce, a uno o più dei propri dipendenti, benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. I piani a contribuzione definita sono piani per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro in base ai quali l'amministrazione versa dei contributi definiti a un organismo distinto (altro ente o fondo specificamente costituito) e non avrà un'obbligazione a pagare ulteriori contributi anche se l'ente o il fondo non disponesse di attività sufficienti a pagare tutti i benefici per i dipendenti relativi all'attività lavorativa svolta nell'esercizio corrente e in quelli precedenti. I piani relativi a più datori di lavoro sono piani a contribuzione definita, diversi dai piani statali, che: a) mettono insieme più attività patrimoniali conferite da diversi organismi non soggetti a controllo comune; e b) utilizzano tali attività per erogare benefici ai dipendenti di diversi organismi, determinando i livelli di contributi e benefici indipendentemente dall'organismo che impiega i dipendenti. I piani statali sono piani che operano come i piani relativi a più datori di lavoro, ma relativamente a tutte le amministrazioni e alle categorie di lavoratori stabilite dalla legislazione.	Anche per i piani per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro sarebbe necessario analogo chiarimento; La difficoltà di comprensione dei piani relativi a più datori di lavoro richiede una formulazione con esempi e maggiormente chiara, ad esempio relativamente agli "organismi non soggetti a controllo comune"; Anche in questo caso sarebbero necessari esempi applicativi; la formulazione appare poco chiara;
Ambito di applicazione	
3 L'amministrazione datore di lavoro deve applicare il presente standard nella contabilizzazione dei benefici erogati ai propri dipendenti in cambio di attività lavorativa.	

4 Il presente standard non tratta: a) la rendicontazione dei benefici pensionistici maturati; b) i benefici per prestazioni sociali fornite ai dipendenti o ex dipendenti dell'amministrazione, ma che non rappresentano un corrispettivo per le prestazioni lavorative svolte; c) gli eventuali benefici addizionali previsti da piani statali per i dipendenti ed ex dipendenti relativamente alle attività lavorative svolte, a vario titolo, presso altri organismi diversi dall'amministrazione che redige il bilancio; d) i piani statali e benefici ai dipendenti del settore privato o ai lavoratori autonomi; e) i vitalizi o le indennità riconosciute ai componenti di organi costituzionali ed elettivi in quanto soggetti non dipendenti per i quali i benefici non sono correlati all'attività lavorativa; f) i compensi agli amministratori, revisori e soggetti non dipendenti, i cui costi sono considerati come prestazione di servizi.	Anche i casi non trattati dallo standard necessitano di esemplificazioni e maggiore comprensibilità per gli operatori;
5 I benefici per i dipendenti ai quali si applica il presente standard includono quelli forniti: a) nell'ambito di piani o altri accordi contrattuali che intercorrono tra l'amministrazione e i singoli dipendenti, gruppi di dipendenti o loro rappresentanti; b) ai sensi di norme, o di accordi contrattuali, in base ai quali l'amministrazione deve contribuire a piani statali, settoriali o comunque relativi a più datori di lavoro, o dove l'amministrazione è tenuta a contribuire al programma integrativo di sicurezza sociale; o c) a seguito di altre obbligazioni pecuniarie verso i dipendenti per le quali l'amministrazione non ha alternative realistiche al pagamento.	Piani e accordi contrattuali necessitano di definizioni e esemplificazioni, e ciò anche in riferimento alle lettere b) e c);

6 I benefici per i dipendenti comprendono: a) benefici a breve termine, come quelli riportati di seguito: i) salari, stipendi e contributi per oneri sociali; ii) periodi retribuiti di assenza per ferie, permessi vari e assenze per malattie; iii) piani di incentivazione e indennità per particolari mansioni o situazioni soggettive del dipendente; iv) benefici non monetari per i dipendenti in servizio; b) benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, quali: i) benefici pensionistici e integrativi; e ii) altri benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, tra cui il trattamento di fine rapporto o similari istituti; c) benefici per la cessazione del rapporto di lavoro quale risultato: i) della decisione dell'amministrazione di concludere il rapporto di lavoro prima della normale data di pensionamento; o ii) della decisione di un dipendente di accettare un'offerta di benefici in cambio della cessazione del rapporto di lavoro; d) altri benefici a lungo termine quali: i) gli accantonamenti per rinnovi contrattuali in corso di trattativa o nelle more della stessa; ii) altri benefici a lungo termine definiti in norme o contratti di lavoro nazionali e decentrati.	
7 I benefici per i dipendenti comprendono quelli spettanti ai dipendenti stessi, o alle persone a loro carico, e possono essere corrisposti per mezzo	

