

Prime riflessioni sul progetto SRSS/SC2022/119 a supporto dell'implementazione della Riforma 1.15 del PNRR

1 Premessa

La necessità per i Paesi Membri dell'Unione Europea di armonizzare i principi e le regole di redazione dei bilanci pubblici, al fine di produrre informazioni contabili (confrontabili e "di qualità") secondo una logica basata sul principio *accrual*/ha portato all'emanazione, da parte del Consiglio dell'Unione Europea, della Direttiva 2011/85/UE.

In attuazione della Direttiva, anche l'Italia ha intrapreso il percorso verso un nuovo, omogeneo e completo assetto contabile *accrual*/attraverso una riforma strutturale in grado di contribuire in maniera importante al processo di efficientamento delle amministrazioni pubbliche italiane¹. Nell'intento di favorire un'accelerazione in tale direzione, la realizzazione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale unico per le pubbliche amministrazioni italiane è stato inserito fra le riforme abilitanti² del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) (Riforma 1.15 "Dotare le Pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale *accrual*"), la cui attuazione è stata demandata, con il Decreto Legge 6 novembre 2021, n. 152,³ alla Struttura di *governance*,⁴ già operativa da oltre un anno presso il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (RGS).

Le attività connesse alla realizzazione della Riforma 1.15 prevedono, nella fase di prima implementazione, la presentazione di bilanci (*financial statements*) redatti secondo i principi contabili ITAS, entro il secondo trimestre 2026 (milestone M1C1-118). A tal fine, sarà necessario avviare la rilevazione delle operazioni gestionali già nell'esercizio finanziario 2025 che rappresenta la fase preparatoria di prima implementazione (*first time adoption*). In questo periodo, le amministrazioni pubbliche italiane dovranno avviare diversi interventi necessari per la piena attuazione della riforma, fra cui la redazione del bilancio di apertura (*opening balance sheet*), con la rilevazione e valutazione iniziale delle attività e/o delle passività (*recognition and/or measurement of assets and/or liabilities*).

Al fine di fornire supporto tecnico e metodologico alle amministrazioni coinvolte nell'implementazione della riforma, nel 2022 è stato avviato il progetto "*Implementation of the accrual accounting reform in the public sector fixed assets area in Italy*" (SRSS/SC2022/119)⁵, finanziato dalla Commissione Europea

¹ Sistema contabile basato sul principio *accrual*, infatti, non solo favorisce la completezza delle registrazioni contabili e migliora i processi gestionali interni, concentrandosi sui profili di costo ed efficienza, ma contribuisce anche a una valutazione accurata della ricchezza di un Paese, rilevando gli *stock* economico-patrimoniali utilizzati o disponibili nella gestione. Inoltre, fornisce strumenti essenziali per garantire una maggiore equità intergenerazionale e la sostenibilità a medio e lungo termine delle decisioni.

² Ovvero tra le riforme che prevedono interventi funzionali atti a garantire l'attuazione del Piano e a potenziare l'efficienza e la competitività del Paese

³ "Disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza e per la prevenzione delle infiltrazioni mafiose", convertito con modificazioni dalla Legge 29 dicembre 2021, n. 233.

⁴ Per ulteriori approfondimenti sul tema, sul percorso di costruzione della Struttura di *governance* e sul *due process*, si vedano anche le Note SeSD 24/2019, 30/2019, 47/2020, 60/2020, 92/2022, 105/2022, 111/2023 e 116/2023.

⁵ Il progetto si pone in continuità con il *SRSS project "Design of the accrual IPSAS/EPSAS based accounting reform in the Italian public administration"* (2017), l'*Eurostat project "Design a chart of accounts for the EPSAS/IPSAS based accrual accounting"*

(DG Reform⁶), che mira a dare indicazioni pratiche necessarie ai fini dell'applicazione dello standard ITAS 4 – *Immobilizzazioni materiali*⁷, attraverso lo studio degli impatti sui processi operativi, organizzativi e tecnologici sottesi alla gestione contabile delle immobilizzazioni materiali.

In particolare, il progetto mira a definire un set di informazioni “fondamentali” ai fini contabili per la rilevazione e classificazione dei c.d. “*fixed assets*” che ciascuna amministrazione dovrebbe adottare, ai fini della redazione del bilancio, già nella fase di prima implementazione. Attività che attualmente risulta particolarmente utile e sfidante in quanto le informazioni relative alle immobilizzazioni materiali appartenenti alle pubbliche amministrazioni non sono sempre disponibili e, in ogni caso, risultano notevolmente eterogenee per i diversi comparti.

La gestione dei *fixed asset* del settore pubblico, infatti, fa capo a diverse amministrazioni che adottano differenti processi e criteri per la loro rilevazione e valutazione, con la conseguenza che i dati disponibili risultano talvolta parziali e non in grado di alimentare una rappresentazione contabile di bilancio completa e affidabile.

La presente Nota tematica risulta così strutturata: il [paragrafo 2](#) presenta i contenuti e gli obiettivi del progetto SRSS/SC2022/119, con evidenza della principale finalità volta ad agevolare l'implementazione della riforma in tema di valorizzazione delle immobilizzazioni materiali negli schemi di bilancio *accrual*. Il [paragrafo 3](#) descrive il contesto attuale della gestione contabile delle immobilizzazioni materiali a livello nazionale ed in alcuni Paesi europei, nell'ambito dell'attuazione delle rispettive riforme contabili *accrual*. Il [paragrafo 4](#) espone i principi e criteri, definiti a livello internazionale, per la valutazione iniziale delle consistenze patrimoniali. Il [paragrafo 5](#) analizza la specificità degli standard contabili nazionali in relazione ai momenti contabili della rilevazione, valutazione e presentazione e fornisce indicazioni operative utili a supportare le amministrazioni nella corretta implementazione della Riforma. Il [paragrafo 6](#), infine, riassume e dettaglia i successivi sviluppi del progetto.

La Nota contiene inoltre due appendici relative agli specifici attributi inventariali individuati in esito all'attività descritta nel [paragrafo 5.2](#) ([Appendice 1](#)) e a una illustrazione delle principali evidenze emerse nel corso dell'analisi *benchmark* condotta su altri Stati membri, utile ad evidenziare il proprio percorso di implementazione dei principi *accrual* nella gestione contabile delle immobilizzazioni ([Appendice 2](#)).

2 Il Progetto SRSS/SC2022/119

La rilevanza delle immobilizzazioni materiali è ampiamente riconosciuta sia in ragione dell'impatto sulle attività economiche e di investimento correlate, sia in ragione dei riflessi indotti sul bilancio delle pubbliche amministrazioni che sostengono costi e spese finalizzate a conservarne i valori e le condizioni

(2019) e il *SRSS project "Support for the implementation of the accrual IPSAS/EPSAS based accounting in the Italian public administration"* (2019). Per semplicità, d'ora in poi, il progetto SRSS/SC2022/119 verrà nominato “Progetto”.

⁶ Il *Directorate-General for Structural Reform Support* (DG Reform) coordina e fornisce supporto tecnico agli Stati Membri dell'Unione Europea per la progettazione e attuazione delle riforme nazionali, in collaborazione con la Commissione Europea, attraverso lo strumento c.d. *Technical Support Instrument*.

⁷ Lo standard ITAS 4 è ispirato allo standard internazionale di riferimento IPSAS 17 – Property, Plant & Equipment (che verrà sostituito a partire dal 2025 dal nuovo IPSAS 45 – PP&E).

di fruibilità. In aggiunta, tale classe di attività rappresenta una parte sostanziale del patrimonio delle pubbliche amministrazioni e si configura, quindi, come fondamentale per l'adozione di un sistema a base *accrual*.

Inoltre, le analisi preliminari svolte dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato sulle modalità di rilevazione e sui criteri di valutazione delle immobilizzazioni materiali pubbliche censite e presenti negli schemi di rendicontazione dei bilanci nazionali, hanno fatto emergere, la necessità di uniformare le pratiche di contabilizzazione di queste attività con i criteri conformi agli standard IPSAS ed agli elaborandi EPSAS.⁸

Sulla base di tali presupposti, nel 2022 prende avvio il progetto REFORM/SRSS/SC2022/119 "*Implementation of the accrual accounting reform in the public sector fixed assets area in Italy*", con l'obiettivo di assistere le pubbliche amministrazioni italiane nell'implementazione di un sistema contabile a base *accrual*, per la specifica classe di attività delle immobilizzazioni materiali. Il progetto è finanziato dalla Commissione Europea – DG Reform che ha istituito un apposito Strumento di Supporto Tecnico (*Technical Support Instrument - TS*) a beneficio del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, in risposta ad una richiesta di assistenza inviata dal governo italiano, ai sensi del Regolamento (UE) 2021/240.

Il Progetto è strutturato in molteplici fasi propedeutiche alla produzione di analisi e proposte, c.d. "*deliverables*", a supporto dell'implementazione della Riforma 1.15 del PNRR in relazione alla specifica classe delle immobilizzazioni materiali. La tabella riporta i principali *output* o *deliverables* del progetto ed il relativo stato di avanzamento.

Progetto SRSS/SC2022/119 <i>Implementation of the accrual accounting reform in the public sector fixed assets area in Italy</i>		
Fase	Denominazione fase	Stato
1	Avvio e Report iniziale	Completato
2	Report sull'analisi dello stato dell'arte della contabilità <i>accrual</i> /legata alle immobilizzazioni materiali	Completato
3	Nota tecnica sulla situazione desiderata ("To-Be")	In corso
4	Report tecnico sulla fase pilota e sulla valutazione delle immobilizzazioni materiali	Pianificato
5	Piano d'azione con raccomandazioni operative	Pianificato
6	Programma di sviluppo delle competenze	Pianificato
7	Report finale	Pianificato

⁸ Gli IPSAS (International Public Sector Accounting Standard) sono standard contabili a base *accrual* pensati per essere applicati a livello internazionale dalle entità del settore pubblico. Gli standard IPSAS condividono un impianto comune con gli standard contabili internazionali applicabili al settore pubblico (IAS/IFRS) ed in molti casi prevedono trattamenti contabili speculari a quelli adottati da questi ultimi. Gli EPSAS (European Pubblic Sector Accounting Standard) sono standard contabili in corso di elaborazione, ispirati agli IPSAS e pensati per armonizzare le regole contabili a base *accrual*/adottate dai diversi paesi membri.

La prima fase del progetto ha riguardato la preparazione e l'avvio delle attività nonché la redazione di un report dettagliante i principali aspetti e obiettivi. In tale fase si sono individuati diversi attori chiave da coinvolgere nel corso delle analisi.

La seconda fase del progetto ha avuto per oggetto l'analisi delle pratiche contabili esistenti in Italia e in altri paesi europei per la registrazione e la valutazione delle immobilizzazioni materiali. In tale ambito, si è proceduto sui seguenti filoni di attività:

- la raccolta di informazioni preliminari di contesto da parte di soggetti coinvolti, a vario titolo, nella gestione di informazioni inerenti al patrimonio pubblico italiano (Agenzia del Demanio, ISTAT, Dipartimento del Tesoro del MEF Ministero della Cultura);
- un'analisi approfondita sulle pratiche contabili in uso all'interno di un gruppo selezionato di pubbliche amministrazioni, tra le quali alcuni dei soggetti coinvolti nella indagine preliminare di cui al punto precedente, la quale ha riguardato l'analisi della gestione delle immobilizzazioni materiali, sotto quattro diverse prospettive: legale, organizzativa, operativa e tecnica;
- l'organizzazione, nel 2023, di tre visite di studio in Francia, Spagna e Grecia, con la partecipazione di rappresentanti di diversi ispettorati della RGS, che hanno consentito di acquisire importanti ed utili elementi informativi in merito al processo di attuazione della riforma contabile in senso *accrual*/nell'ambito del settore pubblico dei paesi visitati, approfondendo, tra l'altro, aspetti quali il trattamento contabile e gestionale all'interno del settore pubblico delle immobilizzazioni materiali;⁹
- un'analisi comparativa (*benchmark analysis*) che ha riguardato cinque Stati membri (Austria, Belgio, Francia, Grecia e Svezia), due dei quali sono quelli oggetto delle visite di studio di cui al punto precedente.