di pagamenti oppure erogati in natura, ossia con la fornitura di beni o servizi effettuati direttamente a loro, al coniuge, ai figli, ad altre persone a loro carico o a terzi aventi titolo. I costi che l'amministrazione sostiene per l'erogazione di benefici non monetari sono rilevati per natura e nel rispetto dell'ITAS applicabile alla specifica fattispecie.	Per i benefici in natura è necessario acquisire chiarimenti in ordine all'applicazione agli enti pubblici, con esemplificazioni;
8 Un dipendente presta la propria attività lavorativa alle dipendenze di un'amministrazione a tempo pieno o parziale, a tempo indeterminato o a tempo determinato.	
Rilevazione iniziale	
9 Il presente standard prevede che l'amministrazione rilevi: a) un costo d'esercizio quando l'amministrazione ha usufruito dell'attività lavorativa prestata da un dipendente riconoscendogli in cambio specifici benefici, a meno che un altro ITAS richieda o consenta la capitalizzazione del costo stesso nel valore di un'attività patrimoniale; b) una correlata passività quando un dipendente ha prestato attività lavorativa in cambio di benefici da erogare in futuro, dopo aver dedotto qualsiasi importo già corrisposto. Se l'importo già corrisposto è maggiore del valore nominale dei benefici, l'amministrazione deve rilevare la differenza come un credito, nella misura in cui il pagamento anticipato determina una riduzione dei pagamenti futuri.	
Benefici a breve termine per i dipendenti	
10 La tipologia dei benefici a breve termine per i dipendenti è riportata nel paragrafo 6, lett. a). Negli oneri sociali rientrano tutti i contributi assistenziali, previdenziali, assicurativi ed integrativi versati anche ad altri	

soggetti, ma a favore o per conto del dipendente.	
11 L'amministrazione non deve riclassificare un beneficio a breve termine per i dipendenti se le aspettative in merito ai tempi di estinzione cambiano solo temporaneamente. Tuttavia, se cambiano stabilmente le caratteristiche del beneficio o le aspettative in merito ai tempi di estinzione, allora l'amministrazione deve valutare se il beneficio soddisfa ancora la definizione di beneficio a breve termine per i dipendenti.	Il paragrafo 11 necessita di esemplificazioni e chiarimenti sull'applicazione concreta.
Periodi retribuiti di assenza	
12 Un'amministrazione rileva il costo dei benefici a breve termine per i dipendenti inerenti alle assenze retribuite nel momento in cui queste si verificano e all'atto della corresponsione dello stipendio.	
13 Grava sull'amministrazione la retribuzione delle assenze dei dipendenti nei casi previsti dalla legge, dai contratti o da altri atti giuridicamente vincolanti per l'Amministrazione.	
14 L'amministrazione rileva un costo addizionale e un corrispondente debito a fronte di ferie, permessi e altri istituti contrattuali o legali maturati dai dipendenti, ma non goduti alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento. Il debito maturato alla data di chiusura dell'esercizio è stimato sulla base dei seguenti elementi: a) il numero dei giorni o delle ore di ferie, permessi e altri istituti contrattuali o legali maturati a tale data, e b) il relativo costo unitario, composta dalla retribuzione lorda e dai contributi sociali a carico dell'amministrazione.	

15 Il debito verso i dipendenti per ferie, permessi e altri istituti contrattuali o legali maturati, ma non goduti si estingue a seguito: a) del godimento da parte del dipendente del diritto maturato; b) della decorrenza dei termini entro i quali il diritto del dipendente deve essere esercitato, purché tale decorrenza comporti effettivamente, alla luce della normativa e dei contratti vigenti, l'estinzione dell'obbligazione; in tale evenienza si determina una componente economica positiva d'esercizio; oppure c) della monetizzazione dell'obbligazione e il suo successivo pagamento, solo nei casi espressamente previsti da norme di legge o contrattuali.	
Piani di incentivazione e indennità per particolari mansioni o situazioni soggettive del dipendente	
16 In conformità all'ITAS 13 - *Fondi, passività potenziali e attività potenziali*, l'amministrazione deve rilevare il costo previsto relativo ai pagamenti per incentivi, per indennità per particolari mansioni o situazioni soggettive del dipendente, come previsto nel par. 9, nel caso in cui: a) ha un'obbligazione attuale a eseguire tali pagamenti come conseguenza di eventi passati; e b) può essere effettuata una stima dell'obbligazione che rispetti i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio. Esiste un'obbligazione attuale allorquando l'amministrazione non ha alternative reali all'effettuazione dei pagamenti.	
17 L'amministrazione accantona in un fondo gli importi derivanti da obbligazioni nei confronti dei dipendenti per piani di incentivazione o	

per altre indennità non corrisposte alla data di chiusura del bilancio di esercizio. In particolare, anche in conformità all'ITAS 13 - *Fondi, passività potenziali e attività potenziali*, il fondo si costituisce quando: a) il piano di incentivazione o le condizioni formali dell'indennità contengono una formula o una procedura per determinare l'ammontare del beneficio; b) l'ammontare da pagare è determinato prima che il bilancio sia pubblicato; oppure, quando l'esperienza passata fornisce una stima dell'ammontare dell'obbligazione che rispetti i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio. L'importo di competenza dell'anno di riferimento del bilancio di esercizio è iscritto fra i costi del personale.	
18 Se non si prevede che i pagamenti per incentivi o per altre indennità siano regolati interamente entro i dodici mesi successivi al termine dell'esercizio nel quale i dipendenti hanno svolto la relativa attività lavorativa, allora essi rappresentano altri benefici a lungo termine per i dipendenti.	
Benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro	
19 La tipologia di benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro è riportata nel paragrafo 6, lett. b). L'amministrazione applica il presente standard a tutti questi benefici, indipendentemente dal fatto che essi implichino la esistenza di un organismo che riceva i contributi ed eroghi i benefici.	
20 I piani per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, tipicamente benefici pensionistici ed integrativi, sono a contribuzione	Dopo integrativi si propone di inserire "e assistenziali"

definita. In questi piani l'obbligazione dell'amministrazione che redige il bilancio è limitata all'ammontare dei contributi da versare nei termini e nelle condizioni definiti nell'accordo, normativo o contrattuale, sottostante.	
21 Nella contabilizzazione di piani a contribuzione definita, per ogni esercizio, l'obbligazione dell'amministrazione che redige il bilancio è determinata sulla base dei contributi dovuti per quell'esercizio. ~~Di conseguenza, per valutare l'obbligazione e il costo non sono necessarie ipotesi attuariali e non vi è possibilità di utili o perdite attuariali. Inoltre, le obbligazioni sono determinate su base non attualizzata.~~	Il punto 21 necessita di chiarimenti e di esemplificazioni. Considerando che gli accantonamenti, come indicato al punto 20, sono per benefici pensionistici ed integrativi (in alcuni casi anche assistenziali), il principio si applica anche a enti che riconoscono benefici in funzione dei versamenti fatti e di quelli che verranno. Pertanto, l'accantonamento (e adeguamenti successivi) al fondo è in funzione, oltreché delle quote riscosse dagli iscritti e di cui una parte dovrà essere versata al fondo, anche del numero di iscritti che varia in relazione alle nuove iscrizioni, ai pensionamenti e alle cancellazioni anticipate. Pertanto, non possono essere escluse modalità di calcoli attuariali per il calcolo degli accantonamenti/adeguamenti al fondo.
Piani relativi a più datori di lavoro	
22 I piani relativi a più datori di lavoro sono piani a contribuzione definita ed hanno natura integrativa rispetto ai piani statali.	Come già espresso in precedenza i piani relativi a più datori di lavoro necessitano di chiarimenti ed esemplificazioni;
Piani Statali	
23 L'amministrazione contabilizza un piano statale con le modalità previste per i piani a contribuzione definita.	