La terza fase progettuale, attualmente in fase di completamento, riguarda la definizione della situazione desiderata concernente le pratiche contabili, sulla base delle evidenze raccolte nella fase precedente e da quanto disposto dallo standard contabile sulle immobilizzazioni materiali definito a livello nazionale (ITAS 4). All'interno di tale fase sono state prodotte diverse considerazioni che hanno generato varie proposte di indicazioni operative in termini di processo per l'implementazione del predetto standard.

La quarta fase prevederà, a partire dalle proposte di indicazioni operative elaborate nella fase precedente, e previo confronto con i principali *stakeholders*, la sperimentazione della metodologia di valutazione per specifiche categorie di beni, con particolare riferimento alle attività del patrimonio culturale e gli investimenti immobiliari.

La quinta fase sarà dedicata alla stesura di un piano d'azione, corredata da raccomandazioni concrete, volto a supportare l'implementazione di ITAS 4.

⁹ Una sintesi degli argomenti approfonditi durante le visite di studio, con alcune considerazioni sulle indicazioni utili che ne sono emerse a supporto del processo di implementazione della Riforma 1.15 nel nostro Paese, è riportata nella Nota SeSD n. 127 del 13 dicembre 2023, alla quale si rinvia.

La sesta fase sarà dedicata alla produzione di materiale formativo finalizzato allo sviluppo delle competenze necessarie per l'accoglimento delle pratiche dettate da ITAS 4.

La settima e ultima fase sarà adibita alla stesura di un report finale dettagliante l'intero progetto e i suoi principali risultati.

3 Lo stato dell'arte delle immobilizzazioni materiali emerso a seguito dell'analisi (AS-IS)

L'analisi dello stato dell'arte delle immobilizzazioni materiali ha avuto come obiettivo quello di fotografare l'attuale rappresentazione e valutazione delle immobilizzazioni materiali nel settore pubblico italiano, analizzando i sottostanti processi contabili e i connessi modelli organizzativi implementati da diverse tipologie di amministrazioni pubbliche, nonché i sistemi IT a supporto, così da individuarne i punti di forza e le problematiche.

In particolare, le attività di analisi sono state delineate secondo quattro specifiche dimensioni:

- dimensione **normativa** (analisi degli atti normativi e dei regolamenti che disciplinano la gestione contabile delle immobilizzazioni materiali);
- dimensione **organizzativa** (analisi dei modelli organizzativi adottati e dei rapporti tra le diverse unità organizzative interne agli enti);
- dimensione **operativa** (analisi dei processi, contabili ed extra-contabili, messi in atto dalle diverse amministrazioni pubbliche per la contabilizzazione delle immobilizzazioni materiali);
- dimensione **tecnica** (analisi delle funzioni IT e dei sistemi informatici adottati dagli enti per facilitare la gestione contabili e la comunicazione con altri sistemi).

3.1 Metodologia e attori coinvolti

Data la numerosità degli enti che compongono il settore pubblico italiano, la raccolta di informazioni nel corso dell'analisi del contesto si è focalizzata su una serie di *key stakeholders* coinvolti, a vario titolo, nella raccolta di informazioni inerenti al patrimonio pubblico, tra i quali Agenzia del Demanio, ISTAT, Dipartimento del Tesoro (MEF) e, per quanto riguarda il *focus* progettuale sui beni del patrimonio culturale, il Ministero della Cultura. Di seguito viene dettagliato il ciclo di interviste svolto con i diversi *stakeholders*.

Stakeholder	Data intervista
Agenzia del Demanio	13/12/2022
ISTAT	14/12/2023
Dipartimento del Tesoro (MEF)	16/12/2022 22/02/2023
Ministero della Cultura	22/12/2022

Alcuni degli *stakeholder* sono stati coinvolti anche nella fase successiva, finalizzata ad approfondire le 4 dimensioni di analisi nell'ambito di specifici contesti tecnologici e amministrativi. Gli enti selezionati sono stati scelti per la loro elevata complessità organizzativa e operativa, nonché per il volume di immobilizzazioni gestite. Per un'informativa più chiara e completa, l'analisi condotta ha previsto un ciclo di interviste con i suddetti enti selezionati, così come riportato di seguito:

CLUSTER	Ente	Data intervista
I – Amministrazioni Pubbliche centrali incluse nel Bilancio dello Stato	Ministero della Cultura	14/02/2023
II – Amministrazioni Pubbliche centrali diverse da quelle incluse nel Bilancio dello Stato*	Agenzia del Demanio	12/04/2023
III – Enti Territoriali	Regione	Regione Lombardia
	Città Metropolitana	Città Metropolitana di Torino
	Comune sopra 250k abitanti	Comune di Roma
		29/03/2023

*L'Agenzia del Demanio redige un proprio bilancio autonomo ma gestisce per conto dello Stato circa 43.000 immobili, fornendo alle Ragionerie Territoriali dello Stato gli elementi amministrativi essenziali per la loro inventariazione, rilevazione, valutazione e presentazione nel rendiconto generale dello Stato.

Nel contesto dell'analisi AS-IS, infine, è stata condotta una *benchmark analysis* che ha coinvolto cinque Stati membri (Austria, Belgio, Francia, Grecia e Svezia), in parte gli stessi oggetto delle citate visite di studio¹⁰, con l'obiettivo di evidenziare il percorso di riforma intrapreso nell'implementazione della Direttiva 2011/85/UE e le vigenti modalità adottate per la gestione contabile delle immobilizzazioni materiali secondo i principi contabili *accrual*. Le principali evidenze emerse nel corso di questa attività sono riportate in Appendice 2.

3.2 Principali evidenze emerse

Le informazioni raccolte nell'ambito delle attività svolte hanno consentito di definire un quadro più chiaro

¹⁰Le visite di studio condotte presso i due paesi caratterizzati da un elevato grado di maturità del sistema *accrual* (Spagna e Francia), hanno evidenziato l'importanza di inventari fisici esaurivi, aggiornati e condivisi con tutti i soggetti coinvolti a vario titolo nella gestione dei beni. Questa consapevolezza ha ispirato la proposta di definire un set minimo di attributi inventariali (paragrafo 5.2 della presente Nota).

in merito alla gestione contabile del patrimonio pubblico italiano. I principali punti di attenzione possono essere ricondotti alle seguenti quattro dimensioni di analisi: normativa, organizzativa, operativa e tecnica.

Dimensione di analisi	Principali evidenze emerse
Normativa	<p>Le fonti legislative primarie e secondarie previste dalla normativa italiana differiscono in termini di sistemi contabili da applicare a seconda della tipologia di amministrazione pubblica di riferimento. La situazione attuale si può riassumere come segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> alcune amministrazioni pubbliche adottano la sola contabilità finanziaria tradizionale (scuole, organi costituzionali e alcuni piccoli enti centrali); altre amministrazioni pubbliche hanno affiancato alla contabilità finanziaria forme di contabilità economico-patrimoniale, con approcci ed esisti diversificati (gli enti territoriali hanno una contabilità economico-patrimoniale sostanzialmente derivata dalla contabilità finanziaria, mentre i ministeri hanno adottato un approccio diverso nel quale le due contabilità, pur collegate, sono più autonome); altre amministrazioni, infine, adottano la sola contabilità economico-patrimoniale (come ad esempio le università, gli enti del servizio sanitario nazionale e le agenzie fiscali). <p>La Riforma 1.15, la cui attuazione è stata demandata alla Struttura di <i>governance</i>, intende superare la frammentazione dei sistemi contabili che tuttora permane, nonostante l'obiettivo di armonizzazione previsto dalla L. 196/2009, a cui si è dato attuazione con i successivi decreti legislativi 118/2011, 91/2011, 90/2016. Al fine di recepire i nuovi principi contabili <i>accrual</i> contenuti all'interno degli standard ITAS, è previsto un intervento normativo volto a recepire il nuovo sistema contabile <i>accrual</i> per tutte le pubbliche amministrazioni, da coordinare con la legislazione settoriale ad oggi vigente.</p>
	<p>L'analisi delle fonti normative ha evidenziato delle leggere differenze nelle aliquote di ammortamento previste dalla legge a seconda della tipologia di amministrazione pubblica a cui si applicano.</p>
	<p>Il CF ITAS (derivato da IPSAS), che assieme agli standard verrà recepito come parte integrante del nuovo assetto contabile, pone l'onere della rilevazione degli <i>assets</i> in capo all'entità che ne esercita il controllo. Questo aspetto è di particolare rilevanza per le categorie di beni che possono essere possedute da amministrazioni pubbliche ma gestite da altre, come nel caso dei beni demaniali in concessione. Si ritiene, quindi, necessario approfondire il tema del controllo al fine di determinare quali amministrazioni pubbliche siano tenute ad iscrivere in bilancio particolari categorie di beni, come i beni demaniali.</p>
Organizzativa	<p>Le amministrazioni centrali intervistate (i.e. Agenzia del Demanio, Ministero della Cultura) adottano modelli organizzativi per la raccolta e l'elaborazione delle informazioni patrimoniali prettamente decentrati.</p> <p>Le amministrazioni territoriali intervistate (i.e. Regione Lombardia, Città Metropolitana di Torino, Roma Capitale) adottano modelli organizzativi per la raccolta e l'elaborazione delle informazioni patrimoniali prettamente accentrati, con la collaborazione delle unità responsabili per la contabilità e per la gestione del patrimonio.</p>
Operativa	<p>Innanzitutto, è stata evidenziata una difficoltà nel confronto di informazioni e aggregazione di dati provenienti da diverse amministrazioni alla luce dei differenti metodi di inventariazione riscontrati. Per questo motivo, si ritiene di particolare importanza stabilire per le amministrazioni pubbliche un'unica procedura di inventariazione, definendo le informazioni minime necessarie alla corretta registrazione dei beni.</p>

Dimensione di analisi	Principali evidenze emerse
	I beni del patrimonio culturale risultano essere una categoria particolarmente problematica nella classificazione, nella rilevazione e nella valutazione sia a livello nazionale che europeo. Risulterebbe utile innanzitutto definire le modalità di classificazione dei beni culturali, a partire dalla distinzione tra i beni culturali demaniali e quelli del patrimonio indisponibile, così come richiesto da ITAS 4.
	L'analisi <i>benchmark</i> dei cinque Stati Membri EU selezionati e le visite di studio hanno fatto emergere, tra le principali criticità, da loro riscontrate nel corso dell'implementazione del sistema contabile <i>accrual</i> , quella della contabilizzazione di immobilizzazioni già presenti nei registri quando il loro valore non è disponibile. Si ritiene quindi necessario individuare una modalità per assegnare un valore ai beni già presenti nell'inventario degli enti, laddove non siano disponibili informazioni sul loro valore storico.
Tecnica	Le amministrazioni locali intervistate hanno riferito di adottare principalmente software separati per la contabilità e per la gestione del patrimonio, non integrati tra loro. Data la vasta diversità dei sistemi impiegati nei differenti ambiti amministrativi e alla luce dell'autonomia di cui ogni ente gode nell'adozione del sistema che meglio risponde alle proprie specifiche necessità, non si prevede al momento alcuna azione tecnica specifica per integrare tali sistemi.

Tra i principali punti di attenzione sopradescritti si evidenzia in particolare la difficoltà nel confronto di informazioni e aggregazione di dati provenienti da amministrazioni diverse, alla luce delle differenti procedure di inventariazione e del contenuto informativo degli inventari.

La normativa di riferimento degli inventari è eterogenea (rispetto ai diversi livelli di governo) e, in alcuni casi, particolarmente datata. Un primo importante riferimento – specificatamente agli enti territoriali, è rappresentato dalla Circolare del Ministero dell'Interno del 20 luglio 1904 n.15200.2, tuttora vigente, contenente i prospetti di inventario classificati per lettera che ancora oggi appaiono nella maggior parte dei programmi informatici di molte software house. Sempre per gli enti territoriali si segnalano l'allegato 4/3 al D.Lgs. 118/2011 (paragrafo 6.12); l'art. 143 del Codice dell'ambiente (D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152); leggi regionali e alcune altre disposizioni normative che, talvolta, incrociano in modo anche incidentale i temi della valorizzazione e rappresentazione del patrimonio pubblico, nonché, specificatamente per gli enti locali, gli articoli 229 e 230 del D.Lgs. 267/2000. Per le Amministrazioni Centrali dello Stato, invece, i riferimenti rilevanti sono costituiti dal Regolamento di contabilità di Stato (R.D. 827/1924), dagli articoli 822 e i seguenti articoli del Codice civile - contenenti la definizione di beni demaniali e di beni patrimoniali¹¹.