24 I piani statali sono previsti dalla legislazione per tutte le amministrazioni (o tutti gli organismi di una particolare categoria o settore specifico) e sono gestiti da enti pubblici o da altri organismi creati appositamente, non sottoposti al controllo o all'influenza dell'amministrazione che redige il bilancio. Non sono statali i piani predisposti dall'amministrazione che erogano sia benefici obbligatori, in sostituzione di benefici che, altrimenti, sarebbero forniti da un piano statale, sia ulteriori benefici volontari.	Il punto 24 necessita di una definizione chiara di "piani statali" e enti pubblici o altri organismi non sottoposti al controllo o all'influenza dell'amministrazione che redige il bilancio;
Trattamento di fine rapporto e istituti similari	
25 Il trattamento di fine rapporto e i trattamenti similari, rappresentano benefici cui il lavoratore ha diritto in ogni caso di cessazione del rapporto di lavoro ai sensi dell'articolo 2120 del Codice civile o dei contratti nazionali e integrativi applicabili e in vigore alla data di chiusura del bilancio.	

26 Con riferimento ai benefici per il trattamento di fine rapporto, o trattamenti similari, le amministrazioni sono soggette alle seguenti due discipline contabili, da applicare in ragione di quanto previsto dallo specifico contratto di lavoro con il dipendente: a) rilevazione di un costo d'esercizio, per il versamento della quota maturata nell'anno a favore del dipendente ad uno specifico ente, sul quale grava la corresponsione del beneficio successivo alla conclusione del rapporto di lavoro; b) rilevazione di una passività di importo pari ai benefici maturati dal dipendente alla data di chiusura del bilancio, al netto degli acconti erogati; l'importo di competenza dell'anno di riferimento del bilancio di esercizio è iscritto fra i costi del personale. Nel caso di cui alla lettera a), le quote versate, di anno in anno, allo specifico ente rappresentano l'unico contributo che l'amministrazione è tenuta ad assolvere, ed è escluso ogni possibile onere o garanzia di rendimento o rivalutazione delle quote stesse. Nel caso di cui alla lettera b), la passività relativa al trattamento di fine rapporto, o trattamento similare, è congrua quando è pari a quanto si dovrebbe corrispondere al dipendente nell'ipotesi in cui il rapporto di lavoro cessasse alla data di chiusura del bilancio. In tal caso la passività si estingue successivamente alla cessazione del rapporto di lavoro, mediante il pagamento al dipendente di quanto maturato.	

27 Quando l'amministrazione finanzia il trattamento di fine rapporto, o istituto similare, maturato a suo carico versando premi assicurativi, l'importo corrisposto alla compagnia assicuratrice rappresenta un credito da esporre tra le immobilizzazioni finanziarie dello stato patrimoniale. Il maggior importo rimborsabile dalla compagnia all'amministrazione rispetto all'indennità maturata dai dipendenti, derivante dalla rivalutazione dei premi versati, costituisce componente economico positivo d'esercizio per l'amministrazione contraente, con conseguente incremento del credito esposto nelle immobilizzazioni finanziarie.	
Benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro	
28 La tipologia dei benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro è riportata nel paragrafo 6, lett. c). Nei benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro, distintamente dagli altri benefici, l'evento che fa sorgere l'obbligazione è la cessazione del rapporto di lavoro piuttosto che l'esistenza di tale rapporto.	
29 In quanto benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, le somme dovute ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro non comprendono: a) i benefici per i dipendenti conseguenti alla cessazione del rapporto di lavoro su richiesta del dipendente, senza offerta di benefici addizionali da parte dell'amministrazione; oppure b) i benefici conseguenti a requisiti obbligatori di pensionamento. La differenza tra il beneficio erogato a seguito della cessazione volontaria del rapporto di lavoro e un beneficio maggiore erogato in caso di iniziativa dell'amministrazione è un beneficio dovuto ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro.	