Dall'analisi del contesto normativo, sono emerse alcune esigenze connesse alle modalità di inventariazione, fra cui:

- disporre di informazioni organizzate secondo criteri omogenei, che ne assicurino la confrontabilità e le possibilità di aggregazione;
- ridefinire le procedure di inventariazione alla luce del concetto di controllo e, conseguentemente,

¹¹ La classificazione dei beni fornita dal codice civile può essere utilizzata anche dagli enti territoriali, poiché, così come richiamato dalla risposta della Commissione Arconet al quesito 4b pubblicato nel resoconto della riunione del 20 luglio 2016: "Sulla base della predetta classificazione i regimi giuridici dei beni ivi indicati sono diversi e pertanto si ritiene necessario mantenere con un'ulteriore articolazione la predetta suddivisione e che i conti di stato patrimoniale attivo siano lo strumento contabile adatto per contenere questo tipo di informazione. Tale previsione è in linea con quanto richiesto dal principio contabile 6.1.2"

adeguare il perimetro delle immobilizzazioni rilevate in bilancio dalle amministrazioni pubbliche italiane;¹²

- adeguare al nuovo modello contabile le fonti giuridiche primarie e secondarie che disciplinano le nuove procedure di inventariazione ed il contenuto dei registri inventariali;¹³
- fornire alle amministrazioni le indicazioni necessarie alla valutazione delle consistenze iniziali relativamente alle immobilizzazioni materiali preesistenti alla data di applicazione del nuovo modello contabile;
- disporre di sistemi informativi capaci di integrare la gestione fisica dei beni con la contabilità *accrual*, garantendo l'efficace condivisione delle informazioni inventariali tra tutti i soggetti coinvolti.

Dal momento che spetterà alle singole amministrazioni pubbliche adattare i propri processi e regolamenti interni al fine di produrre scritture contabili conformi ai principi contabili ITAS, il Progetto REFORM/SRSS/SC2022/119 intende offrire un supporto per le fasi precedenti e propedeutiche alla produzione di informazioni contabili coerenti, confrontabili e aggregabili.

Uno schema di inventario standardizzato per tutte le amministrazioni pubbliche potrebbe, pertanto, rappresentare la base per una coerente e univoca esposizione dei *fixed assets* dello Stato Patrimoniale, riducendo le differenze nella qualità e quantità di informazioni tra le diverse Amministrazioni e facilitando le conseguenti operazioni di rilevazione e valutazione dei beni.

A tal fine, una delle principali attività svolte nell'ambito del progetto è stata la redazione di una proposta di un set minimo di attributi inventariali (cfr. paragrafo 5.2 e Appendice 1), derivati dalle necessità informative indicate in ITAS 4, e applicabile a tutte le amministrazioni pubbliche destinatarie della riforma.

4 La valutazione iniziale delle consistenze patrimoniali secondo i principi internazionali

Come anticipato in premessa ed evidenziato nei risultati dell'analisi di *benchmark* riportati nell'Appendice 2, uno degli aspetti più critici del passaggio ad un sistema contabile a base *accrual* è la valutazione delle immobilizzazioni patrimoniali preesistenti. Considerato che al momento la Struttura di *governance* non ha ancora emanato indicazioni in merito ai criteri da seguire per la predisposizione del primo bilancio di apertura conforme ai principi ITAS, il Progetto SRSS/SC2022/119 ha inteso anticipare alcuni spunti di riflessione sul tema sulla base delle disposizioni contenute negli standard contabili internazionali per il settore pubblico (IPSAS).

¹² A titolo di esempio, il Rendiconto Generale dello Stato non rileva la totalità delle infrastrutture controllate dalle amministrazioni centrali.

¹³ Questa attività, particolarmente onerosa in virtù della già evidenziata molteplicità dei sistemi contabili adottati dalle amministrazioni pubbliche italiane, rientra tra le competenze del

In proposito, sono stati consultati i seguenti standard contabili: IPSAS 33 – *First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs); IPSAS 45 – *Property, Plant, and Equipment*; IPSAS 46 – *Measurement*.

Si ricorda che le disposizioni IPSAS, qui analizzate, troveranno applicazione al contesto italiano solo e nella misura in cui saranno recepiti dagli standard nazionali (ITAS).¹⁴

IPSAS 33 dispone che gli *asset* dovrebbero essere rilevati e misurati inizialmente al **costo storico**. Qualora non fossero disponibili informazioni affidabili e complete sul costo delle proprie immobilizzazioni materiali, ai fini della predisposizione del primo bilancio di esercizio a base IPSAS, un'entità può valutare le proprie attività al *deemed cost*, ovvero un “sostituto del costo” commisurato ad un importo utilizzato come surrogato del costo di acquisizione o del costo ammortizzato a una determinata data.

Occorre ricorrere al *deemed cost* solo quando il costo di acquisizione o costruzione dell'attività da rilevare in bilancio, comprensivo dei relativi incrementi e delle riduzioni di valore, non è disponibile. Il ricorso al *deemed cost* serve per attribuire un valore iniziale alle attività a seguito della prima applicazione del set di principi contabili IPSAS.

Secondo IPSAS 33, par. 67, un'entità può utilizzare come *deemed cost* l'importo determinato secondo il sistema contabile precedentemente utilizzato, qualora esso sia sostanzialmente comparabile con il:

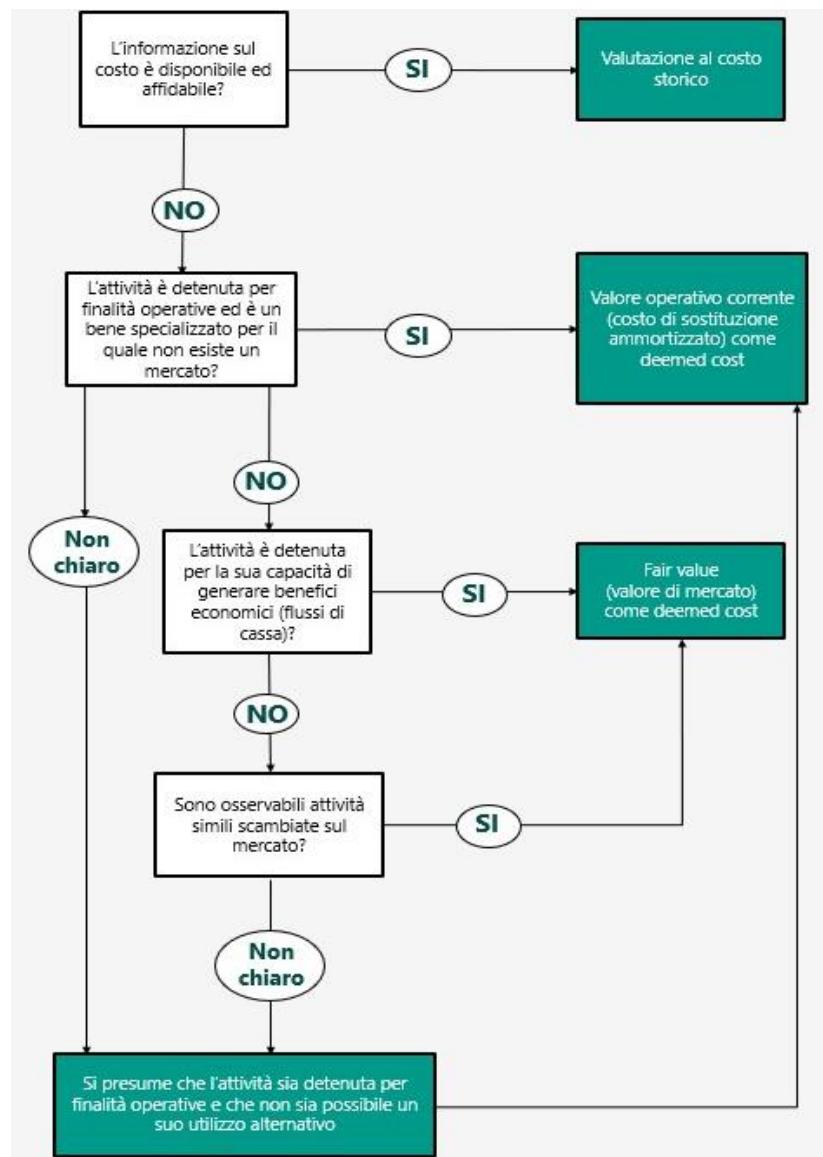
- ***fair value*** (valore di mercato), per i beni detenuti in funzione della loro capacità di generare benefici economici. Il *fair value* è definito come il prezzo che si riceverebbe a seguito della vendita del bene in una transazione di mercato, alla data di misurazione;
- ***current operational value*** (valore operativo corrente), per i beni strumentali impiegati dall'amministrazione per svolgere funzioni altamente specializzate, come ospedali e infrastrutture, per i quali difficilmente esiste un mercato attivo. Il valore operativo corrente può essere assimilato al costo di sostituzione ammortizzato (*depreciated replacement cost, DRC*), che consente di valutare un *asset* al costo corrente che l'amministrazione dovrebbe sostenere per sostituirlo con un suo equivalente, al netto dell'ammortamento accumulato per deterioramento fisico ed obsolescenza tecnologica.

Considerando che l'*EPSAS Working Group* ha ritenuto il *deemed cost* un concetto importante per lo sviluppo degli standard EPSAS¹⁵, si ritiene opportuno che venga preso in considerazione anche come criterio utile a supportare le amministrazioni pubbliche italiane nell'implementazione della riforma *accrual*, in riferimento al tema della valutazione delle consistenze patrimoniali.

¹⁴ Le disposizioni IPSAS non troveranno diretta applicazione alle pubbliche amministrazioni coinvolte dalla Riforma 1.15 del PNRR, che invece dovranno attenersi agli standard contabili nazionali ITAS.

¹⁵ EPSAS WG 21/17, Luxembourg, 19 Ottobre 2021.

Lo schema che segue ipotizza un'applicazione pragmatica del concetto del *deemed cost* nella valutazione delle immobilizzazioni preesistenti all'adozione del modello contabile *accrual*.



Secondo questa ipotesi tutti i beni non specializzati per i quali esiste un mercato, come gli edifici ad uso ufficio ed i terreni, potrebbero essere valutati prendendo in considerazione il loro valore di mercato. Al fine di determinare il *deemed cost*, occorrerà poi prendere in considerazione il momento in cui tale stima è stata fatta in modo da poter adeguare il valore all'eventuale deterioramento fisico subito.¹⁶

In questo modo il criterio più complesso e costoso, ovvero il costo di sostituzione deprezzato, verrebbe utilizzato per determinare il *deemed cost* delle sole attività specializzate, come ad esempio, le infrastrutture e gli ospedali.

¹⁶ Occorre considerare che i terreni non subiscono ammortamento in virtù della loro vita utile indefinita.

Inoltre, l'IPSAS 33 prevede che le entità che si apprestano ad adottare per la prima volta i principi contabili internazionali possano godere di un periodo di transizione (*transitional relief period*) di tre anni.

Durante questo periodo di tempo, le entità potranno continuare a mantenere i precedenti sistemi di rilevazione: quelle che non rilevavano alcune tipologie di immobilizzazioni nel precedente sistema contabile potranno continuare a non farlo (cfr. IPSAS 33, par. 36); analogamente, le entità che rilevavano le proprie immobilizzazioni materiali secondo le modalità previste dal proprio precedente sistema contabile potranno continuare a farlo nelle stesse modalità (cfr. IPSAS 33, par. 38).

Il ricorso a queste esenzioni deve essere esplicitato in nota integrativa durante tutto il periodo di transizione e, allo scadere di quest'ultimo, l'entità dovrà garantire l'integrale adozione delle disposizioni IPSAS. Il periodo di transizione intende fornire all'entità il tempo necessario per sviluppare processi e modelli affidabili per la rilevazione e la valutazione degli asset. In considerazione della portata della Riforma 1.15 del PNRR, in termini di amministrazioni pubbliche coinvolte, e dei conseguenti adeguamenti normativi, regolamentari e di processo, si ritiene fondamentale l'introduzione di paritetici elementi di gradualità nell'implementazione dei principi ITAS. La definizione di un periodo congruo per consentire i necessari adeguamenti da parte di tutte le amministrazioni pubbliche coinvolte è senza dubbio un aspetto cruciale per la buona riuscita della Riforma.