30 L'amministrazione rileva la passività e il costo relativo ai benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro nella prima fra le seguenti date: a) il momento in cui l'amministrazione non può più ritirare l'offerta di tali benefici; e b) il momento in cui l'amministrazione rileva i costi di una ristrutturazione organizzativa che implica il pagamento di benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro, secondo quanto previsto nell' all'ITAS 13 - *Fondi, passività potenziali* e *attività potenziali*.	Come già richiesto in sede di esame dell'ITAS 13 occorre un definizione ed esemplificazioni sulla "ristrutturazione organizzativa";
31 Un'amministrazione deve valutare i benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro al momento della rilevazione iniziale e deve valutare e rilevare le variazioni successive, in conformità alla natura del beneficio per i dipendenti.	
Altri benefici a lungo termine per dipendenti	
32 La tipologia degli altri benefici a lungo termine per i dipendenti è riportata nel paragrafo 6, lett. d).	
33 Nella rilevazione e valutazione di un piano di benefici a lungo termine per i dipendenti, un'amministrazione pubblica applica il paragrafo 9. Tra gli altri benefici a lungo termine per i dipendenti rientrano gli accantonamenti a fondi istituiti per i rinnovi contrattuali in corso ovvero nelle more dei rinnovi.	
34 L'amministrazione istituisce un fondo derivante da una obbligazione attuale a favore dei dipendenti ed ex dipendenti per rinnovi contrattuali in corso, nonché nelle more dei rinnovi, in conformità all'ITAS 13 - *Fondi,*	

passività potenziali e *attività potenziali*. L'importo di competenza dell'anno di riferimento del bilancio di esercizio è iscritto fra i costi del personale.	
Informazioni integrative	
35 Alla data del bilancio d'esercizio, l'amministrazione deve fornire le seguenti informazioni in nota integrativa: a) il numero dei propri dipendenti, articolato per aree definite nello specifico contratto di lavoro; b) il numero di dipendenti che, a vario titolo, svolgono l'attività lavorativa, presso altri organismi; c) il numero di dipendenti di altri organismi che, a vario titolo, prestano la loro attività lavorativa presso l'amministrazione che redige il bilancio; d) l'illustrazione e l'entità dei benefici corrisposti ai dipendenti, compresi i benefici non monetari; e) qualunque altra informazione rilevante richiesta da specifiche disposizioni normative. f) elementi informativi in ordine alla capacità finanziaria di sostenere, in condizioni di equilibrio finanziario, le passività cumulate nei confronti dei dipendenti a titolo di trattamento di fine rapporto o istituti similari.	Con riferimento alle fattispecie di cui alle lettere b) e c) si segnala la necessità che il presente standard indichi i principi contabili e le modalità di contabilizzazione delle operazioni riguardanti il personale proprio in comando/prestito presso altri enti e del personale di altri enti in comando/prestito presso l'amministrazione che redige il bilancio. Si propone di aggiungere alla lettera f) in fondo al periodo "e i benefici corrisposti ai dipendenti"
36 Un'amministrazione valuta se tutte le informazioni integrative devono essere disaggregate, o soltanto alcune di esse, per distinguere tra: a) diverse dislocazioni geografiche; b) contesti normativi diversi c) diversi settori di attività.	

PARERE COMMISSIONE ARCONET

OGGETTO: *Proposta di Standard ITAS 17 Ratei e risconti - Parere* ai sensi dell'art. 9, comma 16, del decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 dicembre 2021, n. 233.

La Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali prevista dall'art. 3-bis del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, comunica le proprie osservazioni nello schema di seguito riportato.
Tali osservazioni sono state condivise all'unanimità nel corso della riunione del 22 novembre 2023, con l'astensione dei rappresentanti della Corte dei conti, dell'ISTAT e del dr. Davide Di Russo.
Con riguardo al processo di attuazione della riforma si segnala il parere contrario di ANCI e UPI e l'astensione, delle Regioni e province autonome, per le motivazioni indicate nelle "Osservazioni di carattere generale".

Osservazioni di carattere generale

La Commissione Arconet segnala le proprie preoccupazioni sul processo di attuazione della Riforma Accrual che ad oggi:

- non consente di avviare la sperimentazione/progetto pilota, in quanto la definizione degli ITAS non è ancora completa;

- non prevede l'avvio della formazione con modalità condivise con i rappresentanti degli enti territoriali;

- non permette l'adeguamento dei sistemi informativi degli enti nei tempi necessari per l'avvio a regime della riforma.