5 Indicazioni utili ai fini dell'implementazione di ITAS 4

Lo standard contabile ITAS 4 – *Immobilizzazioni materiali*¹⁷, elaborato dalla Struttura di governance della RGS, stabilisce il trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali al fine di informare gli utilizzatori del bilancio di esercizio sugli investimenti in essere in immobilizzazioni materiali e sulle loro variazioni intervenute nel corso della gestione. I principali aspetti contabili riguardanti le immobilizzazioni materiali sono:

- a) la rilevazione iniziale dei cespiti, quali componenti dell'attivo patrimoniale;
- b) la determinazione del valore contabile;
- c) l'ammortamento e le perdite per riduzione di valore.

Il progetto intende offrire un contributo conoscitivo e metodologico per facilitare l'applicazione di ITAS 4, fornendo elementi che consentano di affrontare le sfide operative, organizzative e tecnologiche connesse all'implementazione della Riforma 1.15 del PNRR sotto l'aspetto della contabilizzazione delle immobilizzazioni materiali.

A tal proposito, il primo sottoparagrafo (paragrafo 5.1) dettaglia il processo rilevazione, valutazione iniziale, valutazione successiva e presentazione delle immobilizzazioni materiali. Il secondo sottoparagrafo (paragrafo 5.2) descrive le informazioni da includere negli inventari, promuovendo la standardizzazione e l'efficienza nei processi. Il terzo sottoparagrafo (paragrafo 5.3) intende fornire una prima cornice metodologica per la contabilizzazione delle attività demaniali e delle infrastrutture.

¹⁷ Per l'elaborazione dell'ITAS 4 sono stati presi in considerazione l'IPSAS 16 (Investment Property), l'IPSAS 17 (Property, Plant, and Equipment), l'IPSAS 27 (Agriculture), l'IPSAS 5 (Borrowing Costs), nelle versioni pubblicate nel Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2020, nonché il Draft EPSAS Screening Report IPSAS 16 (Investment Property), aggiornato al 15 ottobre 2020.

5.1 La contabilizzazione delle immobilizzazioni materiali: il processo di rilevazione, valutazione e presentazione in bilancio

Una delle attività svolte nell’ambito del progetto è lo sviluppo di schemi operativi utili ad indirizzare le amministrazioni nei processi di contabilizzazione delle immobilizzazioni materiali.

Secondo ITAS 4 le immobilizzazioni materiali (o attività materiali) sono “beni tangibili che: (a) sono posseduti per essere utilizzati nella produzione o nella fornitura di beni o servizi, per affittarli ad altri soggetti, o per scopi amministrativi; (b) si presume che siano utilizzati durevolmente, per più di un esercizio”. Ai sensi di questa definizione, non costituiscono immobilizzazioni materiali, infatti, né i beni consumati entro il ciclo operativo dell’amministrazione (cd. materiale di consumo) né i beni intangibili.

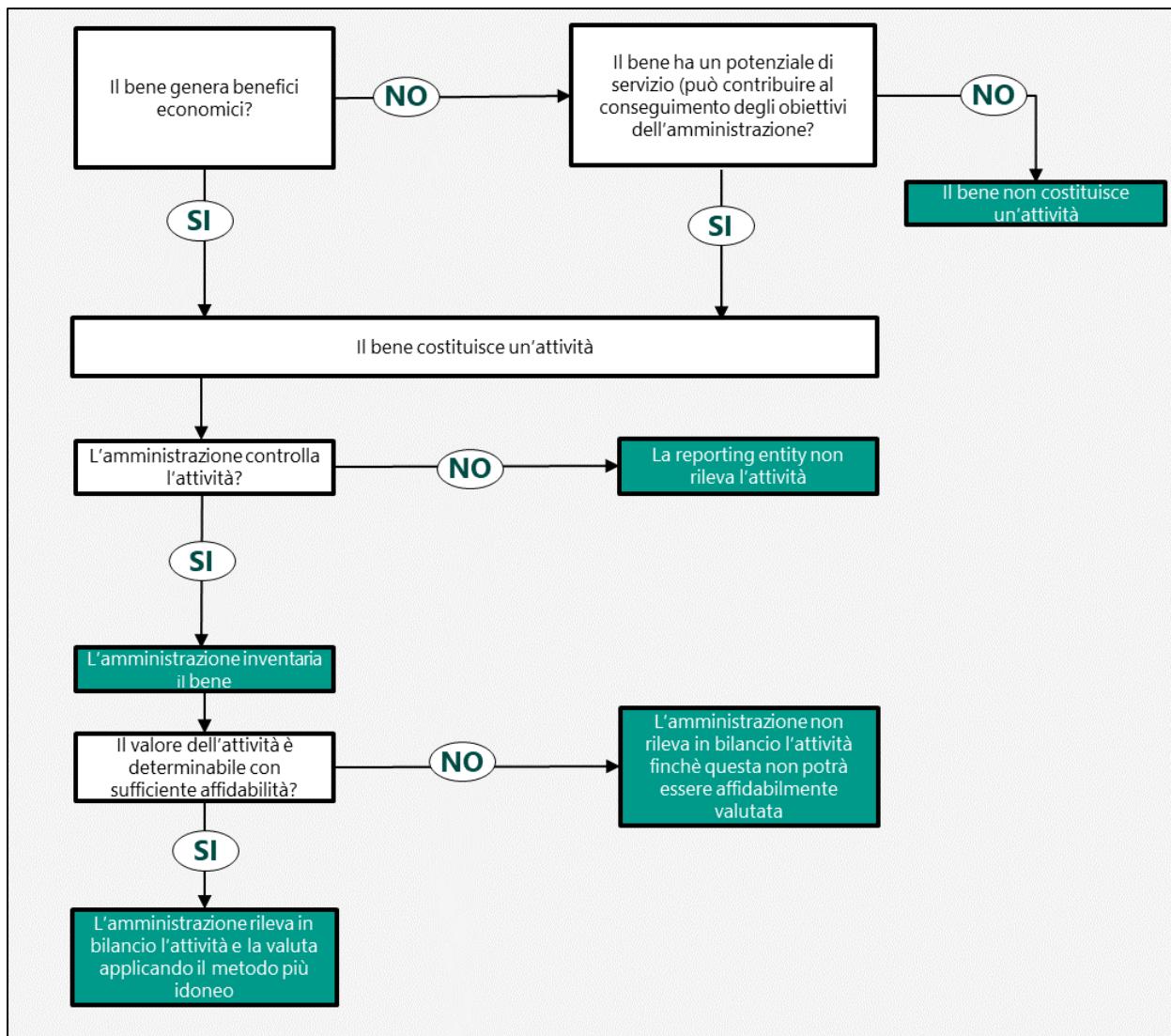
Inoltre, secondo la definizione fornita dal Quadro concettuale, in linea con gli standard contabili internazionali IPSAS, costituiscono attività tutti quei beni che:

- generano benefici economici; *oppure*
- sono idonei a manifestare un potenziale di servizio.

A titolo di esempio, conformano la definizione di attività sia un museo ad accesso libero che una strada pubblica, in quanto entrambi funzionali a fornire un servizio a vantaggio della collettività.

Un altro aspetto che l’amministrazione pubblica deve prendere in considerazione in ordine all’obbligo di contabilizzare un’attività materiale è il concetto di **controllo**. Il controllo di una risorsa comporta la capacità di utilizzare la risorsa (o di indirizzarne l’utilizzo da parte di terzi) in modo tale da godere del potenziale di servizio o dei benefici economici da questa derivanti

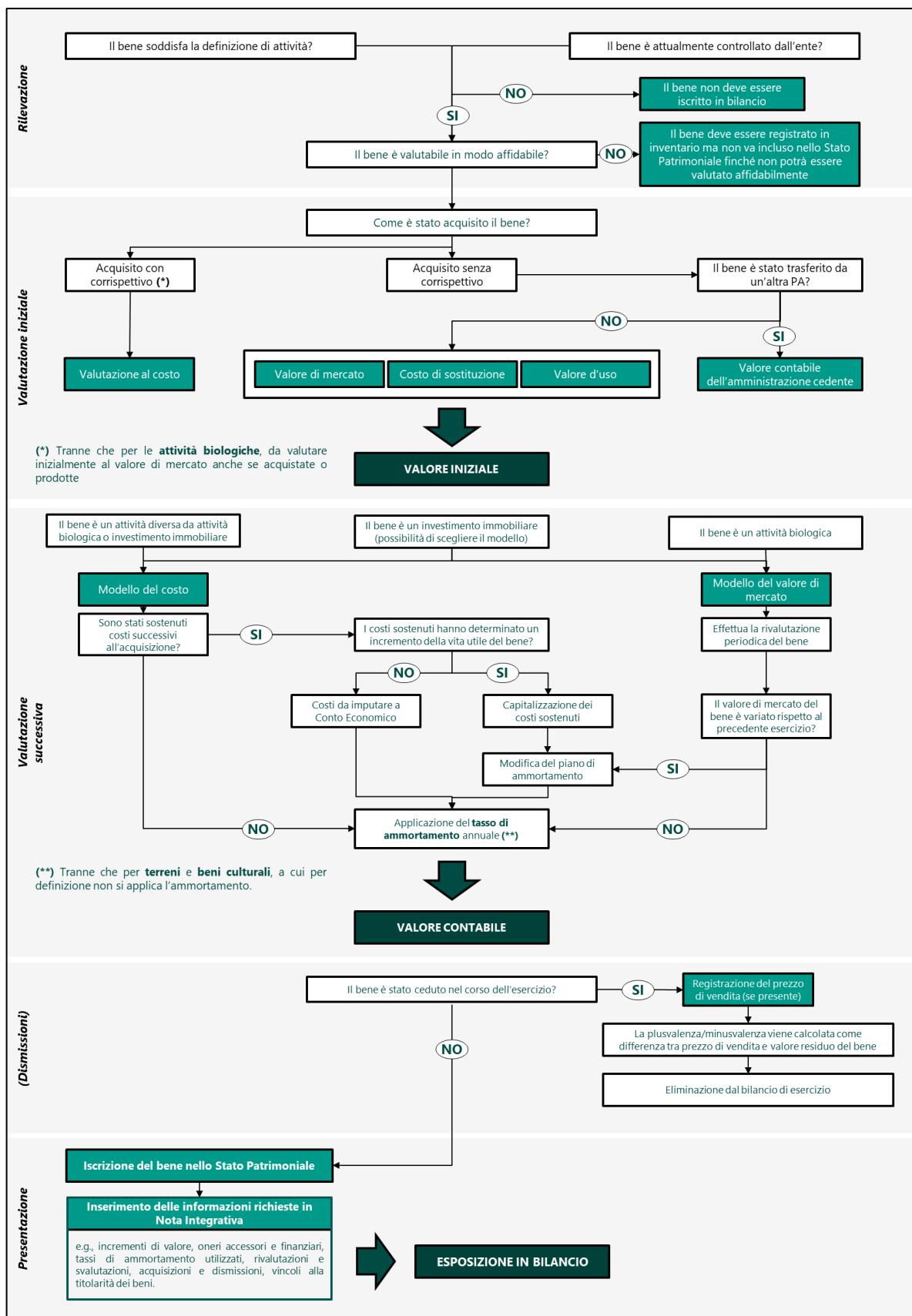
Le amministrazioni dovranno pertanto rilevare in bilancio tutte quelle attività sulle quali esercitano *de facto* un controllo. Lo schema che segue sintetizza le valutazioni di competenza dell’amministrazione in ordine alla contabilizzazione delle attività materiali.



ITAS 4 disciplina, inoltre, le regole da seguire in relazione ai diversi momenti del trattamento contabile che vanno dalla la rilevazione e valutazione iniziale del cespote, all'adeguamento del valore contabile, alla presentazione negli schemi di bilancio.

La successione di questi momenti definisce il percorso di gestione contabile del bene durante l'intero arco della sua vita utile. Ciascuna fase è composta da specifici sottoprocessi operativi che sono stati riassunti nello schema sottostante, relativo alle immobilizzazioni diverse dalle attività del patrimonio culturale.