In occasione del primo parere reso ai sensi dell'art. 9, comma 16, del decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152, riguardante il quadro concettuale, la Commissione aveva segnalato di non essere pregiudizialmente contraria alla Riforma Accrual, la cui attuazione richiede un impegno rilevante del legislatore nazionale ai fini dell'adeguamento dell'ordinamento contabile pubblico nel rispetto della Costituzione e del dispiegamento di risorse finanziarie nei confronti di tutte le Pubbliche Amministrazioni, compresi gli enti territoriali, con l'obiettivo di garantire:

- *la sperimentazione della riforma;*
- *la formazione degli operatori;*
- *una semplificazione del sistema contabile complessivo.*

In assenza di indicazioni sui tempi e le modalità di attuazione della Riforma Accrual la Commissione Arconet proseguirà l'esame degli ITAS e continuerà a dare il proprio contributo alla definizione degli standard nello spirito di leale collaborazione, ritenendo necessario rappresentare le competenze e le sensibilità degli enti territoriali.
Al fine di superare tale criticità, si propone con urgenza un nuovo incontro con il Comitato direttivo della Struttura di governance della Riforma.

ITAS 17 – *Ratei e risconti* **(Proposta di Statuizione)**	***Osservazioni/modifiche/integrazioni***
Premessa	In via generale si formulano le seguenti osservazioni: A) Nel contesto dello sviluppo del principio sarebbe utile sottolineare il principio di correlazione tra costi e ricavi che in contabilità accrual assume particolare rilevanza; B) Inoltre non è affrontato il tema dei contributi agli investimenti e relativa contabilizzazione del risconto nel tempo secondo il metodo indiretto;
1 Il presente standard disciplina il trattamento contabile dei ratei e dei risconti, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.	
Definizioni	

2 I termini seguenti vengono usati nel presente standard con i significati indicati. I ratei attivi rappresentano quote di proventi e ricavi di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio di esercizio, che avranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi. I ratei passivi rappresentano quote di costi e oneri di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio di esercizio, che avranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi. I risconti attivi rappresentano quote di costi e oneri che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio in chiusura o in precedenti esercizi, ma sono di competenza di uno o più esercizi	

successivi. Essi rappresentano la quota parte dei costi e oneri rinviata ad uno o più esercizi successivi. I risconti passivi rappresentano quote di proventi e ricavi che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio in chiusura o in precedenti esercizi, ma sono di competenza di uno o più esercizi successivi. Essi rappresentano la quota parte dei proventi e ricavi rinviata ad uno o più esercizi successivi.	
Ambito di applicazione	
3 L'amministrazione che redige il bilancio di esercizio applica il presente standard quando la determinazione della competenza economica dei proventi e ricavi o dei costi e oneri conseguenti a prestazioni da rendere o da ricevere, coinvolgendo più esercizi, avviene in ragione del tempo fisico ed economico.	
4 Il presente standard si applica salvo quando un altro standard richieda l'adozione di un diverso trattamento contabile.	
5 Non sono inclusi tra i ratei e risconti i proventi e ricavi e i costi e oneri la cui competenza economica è maturata per intero nell'esercizio cui si riferisce il bilancio di esercizio, oppure maturerà per intero negli esercizi successivi.	Si segnala che per gli enti territoriali la tecnica del risconto applicata ai contributi agli investimenti determina la formazione di importi elevati di risconti nel passivo dello stato patrimoniale. L'elevata incidenza di tale voce rispetto al totale del passivo richiede un'attenta valutazione della scelta di prevedere la tecnica del risconto per i contributi agli investimenti. Si rappresenta inoltre che, nel caso di contributi gli investimenti a fronte di "immobilizzazioni in corso" il risconto è destinato a durare