Ai fini della valutazione delle immobilizzazioni materiali da iscrivere in bilancio, in fase di prima implementazione della contabilità *accrual*, interessano solamente le due fasi iniziali, relative alla rilevazione e valutazione del cespote, come di seguito rappresentato.



5.2 La proposta di un set minimo di attributi inventariali

Una corretta alimentazione e manutenzione dei dati inventariali è fondamentale per disporre di un patrimonio di informazioni utile sia alle attività di contabilizzazione che alla presentazione del bilancio e della relativa nota integrativa. Con l'obiettivo di guidare gli operatori contabili nella raccolta delle informazioni inventariali e standardizzare i dati relativi alle immobilizzazioni materiali del settore pubblico, si è pertanto proceduto all'individuazione delle informazioni necessarie per l'implementazione di ITAS 4 per le fasi della rilevazione, valutazione ed esposizione in bilancio. Tale proposta potrebbe essere contemplata anche ai fini della definizione di un database comune, auspicabilmente alimentato tramite l'interoperabilità dei diversi software e sistemi informativi in uso.

La necessità di definire un set standard di attributi inventariali muove a partire da una serie di considerazioni già evidenziate nell'ambito dell'analisi dello stato dell'arte, ovvero:

- l'inventario patrimoniale è la fonte primaria delle informazioni sul patrimonio di un ente ed il fulcro di ogni intervento di efficientamento delle operazioni contabili riferite alle immobilizzazioni materiali;
- criteri di inventariazione e raccolta delle informazioni non standardizzati comportano la non confrontabilità delle informazioni dei diversi enti e, di conseguenza, informazioni frammentarie ed inaffidabili in relazione all'entità del patrimonio pubblico.

La prima versione del set minimo di dati inventariali è stata elaborata analizzando lo standard contabile ITAS 4, selezionando le informazioni propedeutiche e dati essenziali per la sua applicazione. Le informazioni sono state suddivise per categorie di beni e associate ai diversi momenti contabili (rilevazione, valutazione e presentazione).

La scelta delle informazioni è stata guidata da razionali chiave, che hanno lo scopo di garantire la conformità con gli standard contabili e di fornire una solida base per la corretta gestione contabile delle immobilizzazioni materiali nelle pubbliche amministrazioni. Tra i principali razionali si pongono la tracciabilità dell'asset, la gestione del suo valore nel tempo, e la rilevanza operativa delle informazioni, col fine di consentire agli enti pubblici di gestire in modo efficace l'acquisizione, la valutazione, l'ammortamento e la svalutazione degli asset, e di ridurre il rischio di errori o omissioni.

Successivamente, si è proceduto alla minimizzazione del set e alla messa in relazione delle informazioni al suo interno. Alcune fattispecie di attributi inventariali, infatti, diventano "da valorizzare" esclusivamente se correlati attributi assumono determinati valori.

Lo schema (consultabile in Appendice 1) è stato strutturato in modo da contemplare diverse dimensioni, inclusi dettagli anagrafici, informazioni sull'acquisizione, sull'ammortamento e sulle variazioni del patrimonio, che si ritiene utile valorizzare per applicare in maniera più agevole i principi contenuti nel nuovo standard contabile, e monitorare adeguatamente le informazioni sui beni nel corso del tempo.

La dimensione anagrafica raggruppa gli attributi inventariali concernenti la natura, la destinazione e le principali caratteristiche rilevanti del bene, attributi in genere determinabili nel momento in cui l'immobilizzazione viene assunta in consistenza (fase di rilevazione).

La dimensione “acquisizione” fornisce indicazioni specifiche riguardanti l’acquisizione del bene, come la data di acquisizione, il prezzo o il valore all’acquisto e altri dettagli relativi al processo di acquisizione del bene (fase di valutazione iniziale).

La dimensione “ammortamento” e quella delle “variazioni” raggruppano i dati rilevanti per la fase di valutazione successiva. In particolare, la prima raggruppa gli attributi inventariali propedeutici all’esecuzione delle pratiche di ammortamento mentre la seconda facilita la gestione delle variazioni sul valore del bene che possono accadere nel corso dell’esercizio.

Lo schema distingue, per ogni attributo inventariale, le categorie di immobilizzazioni per cui l’attributo è da rilevare. Alcuni attributi, infatti, sono solo rilevanti per le attività del patrimonio culturale (e.g., “natura del bene culturale”, “accesso consentito al pubblico”) o per gli investimenti immobiliari (e.g., “generazione di fitto attivo nell’anno”, “bene immobile destinato alla vendita”).

In aggiunta, per ogni attributo si riporta il riferimento puntuale al paragrafo che evidenzia la necessità di tracciare l’informazione relativa nonché una proposta di formato del dato (e.g., alfanumerico, selezione predefinita) che dovrebbe essere auspicabilmente il formato per l’identificazione dell’attributo.

Ad ogni attributo riportato nello schema è stato assegnato un “codice ID” con lo scopo di identificare l’attributo e di illustrare eventuali collegamenti ad altri attributi.

Un inventario standardizzato e condiviso rappresenterebbe la base per una corretta esposizione dell’attivo immobilizzato dello Stato Patrimoniale, riducendo le discrepanze e facilitando il confronto tra le diverse Amministrazioni. La disponibilità di un set comune di informazioni per gli asset patrimoniali potrebbe facilitare il confronto e l’aggregazione dei dati dei singoli Enti.

Una gestione *data-driven* del patrimonio orienterebbe il processo decisionale, contribuendo a una nuova prospettiva culturale e offrendo maggiore *accountability* attraverso un inventario esaustivo e multidimensionale.

La struttura dei dati inventariali predisposta nell’ambito del Progetto è consultabile in Appendice 1.

5.3 Il trattamento contabile delle attività demaniali, con particolare riferimento alle infrastrutture in concessione

5.3.1 I beni demaniali, del patrimonio indisponibile e le infrastrutture

Nel *contesto giuridico*, con il termine bene demaniale si intende una specifica categoria di beni che sono attribuiti per legge all’esercizio di una funzione pubblicistica e la cui titolarità appartiene allo Stato o agli altri enti territoriali¹⁸. Alla categoria dei beni demaniali si aggiunge quella dei beni del patrimonio indisponibile, che ugualmente non possono essere sottratti alla loro funzione pubblica, ma a differenza dei beni demaniali, possono appartenere a qualunque ente pubblico (non solo allo Stato e agli enti

¹⁸ Stante la strumentalità di tali beni alla cura di interessi pubblici, questi sono “inalienabili e non possono formare oggetto di diritti a favore di terzi, se non nei modi e nei limiti stabiliti dalle leggi che li riguardano” (cfr. art. 823 c.c.)

territoriali) e possono essere oggetto di alcuni diritti reali di godimento a favore di terzi, purché tali diritti non contrastino con il fine pubblico del bene.

I **beni demaniali**, nell'ordinamento italiano, sono individuati dall'articolo 822 del Codice Civile, mentre i beni del **patrimonio indisponibile** sono definiti dal successivo articolo 826.

Beni demaniali e del patrimonio indisponibile nella normativa italiana

I beni pubblici demaniali (art 822 del cc.) possono appartenere soltanto allo Stato (demanio statale) o ad enti pubblici territoriali (demanio regionale o comunale). Si dividono in:

A. Beni del demanio necessario (beni necessariamente demaniali)

1. demanio marittimo (lido del mare, spiaggia, porti, rade, lagune, foci dei fiumi che sboccano in mare, bacini di acqua salsa o salmastra, canali utilizzabili per uso pubblico marittimo, le pertinenze del demanio marittimo)
2. demanio idrico (fiumi, laghi, torrenti, ghiacciai, acque definite pubbliche ecc)
3. demanio militare: (opere permanenti destinate alla difesa nazionale, fortezze, piazzeforti, installazioni missilistiche, linee fortificate e trincerate, porti e aeroporti militari, ferrovie e funivie militari, i ricoveri antiaerei).

B. Beni del demanio accidentale (sono demaniali se di proprietà dello Stato o di enti territoriali, ma possono essere anche di privati e quindi non demaniali)

4. demanio stradale (strade e autostrade civili)
5. demanio ferroviario (ferrovie civili)
6. demanio aeronautico (aeroporti civili)
7. acquedotti (se di proprietà degli enti pubblici territoriali)
8. cimiteri e mercati dei comuni
9. demanio culturale: beni di interesse storico, artistico ed archeologico (immobili + collezioni ivi contenute)

I beni pubblici del patrimonio indisponibile (art 826 del cc), possono appartenere (salvo eccezioni) a qualsiasi ente pubblico, e non soltanto allo Stato o ad enti pubblici territoriali.

- foreste
- miniere
- acque minerali e termali
- cave e le torbiere
- fauna selvatica
- beni di interesse storico, archeologico, artistico di proprietà dello stato o di altri enti pubblici non rientranti nel demanio culturale
- beni militari (caserme, armamenti, aeromobili e mezzi militari e navi da guerra)
- edifici destinati a sede degli uffici pubblici non rientranti nel demanio culturale, con i loro arredi
- beni costituenti la dotazione del Presidente della Repubblica
- tutti i beni mobili o immobili di proprietà di enti pubblici non rientranti nel demanio e destinati ad un pubblico servizio.

Passando al *conto contabile*, analizziamo ora in quali punti di ITAS 4 si utilizza il termine “demaniale” o “demaniali”:

- il paragrafo 9 prevede che le diverse classi di immobilizzazioni materiali debbano consentire di distinguere tra beni patrimoniali disponibili, beni patrimoniali indisponibili e beni **demaniali** (con separata indicazione delle attività del patrimonio culturale);
- il paragrafo 10 prescrive la costituzione nel patrimonio netto di una riserva indisponibile di importo pari al valore dei beni **demaniali** e dei beni **patrimoniali indisponibili**;
- il paragrafo 29 chiarisce che nella riserva indisponibile di cui al par. 10 deve essere separatamente indicata la quota afferente al “valore delle attività del patrimonio culturale rientranti nel patrimonio **demaniale ed indisponibile**”;
- il paragrafo 67 prescrive che la contropartita derivante dall’eliminazione contabile di un bene **demaniale o patrimoniale indisponibile** “è rilevata come variazione del patrimonio netto, nei limiti della corrispondente riserva indisponibile”.

Pare evidente che ai sensi di ITAS 4 il carattere di demanialità del bene incida esclusivamente sul piano classificatorio. Lo specifico trattamento contabile previsto per i beni culturali, infatti, non deriva dal carattere della demanialità, quanto dalla specifica natura di beni appartenenti al patrimonio culturale italiano.¹⁹

Tornando all’elencazione di beni contenuta nell’art. 822 del Codice Civile constatiamo inoltre che alcuni delle principali reti infrastrutturali italiane sono ricomprese nella categoria giuridica dei beni demaniali.

Analizziamo ora i punti di ITAS 4 in cui è citato il termine “infrastrutture”:

- nelle definizioni, le **infrastrutture** vengono indicate come immobilizzazioni materiali che presentano le seguenti caratteristiche: a) fanno parte di un sistema o di una rete; b) sono altamente specialistiche e non hanno usi alternativi; c) possono essere soggette a vincoli relativamente all’utilizzo;
- il paragrafo 4 si limita a specificare che ITAS 4 trova applicazione a tutte le immobilizzazioni materiali, tra le quali vengono espressamente annoverate le **infrastrutture** (alla lettera b dell’elenco).

Secondo ITAS 4 le infrastrutture vengono considerate alla stregua delle altre immobilizzazioni materiali. Pare utile evidenziare inoltre che l’approccio adottato dalla Struttura di governance RGS è in perfetta continuità con quanto statuito negli standard contabili internazionali del settore pubblico (IPSAS) e, in particolare con:

- IPSAS 17, paragraph 21: *“Infrastructure assets meet the definition of property, plant, and equipment and should be accounted for in accordance with this Standard. Examples of*

¹⁹ Preme infatti ricordare che le specifiche disposizioni disciplinate da ITAS 4 in relazione ai beni culturali trovano applicazione sia a beni demaniali che a beni del patrimonio indisponibile. Si fa qui riferimento ai seguenti paragrafi di ITAS 4: da 28 a 38, 47, da 62 a 64 e da 88 a 91 di ITAS 4.

*infrastructure assets include road networks, sewer systems, water and power supply systems, and communication networks*²⁰

- IPSAS 45, paragraph AG4: *"Some property, plant, and equipment are described as infrastructure assets because they comprise a number of assets that make up networks or systems that serve the community at large"*²¹.

In conclusione, sia le infrastrutture che i beni demaniali, sotto l'aspetto meramente contabile, sono considerabili al pari delle altre immobilizzazioni materiali. Il carattere demaniale del bene non determina di per sé un trattamento contabile differenziato rispetto alle altre attività.

5.3.2 La concessione

Sia le infrastrutture che i beni demaniali, più in generale, sono spesso oggetto di un regime gestorio particolare: la concessione. Attraverso l'istituto della concessione si configura una scissione tra il soggetto titolare del bene (il concedente) e il soggetto che lo gestisce al fine di fornire un servizio alla collettività (il concessionario).

Lo standard contabile italiano dedicato al tema delle concessioni, ITAS 6 (Accordi per servizi in concessione: concedente), non è stato ancora approvato²². Pertanto, in questo paragrafo il tema della concessione sotto l'aspetto contabile viene trattato con riferimento all'IPSAS 32 (*"Service concession arrangements: Grantor"*) che, al paragrafo 9, stabilisce che il concedente deve rilevare un'attività fornita dal concessionario e una miglioria a un'attività esistente del concedente come attività relativa ai servizi in concessione se:

- Il concedente controlla o regolamenta quali servizi il concessionario deve fornire con l'infrastruttura, a chi li deve fornire e a quale prezzo, e
- Il concedente controlla – tramite la proprietà, la titolarità beneficiaria o in altro modo – qualsiasi interessenza residua significativa nell'attività alla scadenza dell'accordo.²³

IPSAS 32, al paragrafo 12 specifica invece che le attività preesistenti del concedente, qualora relative ad accordi in concessione che rispettino i requisiti sopra richiamati, debbano essere riclassificate come

²⁰ Alcune attività sono comunemente denominate infrastrutture. Sebbene manchi una definizione universalmente accettata per le infrastrutture, tali beni presentano solitamente alcune o tutte le seguenti caratteristiche: a) sono parte di un sistema o di una rete; b) sono altamente specialistiche e non hanno usi alternativi; c) sono inamovibili; e d) possono essere soggette a vincoli relativamente all'utilizzo. Sebbene la proprietà delle infrastrutture non sia limitata alle entità del settore pubblico, infrastrutture rilevanti sono frequentemente rinvenute proprio in tale settore. Le infrastrutture rientrano nella definizione di immobili, impianti e macchinari e devono essere rilevate in conformità al presente Principio. Esempi di infrastrutture includono le reti stradali, i sistemi fognari, i sistemi di fornitura dell'acqua e dell'elettricità e le reti di comunicazione.

²¹ Alcuni immobili, impianti e macchinari sono descritti come infrastrutture perché comprendono una serie di beni che costituiscono reti o sistemi al servizio della comunità in generale.

²² La proposta di standard contabile ITAS 6 – “Accordi per servizi in concessione: concedente” ha superato la fase di consultazione interna ed è stata pubblicata sul sito dedicato alla riforma accrual (<https://accrual.rgs.mef.gov.it>) al fine di acquisire le osservazioni degli stakeholder esterni alla RGS.

²³ 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 (IPSAS 32, AG9).

attività relativa a servizi in concessione (*service concession asset*) e contabilizzate come immobilizzazioni materiali o materiali (a seconda della loro natura).

È inoltre importante rilevare come le disposizioni di IPSAS 32 siano state concepite in modo speculare rispetto al trattamento contabile previsto per il settore privato²⁴. Secondo i contenuti della nota interpretativa IFRIC 12²⁵, infatti, negli accordi per servizi in concessione in cui il concedente è una entità del settore pubblico e il concessionario è una entità del settore privato, il concessionario gestisce o costruisce e gestisce l'infrastruttura per conto del concedente; conseguentemente, non ha titolo per iscriverla nel proprio bilancio come bene materiale laddove il concedente (pubblica amministrazione) controlla o regolamenta quali servizi il concessionario deve fornire con l'infrastruttura, a chi li deve fornire e a quale prezzo e controlla qualsiasi interessenza residua nell'infrastruttura alla scadenza dell'accordo.

Dunque, nei casi in cui le due condizioni sopra esposte trovino concreta applicazione, la pubblica amministrazione concedente sarà chiamata a rappresentare nel proprio bilancio le attività date in concessione mentre al concessionario, agendo questo come fornitore di servizi, rimarrà l'obbligo di contabilizzare i ricavi per i servizi di costruzione e miglioria del bene in concessione nonché i ricavi relativi alla sua gestione. In altre parole, laddove vengano a configurarsi le due condizioni sopra esposte, si ritiene che l'attività sia controllata dal concedente.

5.3.3 L'individuazione del soggetto tenuto alla rilevazione delle attività riconducibili al demanio pubblico

Al fine di determinare il soggetto tenuto alla contabilizzazione delle attività classificabili come "demaniali" è opportuno un cenno preliminare al concetto di *reporting entity*, che è un'organizzazione del settore pubblico o una sua area di attività, identificabile separatamente, che redige i *General Purpose Financial Reporting* (GPFR)²⁶.

²⁴ "This Standard is intended to "mirror" Interpretation 12 of the International Financial Reporting Interpretations Committee, Service Concession Arrangements (IFRIC 12), which sets out the accounting requirements for the private sector operator in a service concession arrangement" (IPSAS 32.AG1).

²⁵ Nell'ambito dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS) gli IFRIC sono le linee guida elaborate dall'*International Financial Reporting Interpretations Committee* (da cui l'acronimo IFRIC).

²⁶ I GPFS sono documenti finanziari per finalità informative generali" dei quali è parte il bilancio di esercizio, inteso come principale strumento d'informazione patrimoniale, economica e finanziaria a vantaggio degli utilizzatori esterni (cfr. CAREY a altri, 2014).

Il concetto di *Reporting entity* secondo gli IPSAS e ITAS

Il *Conceptual Framework* IPSAS identifica due caratteristiche chiave di una *reporting entity*:

- È un'entità che raccoglie risorse da, o per conto, portatori di interessi e/o impiega risorse per svolgere attività a beneficio di, o per conto, tali portatori di interesse e
- sono presenti destinatari di servizi o fornitori di risorse che dipendono dalle informazioni contenute nel bilancio per fini decisionali o di accountability.²⁷

Il Quadro concettuale ITAS (QC) non fornisce una definizione puntuale delle amministrazioni pubbliche che costituiscono *reporting entities*, limitandosi ad indicare che:

- per amministrazioni pubbliche si intendono gli enti di cui all'art. 1, c. 2 della Legge 196/2009, con esclusione delle amministrazioni in forma societaria;
- le amministrazioni che costituiscono *reporting entities* sono tenute in base alla legge a registrare le operazioni e gli altri eventi con il sistema contabile economico-patrimoniale;
- la personalità giuridica non è un presupposto per l'individuazione delle amministrazioni pubbliche che costituiscono *reporting entities*.

Pur nel rinvio generale alla legge, il QC fornisce informazioni circa il contenuto e le finalità informative dei *financial statements*, dalle quali possono essere desunti criteri di base per l'individuazione delle amministrazioni che costituiscono RE, che dovrebbero:

- disporre di un grado sufficiente di controllo sulle proprie risorse umane e strumentali; più in generale, dovrebbero godere di una sostanziale autonomia patrimoniale e finanziaria (controllo sulle entrate)
- disporre del potere di programmazione economico-finanziaria e di organizzare le attività
- essere portatori di diritti a ricevere somme da terzi e di obbligazioni a pagare somme a terzi.

L'individuazione puntuale delle amministrazioni che costituiscono *Reporting entity* ai fini della Riforma 1.15 esula dagli obiettivi di questo documento e sarà valutato dalla Struttura di Governance della RGS tenendo conto delle indicazioni contenute nel Quadro concettuale e dell'assetto istituzionale del nostro Paese.

Rileva, in questa sede, analizzare i criteri più idonei per individuare l'amministrazione, che costituisce una *reporting entity*, tenuta a rilevare le attività classificabili come "demaniali". A tal fine, è necessaria un'analisi approfondita della modalità gestoria della singola attività, finalizzata ad individuare quale soggetto ne detenga il **controllo**.

²⁷ "It is an entity that raises resources from, or on behalf of, constituents and/or uses resources to undertake activities for the benefit of, or on behalf of, those constituents; and there are service recipients or resource providers dependent on GPRs of the entity for information for accountability or decision-making purposes" (cfr. CF IPSAS, par. 4.3)

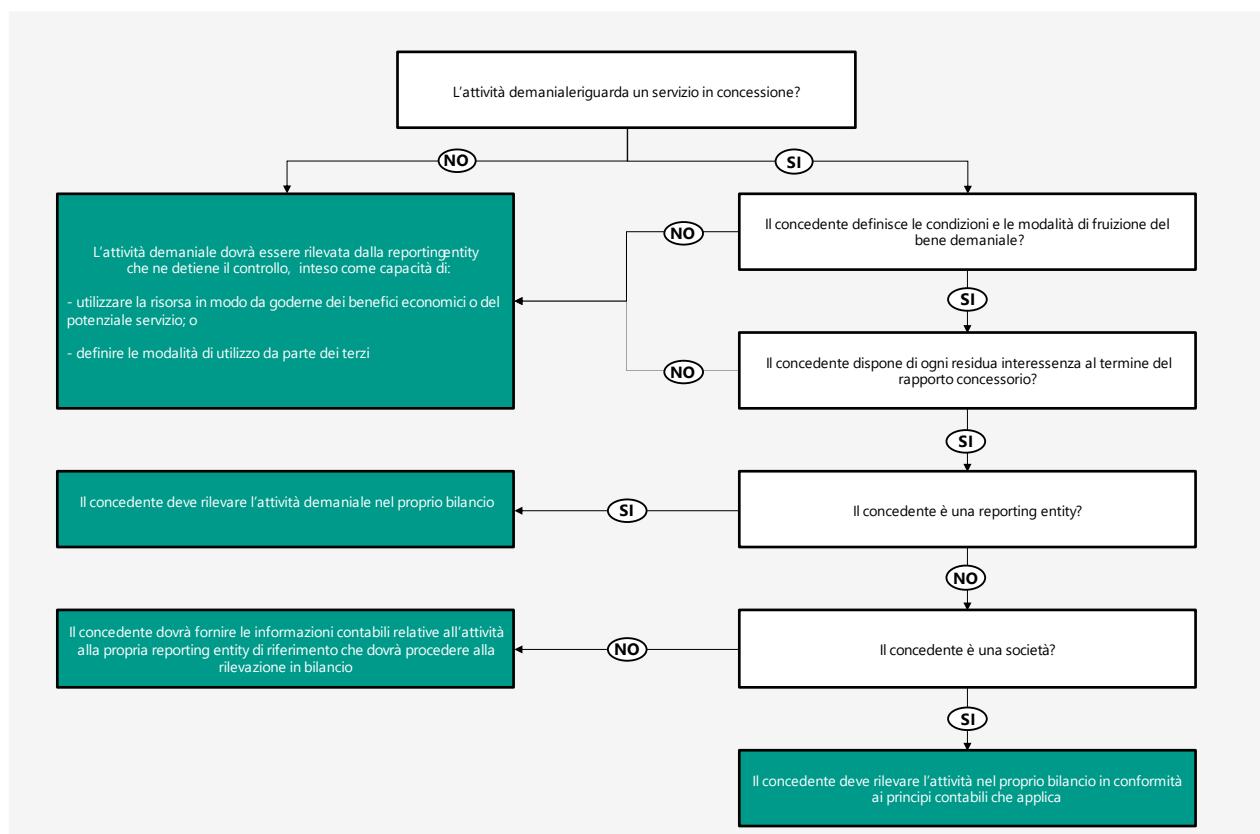
Tale verifica andrà fatta alla luce dei seguenti elementi:

- la capacità di utilizzare l'attività (o di indirizzarne l'utilizzo da parte di terzi) in modo tale da godere del potenziale di servizio o dei benefici economici da questa derivanti. Tale situazione è "verificata con l'esistenza di un diritto, o di una situazione di fatto" (QC);
- il controllo o la regolamentazione di quali servizi il concessionario debba fornire con l'infrastruttura e il controllo di ogni residua interessenza (IPSAS 32, nei casi in cui l'attività sia relativa ad un servizio in concessione).