	per N anni (si ipotizza che l'ITAS riguardante i contributi agli investimenti prevederà che la quota del risconto di competenza dell'esercizio sia annualmente definita in conformità con il piano di ammortamento del cespite cui il contributo si riferisce e rettifica indirettamente l'ammortamento). Peraltro, per le Regioni, se segnalano le rilevanti difficoltà derivanti dalla gestione dei risconti attivi dei contributi erogati a terzi se commisurata all'utilizzo del contributo da parte del beneficiario, in quanto non è possibile gestire le migliaia di beneficiari dei contributi pubblici delle Regioni.
Rilevazione dei ratei e dei risconti	
6 La rilevazione iniziale di un rateo o di un risconto avviene quando, nell'ambito di prestazioni da rendere o da ricevere, ricorrono tutte le seguenti condizioni: a) le prestazioni da rendere o da ricevere iniziano in un esercizio e terminano in uno successivo; b) i proventi e i ricavi o i costi e gli oneri sono rispettivamente conseguiti e sostenuti in via anticipata o posticipata rispetto a prestazioni da rendere o da ricevere comuni a due o più esercizi consecutivi; e c) l'entità dei ratei e dei risconti varia con il trascorrere del tempo fisico o economico.	
Valutazione e rilevazioni successive	

Determinazione della quota di competenza 7 I ratei e i risconti si riferiscono a proventi e ricavi, costi e oneri la cui competenza è anticipata o posticipata rispetto alla manifestazione finanziaria. L'importo dei ratei e dei risconti è determinato mediante la ripartizione del provento e ricavo, o del costo e onere, al fine di attribuire all'esercizio in corso solo la quota parte di competenza.	
Criterio del tempo fisico 8 Qualora le prestazioni abbiano un contenuto economico costante nel tempo, la ripartizione del provento e ricavo o del costo e onere (e dunque l'attribuzione all'esercizio in corso della quota parte di competenza) è effettuata in proporzione al tempo (cd. criterio del tempo fisico).	
9 L'applicazione del criterio del tempo fisico ricorre tipicamente quando l'imputazione di proventi e ricavi e di costi e oneri, conseguenti a prestazioni da rendere o da ricevere, avviene per periodi di tempo ricorrenti e uguali (con rate trimestrali, semestrali, annuali, etc.), uno dei quali è a cavallo di due o più esercizi consecutivi.	

Criterio del tempo economico 10 Qualora le prestazioni da rendere o da ricevere non abbiano un contenuto economico costante nel tempo, la ripartizione del provento e ricavo o del costo e onere (e dunque l'attribuzione all'esercizio in corso della quota parte di competenza) è effettuata in rapporto alle condizioni di svolgimento della gestione (cd. criterio del tempo economico).	
11 L'applicazione del criterio del tempo economico ricorre tipicamente nei casi in cui la quota di provento e ricavo o del costo e onere imputabile all'esercizio non è proporzionale al solo decorrere del tempo, ma riflette anche i contenuti economici dell'operazione effettuata ovvero in base al principio di correlazione tra oneri e proventi e tra costi e ricavi.	
Recuperabilità del valore 12 Alla fine di ciascun esercizio l'amministrazione verifica se le condizioni che hanno determinato la rilevazione iniziale del rateo o del risconto siano ancora rispettate; ove necessario, sono apportate le dovute rettifiche di valore. Si effettua dunque una nuova valutazione per aggiornare il saldo a fine esercizio. Tale valutazione tiene conto non solo del trascorrere del tempo, ma anche dell'eventuale recuperabilità dell'importo iscritto nel bilancio di esercizio.	Si ritiene necessario precisare che la rettifica di valore può determinare la rilevazione di insussistenze.

Risconti attivi 13 Nel caso dei risconti attivi è effettuata la valutazione del futuro beneficio economico o del potenziale di servizio correlato ai costi e oneri differiti ad uno o più esercizi consecutivi. Se tale beneficio economico o potenziale di servizio, in tutto o in parte, è inferiore alla quota riscontata, si procede alle rettifiche di valore svalutandolo nel conto economico.	
Risconti passivi 141 risconti passivi rappresentano proventi e ricavi differiti ad uno o più esercizi successivi e, come tali, non determinano problemi di valutazione in sede di predisposizione del bilancio di esercizio.	
Informazioni integrative	

15 In relazione ai ratei e risconti, l'amministrazione presenta in nota integrativa: a) il dettaglio delle voci presentate nel prospetto di stato patrimoniale relative ai ratei attivi, ratei passivi, risconti attivi e risconti passivi con specifica indicazione se annuali o pluriennali, e b) i criteri applicati per la valutazione delle voci presentate nei prospetti contabili, l'utilizzo del criterio del tempo fisico o economico per la rilevazione dei ratei e dei risconti e la motivazione della scelta effettuata.	
16 Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta.	