Alla luce dell'analisi condotta nei precedenti paragrafi si può concludere che al fine dell'individuazione dell'entità tenuta a rilevare in bilancio le attività demaniali, occorre prendere in considerazione il regime di gestione e, conseguentemente, il controllo esercitato sui beni. Tale analisi andrebbe effettuata in relazione alla singola attività (infrastruttura, edificio, terreno, o bene culturale), dal momento che il carattere della demanialità non determina di per sé l'applicazione di specifici criteri di contabilizzazione.

Al fine di rilevare le principali attività riconducibili al demanio pubblico italiano, alla luce delle regole di contabilizzazione definite da IPSAS (nonché in attesa della definitiva approvazione di ITAS 6), si ritiene necessario condurre ulteriori analisi con la collaborazione delle amministrazioni e dei principali concessionari di servizio pubblici.

Nelle more di ulteriori approfondimenti e al fine di contribuire al percorso di implementazione del nuovo modello contabile definito dalla Riforma 1.15 del PNRR, con lo schema di seguito riportato si propone il processo logico da seguire per l'individuazione dell'entità tenuta alla rilevazione delle attività demaniali.



6 Considerazioni conclusive e prossimi passi

La Nota espone gli esiti e le considerazioni maturate nell'ambito della seconda e terza fase del Progetto, relative, rispettivamente, all'analisi dello stato dell'arte in materia di rilevazione e gestione del patrimonio pubblico in Italia e alla produzione di una bozza di report tecnico con alcune prime indicazioni sulla situazione "desiderata".

La definizione delle proposte operative è tuttora in corso; la Nota riporta unicamente le proposte condivise e validate nell'ambito del progetto, come descritte nel Paragrafo 5. Si segnala, in particolare:

- l'individuazione dei possibili ambiti che necessiterebbero di interventi normativi o regolamentari volti a facilitare l'adozione dei principi in modo uniforme da parte di tutte le pubbliche amministrazioni interessate dalla Riforma;
- la presentazione di alcune indicazioni per la rilevazione, classificazione e valorizzazione dei beni, ivi inclusi quelli demaniali, del patrimonio culturale e delle infrastrutture, anche ai fini dell'eventuale verifica di corrispondenza della normativa vigente alle disposizioni contenute in ITAS 4;
- la proposta di un set minimo di attributi inventariali comuni, utili alle amministrazioni nelle attività di contabilizzazione e presentazione del bilancio;
- l'identificazione di elementi utili per la successiva impostazione dei sistemi informativo-contabili delle amministrazioni al fine di assicurare la piena coerenza con i criteri contenuti in ITAS 4.

Le attività successive del progetto prevedono la condivisione di una metodologia per: i) il popolamento e l'aggiornamento degli inventari, ii) la rilevazione dei beni gestiti dall'Agenzia del Demanio in base al criterio del controllo, anche alla luce dell'elaborando ITAS 6 e iii) la rilevazione e la valutazione di due specifiche categorie di beni, ovvero gli *heritage assets* e i *real estate assets* (con particolare riferimento agli investimenti immobiliari). La metodologia sviluppata verrà quindi testata con il coinvolgimento di un gruppo di enti selezionati (Deliverable 4).

In base ai risultati emersi dall'analisi "TO-BE" (*Deliverable 3*) e dalla fase pilota (*Deliverable 4*), verranno individuate le indicazioni strategiche e operative, che confluiranno in un documento recante l'*action plan* (*Deliverable 5*) di supporto all'implementazione di ITAS4 e degli altri standard, ai fini di garantire una "gestione contabile" dei beni controllati dalle pubbliche amministrazioni coerente con i principi contabili statuiti dalla Struttura di governance. I risultati conseguiti, le lezioni apprese e le indicazioni operative verranno condivise nell'ambito di un *workshop* dedicato, organizzato in collaborazione con Commissione Europea.

Infine, il *deliverable 6* riguarderà lo sviluppo di un programma formativo per integrare e corroborare le competenze e le conoscenze delle figure chiave coinvolte nell'applicazione dei principi derivanti dalla riforma contabile.

A seguito delle attività svolte e condivise nelle fasi precedenti, si provvederà alla stesura di un report finale dettagliante l'intero progetto e i suoi principali risultati, nonché la formulazione di raccomandazioni finali per sostenere la coerente ed efficace applicazione del processo di riforma.

Appendice 1 - Il set di attributi inventariali minimi

Viene di seguito riportato, in forma tabellare, lo schema di attributi inventariali già descritto al paragrafo 4.2:

DIMENSIONE	ID	ATTRIBUTO INVENTARIALE	FORMATO DEL DATO	FINALITA' DELL'INFORMAZIONE RICHIESTA DA ITAS	PARITAS 4	CATEGORIA DI BENI DI RIFERIMENTO
01. Anagrafica	01.01	Codice cespite	Alfanumerico		---	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
01. Anagrafica	01.02	Denominazione	Testuale	Denominazione del bene (dove presente)	88a	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
01. Anagrafica	01.03	Indirizzo	Testuale	Luogo in cui si trova il bene	88a	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
01. Anagrafica	01.04	Bene di proprietà	Selezione predefinita	Selezionare se il bene è di proprietà dell'amministrazione che compilerà il documento		Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
01. Anagrafica	01.05	Amministrazione utilizzatrice	Testuale	Beni di proprietà dell'amministrazione in uso presso altre amministrazioni che li possiedono	75e	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
01. Anagrafica	01.06	Vincoli, obblighi o restrizioni sul bene	Testuale	L'esistenza e l'ammontare di vincoli o restrizioni alla titolarità dei beni, cespiti gravati da garanzie per passività, vincoli alla realizzabilità dei cespiti e alla destinazione dei ricavi, obbligazioni contrattuali.	75a - 77g - 77f	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
01. Anagrafica	01.07	Attività operativa	Flag	Tipologia del bene (attività operativa o attività non operativa)	88a	Solo per le attività del patrimonio culturale
01. Anagrafica	01.08	Natura del bene culturale	Selezione predefinita	Natura del bene (storico, artistico, archeologico, ecc.)	88a	Solo per le attività del patrimonio culturale

DIMENSIONE	ID	ATTRIBUTO INVENTARIALE	FORMATO DEL DATO	FINALITA' DELL'INFORMAZIONE RICHIESTA DA ITAS	PARIAS 4	CATEGORIA DI BENI DI RIFERIMENTO
01. Anagrafica	01.09	Forma di gestione	Selezione predefinita	Forma di gestione applicata al bene (e.g. affidato a terzi, partenariato, etc)	88c	Solo per le attività del patrimonio culturale
01. Anagrafica	01.10	Accesso consentito al pubblico	Flag	Informazioni sulla fruibilità del bene (accesso consentito o non consentito)	88d	Solo per le attività del patrimonio culturale
01. Anagrafica	01.10.01	Numero di visitatori annui	Numerico	Numero di visitatori annui	88e	Solo per le attività del patrimonio culturale
01. Anagrafica	01.10.02	Accesso a pagamento	Flag	Accesso libero o a pagamento	88f	Solo per le attività del patrimonio culturale
01. Anagrafica	01.11	Generazione di fitto attivo nell'anno	Flag	L'ammontare dei fitti attivi e delle spese di gestione, comprensive delle riparazioni e manutenzioni, iscritte nel conto economico, con distinzione delle spese riguardanti cespiti che hanno generato fitti attivi e che non hanno generato fitti attivi nel periodo	77e	Solo per gli investimenti immobiliari
01. Anagrafica	01.12	Destinazione dell'attività biologica	Selezione predefinita	Distinzione tra le attività biologiche possedute per la vendita e quelle possedute per la distribuzione a fronte di un corrispettivo nullo o simbolico	83	Solo per le attività biologiche
01. Anagrafica	01.13	Attività biologica coltivata	Flag	Natura dell'attività biologica (coltivata o non coltivata)	83	Solo per le attività biologiche
01. Anagrafica	01.14	Valore di mercato stimato	Numerico	Valore di mercato stimato (dato eventuale non obbligatorio)	---	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
01. Anagrafica	01.14.01	Data della stima	Flag	Data della stima	---	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali

DIMENSIONE	ID	ATTRIBUTO INVENTARIALE	FORMATO DEL DATO	FINALITA' DELL'INFORMAZIONE RICHIESTA DA ITAS	PARIAS 4	CATEGORIA DI BENI DI RIFERIMENTO
01. Anagrafica	01.14.02	Modalità di stima	Selezione predefinita	Indicazione della misura in cui il valore di mercato si basa su di una stima effettuata da un perito indipendente ovvero da uffici interni all'amministrazione stessa	77c	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
01. Anagrafica	01.14.03	Ipotesi e modalità applicative nella determinazione della stima	Selezione predefinita	Indicazione della misura in cui la determinazione del valore del bene è comprovata da evidenze di mercato oppure è prevalentemente basata su altri fattori (a loro volta da specificare) a causa della natura dei cespi e della mancanza di dati di mercato confrontabili	77d	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
01. Anagrafica	01.15	Investimento immobiliare	Flag	Tipologia del bene (investimento immobiliare)	88a	Solo per gli investimenti immobiliari
01. Anagrafica	01.16	Bene immobile destinato alla vendita	Flag	Tipologia del bene (bene destinato alla vendita)	---	Solo per gli investimenti immobiliari
01. Anagrafica	01.17	Bene relativo a servizi in concessione	Flag	Tipologia del bene (attività relativa a servizi in concessione)	---	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
01. Anagrafica	01.18	Bene in leasing finanziario.	Flag	Tipologia del bene (attività in leasing finanziario)	---	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
02. Acquisizione	02.01	Valore iniziale	Numerico	Valore contabile lordo	74c - 77d - 87f	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
02. Acquisizione	02.02	Acquisto con corrispettivo	Flag		---	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
02. Acquisizione	02.02.01	Modalità di acquisizione	Selezione predefinita		---	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali

DIMENSIONE	ID	ATTRIBUTO INVENTARIALE	FORMATO DEL DATO	FINALITA' DELL'INFORMAZIONE RICHIESTA DA ITAS	PARIAS 4	CATEGORIA DI BENI DI RIFERIMENTO
02. Acquisizione	02.03	Acquisito senza corrispettivo	Flag		---	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
02. Acquisizione	02.03.01	Modalità di acquisizione	Selezione predefinita		88b	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
02. Acquisizione	02.04	Metodo di valutazione	Selezione predefinita	Determinato in base alla modalità di acquisizione (e.g. con corrispettivo, senza corrispettivo) e alla tipologia del bene (e.g. investimenti immobiliari, attività del patrimonio culturale)	14	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
02. Acquisizione	02.05	Acquisito in seguito ad aggregazione aziendale	Flag	Acquisizioni in seguito ad aggregazioni aziendali	74d - 79d	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
02. Acquisizione	02.06	Data di acquisizione	Data (gg/mm/aaaa)	Data di acquisizione del bene	---	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
02. Acquisizione	02.06.01	Data di prima iscrizione in bilancio	Data (gg/mm/aaaa)	Data di prima iscrizione in bilancio	89a	Solo per le attività del patrimonio culturale
03. Ammortamento	03.01	Metodo di ammortamento	Selezione predefinita	Metodo di ammortamento utilizzato	74a - 87d	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
03. Ammortamento	03.02	Tasso di ammortamento	Numerico	Vite utili o tassi di ammortamento utilizzati	74a - 87d	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
03. Ammortamento	03.02.01	Vita utile del bene	Numerico	Vite utili o tassi di ammortamento utilizzati	74a - 87d	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali

DIMENSIONE	ID	ATTRIBUTO INVENTARIALE	FORMATO DEL DATO	FINALITA' DELL'INFORMAZIONE RICHIESTA DA ITAS	PARIAS 4	CATEGORIA DI BENI DI RIFERIMENTO
03. Ammortamento	03.03	Fondo ammortamento	Numerico	Ammortamenti cumulati alla data	74c - 87f	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
04. Variazioni	04.01	Valore contabile	Numerico		---	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
04. Variazioni	04.01.01	Ragione della mancata rilevazione	Testuale	I motivi della mancata rilevazione di un bene nello Stato Patrimoniale	90a	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
04. Variazioni	04.02	Bene dismesso	Flag	Rilevazioni delle dismissioni intervenute	74d - 79c	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
04. Variazioni	04.02.01	Ragione della dismissione	Selezione predefinita	Rilevazioni delle dismissioni intervenute	74d - 79c	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
04. Variazioni	04.02.02	Data della dismissione	Data (gg/mm/aaaa)	Rilevazioni delle dismissioni intervenute	74d - 79c	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
04. Variazioni	04.02.03	Prezzo netto di vendita	Numerico	La plusvalenza o la minusvalenza derivante dalla cessione di un'immobilizzazione materiale è determinata come differenza tra il prezzo netto di vendita e il valore contabile dell'immobilizzazione	68	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
04. Variazioni	04.03	Data dell'ultima valutazione	Data (gg/mm/aaaa)	Data dell'ultima valutazione del bene	89b	Solo per le attività del patrimonio culturale
04. Variazioni	04.04	Denominazione intervento di manutenzione straordinaria	Testuale	Denominazione del singolo intervento manutentivo effettuato	74d - 79a	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali

DIMENSIONE	ID	ATTRIBUTO INVENTARIALE	FORMATO DEL DATO	FINALITA' DELL'INFORMAZIONE RICHIESTA DA ITAS	PARIAS 4	CATEGORIA DI BENI DI RIFERIMENTO
04. Variazioni	04.04.01	Codice CUP dell'intervento di manutenzione straordinaria	Alfanumerico	Codice CUP che identifica il singolo intervento manutentivo	74d - 79a	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
04. Variazioni	04.04.02	Costi successivi capitalizzati	Numerico	Costi capitalizzati del singolo intervento manutentivo	74d - 79a	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
04. Variazioni	04.04.03	Data di capitalizzazione dei costi	Data (gg/mm/aaaa)	Data di capitalizzazione dei costi del singolo intervento manutentivo	74d - 79a	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
04. Variazioni	04.05	Denominazione della svalutazione per perdita durevole	Testuale	Denominazione della svalutazione	74c	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
04. Variazioni	04.05.01	Motivi della svalutazione per perdita durevole	Testuale	Motivi della svalutazione	74c	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali
04. Variazioni	04.05.02	Data di svalutazione per perdita durevole	Data (gg/mm/aaaa)	Data di svalutazione per perdita durevole	74c	Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali

Appendice 2 - Il percorso di implementazione della contabilità *accrual* nel contesto comunitario

Nell'ambito dell'analisi sullo stato dell'arte del sistema *accrual* legato alle immobilizzazioni materiali, è stato condotto un raffronto con il contesto comunitario (denominato *benchmark analysis*) volto a identificare le pratiche implementate per la gestione del patrimonio immobiliare pubblico e i risultati conseguiti dalla loro attuazione. Tale attività ha coinvolto la condivisione di un questionario standardizzato con i rappresentanti di alcuni Stati membri.

Per lo sviluppo dell'analisi di riferimento, sono stati selezionati cinque paesi (i.e., Francia, Svezia, Austria, Belgio, Grecia) particolarmente rilevanti per il contesto italiano per diverse ragioni, di seguito illustrate:

Paesi selezionati per il raffronto con il contesto comunitario	
Francia	Alto grado di maturità del sistema contabile <i>accrual</i> ; dimensioni e sfide simili all'Italia; presenza di molte attività del patrimonio culturale.
Svezia	Alto grado di maturità del sistema contabile <i>accrual</i> .
Austria	Alto grado di maturità del sistema contabile <i>accrual</i> ; recente implementazione di un sistema accrual per le immobilizzazioni materiali; presenza di molte attività del patrimonio culturale.
Belgio	Recente implementazione di un sistema <i>accrual</i> per le immobilizzazioni materiali, comprese le attività del patrimonio culturale.
Grecia	Implementazione del sistema di contabilità accrual in corso; presenza di molte attività del patrimonio culturale.

Il questionario è stato strutturato per affrontare aspetti specifici delle politiche contabili selezionate dai governi per le immobilizzazioni materiali, dei processi implementati per applicare tali politiche e degli impatti sui sistemi contabili ed informatici. Lo studio e il questionario si sono concentrati prevalentemente su specifiche categorie di immobilizzazioni materiali, tra cui le infrastrutture, le attività del patrimonio culturale, e quelle militari.

Con riferimento agli assetti organizzativi, tutti e cinque gli Stati intervistati hanno indicato che la gestione del patrimonio pubblico è decentrata, a diversi livelli di decentramento. In alcuni casi, un singolo ente governativo gestisce specifiche tipologie di beni per tutti gli altri enti. A prescindere dal livello di decentramento, i processi contabili ed i sistemi informatici dovrebbero essere organizzati in modo da consentire l'applicazione fedele delle nuove regole dalle singole *reporting entities* sino al livello consolidato delle informazioni contabili.

Con riferimento agli aspetti operativi, l'analisi ha evidenziato come la maggior parte degli Stati adottino il modello del costo per valutare le loro immobilizzazioni materiali.

Modelli di valutazione delle immobilizzazioni materiali					
	Real estate	Infrastrutture	Beni culturali	Beni militari	Altri asset
Francia	Costo; Valore corrente per le prigioni	Costo; Valore corrente per strade, infrastrutture e	Costo	Costo	Costo

		porti			
Svezia	Costo	Costo	Costo	Costo	Costo
Austria	Costo	Costo	Costo	Costo	Costo
Belgio	Valore corrente	Modello attualmente in via di revisione	Costo; Valore corrente per gli edifici	Costo	Costo
Grecia	Costo	Costo	Costo	Costo	Costo

L'analisi *benchmark* si è inoltre concentrata sul percorso di implementazione del sistema contabile *accrual* affrontato dai cinque Stati Membri UE. Di seguito si riportano, in forma sintetica, le risposte degli intervistati alle principali domande che hanno riguardato questo tema:

Quali sono state le principali criticità che avete incontrato al momento della prima applicazione del sistema contabile <i>accrual</i> /a base IPSAS per la rilevazione delle immobilizzazioni materiali? E come le avete affrontate?	
Francia	<ul style="list-style-type: none"> Identificare in modo esaustivo tutti gli asset e le amministrazioni chiamate alla loro rilevazione, in applicazione del concetto di controllo. Valutare gli asset in assenza di informazioni relative al costo storico.
Svezia	L'implementazione del sistema <i>accrual</i> , iniziata alla fine degli anni 80' e completata nel decennio successivo, non ha comportato grossi problemi anche in virtù della presenza di molte agenzie pubbliche che già la adottavano. Il sistema contabile ha comunque dovuto essere manutenuto e sviluppato più volte con l'impiego di importanti risorse per la formazione e l'informazione.
Austria	Inventariare tutti gli asset contenendo i costi amministrativi. Si è adottato un approccio pragmatico, con la previsione di specifiche eccezioni e semplificazioni, disciplinate dall' <i>Austrian Opening Balance Sheet Regulation</i> .
Belgio	Rilevare tutti i fixed asset e attribuire loro un valore laddove assente il costo storico. Si è fatto ricorso al valore di mercato, laddove stimabile, come deemed cost, altrimenti si è ricorso al valore simbolico con la previsione di informazioni aggiuntive in nota integrativa.
Grecia	Il sistema contabile a base <i>accrual</i> /è attualmente in via di sviluppo

Quali sono i principali tre consigli per l'implementazione che fornirebbe ad un governo che sviluppa un sistema contabile <i>accrual</i> /a base IPSAS?	
Francia	<ol style="list-style-type: none"> Avere un'idea chiara della situazione di partenza e prevedere un periodo di transizione adeguato (né troppo breve, né troppo lungo); Coinvolgere tutti i gestori degli asset mostrando loro i benefici del nuovo sistema contabile; Ricorrere a criteri alternativi al valore di mercato per la valutazione degli asset specializzati per i quali non esiste un mercato.
Svezia	<ol style="list-style-type: none"> La formazione è un aspetto fondamentale; Ideare un sistema informativo efficiente, capace di contabilizzare in modo esaustivo tutti i fatti della gestione e raccogliere tutte le informazioni necessarie per la predisposizione del bilancio di esercizio (stato

	patrimoniale e note integrative); 3. I cambiamenti richiedono tempo!
Austria	1. Pianificare un periodo di tempo sufficiente per l'inventariazione delle immobilizzazioni materiali; 2. Adottare un approccio pragmatico: prevedere regole di transizione e semplificazioni per la prima applicazione; 3. È fondamentale legare strettamente gli aspetti tecnologici e contabili in modo da assicurare l'adeguato funzionamento del sistema.
Belgio	<ul style="list-style-type: none"> • Concentrare l'attenzione sugli asset principali: terreni, edifici, infrastrutture, beni militari...; • Inventariare in modo esaustivo tali asset; • Valutare tali asset secondo il costo storico, se disponibile, il fair value come deemed cost se presente un mercato, il valore simbolico in tutti gli altri casi.
Grecia	Il sistema contabile a base <i>accrual</i> è attualmente in via di sviluppo

Quale raccomandazione o consiglio fornirebbe ad un governo che implementa un sistema contabile *accrual* a base IPSAS e deve sviluppare il sistema informativo per supportarlo?

Francia	Coinvolgere i gestori degli asset nello sviluppo delle funzionalità di sistema, in virtù della loro disponibilità di informazioni cruciali per la contabilizzazione. Il migliore modo per farlo è assicurarsi che l'infrastruttura tecnologica sia condivisa con gli utenti contabili e che da questa si possano trarre informazioni utili per la gestione degli asset.
Svezia	Il prerequisito per la scelta di un sistema informativo dovrebbe essere la sua capacità di gestire una contabilità <i>accrual</i> .
Austria	È fondamentale legare strettamente gli aspetti tecnologici e contabili in modo da assicurare l'adeguato funzionamento del sistema.
Belgio	È importante l'allineamento dell'unità elementare di rilevazione degli asset sotto l'aspetto amministrativo, contabile e statistico. In questo modo le differenze concettuali esistenti tra il Sistema Europeo di Contabilità (SEC) e il CF IPSAS potranno essere più facilmente gestite. È anche importante ricorrere agli specifici moduli ERP dedicati ai fixed asset dal momento che consentono l'allineamento delle informazioni inventariali e contabili.
Grecia	Il sistema contabile a base <i>accrual</i> è attualmente in via di sviluppo

Le risposte degli intervistati consentono di individuare alcuni punti di attenzione:

- L'importanza dell'attività di inventariazione e rilevazione esaustiva delle immobilizzazioni materiali;
- la definizione di regole chiare e pragmatiche per la valutazione dei beni quando non sono disponibili informazioni sul costo storico;
- la necessità di uno stretto coordinamento tra gli aspetti tecnologici e quelli contabili; e
- la necessità di pianificare attività mirate alla gestione del cambiamento e alla formazione degli operatori contabili.

In conclusione, le esperienze dei paesi di riferimento hanno evidenziato come le attività di pianificazione, i sistemi informatici, e la formazione siano di fondamentale importanza per il successo nell'implementazione di un sistema contabile *accrual*.

Per quanto concerne le infrastrutture informatiche, dallo studio è emerso come il governo francese abbia implementato un sistema centrale ERP a base SAP, comprensivo di un'alta mole di dati gestionali e contabili relativi alle immobilizzazioni, che contribuiscono al raggiungimento dell'alto grado di maturità del loro sistema contabile *accrual*. Tale infrastruttura permette al Ministero dell'Economia francese di assicurare la centralizzazione e la condivisione tra tutti gli *stakeholder* delle informazioni relative alle immobilizzazioni. Il sistema informativo francese, denominato "*Chourus*", inoltre, accoglie funzionalità volte all'interoperabilità con altri sistemi, consentendo di far confluire automaticamente i dati di interesse da altre amministrazioni nel sistema centrale. Il Ministero dell'Economia francese utilizza il modulo SAP RE-FX per le attività di inventariazione e contabilizzazione degli interventi sui beni immobili controllati dallo Stato (edifici, terreni ed infrastrutture). Tale modulo consente infatti una raccolta strutturata delle informazioni anagrafiche, la chiara rappresentazione delle gerarchie (complesso e singoli edifici) e la possibilità di generare e condividere informazioni utili ad una pluralità di soggetti, al fine di fornire supporto allo svolgimento delle loro specifiche attività.