

LINEE GUIDA

ITAS 15

Benefici per i dipendenti

13 MAGGIO 2024

La piena comprensione delle linee guida richiede un'adeguata conoscenza del relativo ITAS.
Si raccomanda la preventiva lettura dello standard contabile.

LINEE GUIDA ITAS 15 – *Benefici per i dipendenti*

Sommario

Premessa	1
Benefici per i dipendenti	2
Perimetro di applicazione.....	2
Le diverse fattispecie di benefici per i dipendenti.....	2
Benefici a breve termine per i dipendenti.....	3
Benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro.....	4
Amministrazioni che non erogano il beneficio a ex dipendenti.....	5
Amministrazioni che erogano il TFR o altri trattamenti di quiescenza a ex dipendenti	6
Benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro	7
Altri benefici a lungo termine per i dipendenti	8
Quadro riassuntivo	9
Esempi	11
ESEMPIO 1: liquidazione della retribuzione fissa	11
Inquadramento della fattispecie	11
Effetti contabili	11
ESEMPIO 2: liquidazione della retribuzione fissa in presenza di anticipi	13
Inquadramento della fattispecie	13
Effetti contabili	13
ESEMPIO 3: liquidazione della retribuzione accessoria.....	15
Inquadramento della fattispecie	15
Effetti contabili	15
ESEMPIO 4: liquidazione dei benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, non a carico dell'amministrazione	17
Inquadramento della fattispecie	17
Effetti contabili	17
ESEMPIO 5: liquidazione dei benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, a carico dell'amministrazione	18
Inquadramento della fattispecie	18
Effetti contabili	19
ESEMPIO 6: pagamento dei benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, a carico dell'amministrazione	19
Inquadramento della fattispecie	19
Effetti contabili	19

ESEMPIO 7: liquidazione dei benefici ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro	20
Inquadramento della fattispecie	20
Effetti contabili	21
ESEMPIO 8: liquidazione di altri benefici a lungo termine per i dipendenti	22
Inquadramento della fattispecie	22
Effetti contabili	22
Informazione integrativa	22

1. Premessa

Il presente documento contiene linee guida per l'applicazione dello *standard* contabile ITAS 15 – *Benefici per i dipendenti*. In particolare, il documento fornisce indicazioni circa il trattamento contabile e l'informazione integrativa richiesta alle amministrazioni pubbliche che riconoscono una qualsiasi forma di remunerazione ai propri dipendenti in cambio dello svolgimento dell'attività lavorativa in regime di tempo pieno o parziale, e in virtù di contratti a tempo determinato o indeterminato.

Nel redigere queste linee guida, si è tenuto conto del contenuto dell'IPSAS 39 – *Employee Benefits* nella versione emanata il 28 luglio 2016.

Nel presente documento, per "bilancio" si intende il bilancio di esercizio redatto conformemente agli ITAS, salvo quando diversamente specificato. Per semplicità, non vengono trattati in questa sede gli effetti fiscali delle operazioni.

Negli esempi di scritture contabili illustrati nelle linee guida sono utilizzate le voci di conto dell'ultimo livello di dettaglio del Piano dei Conti unico per tutte le amministrazioni pubbliche, approvato con Determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 176775 del 27 giugno 2024. Qualora necessario, le amministrazioni pubbliche potranno utilizzare, per le proprie scritture contabili, voci con un ulteriore livello di dettaglio che verranno definite per ciascun comparto in coerenza con quelle di livello superiore.

2. Benefici per i dipendenti

2.1. Perimetro di applicazione

L'ITAS 15 definisce le corrette modalità di contabilizzazione dei benefici che una amministrazione riconosce ai propri dipendenti in cambio della attività lavorativa svolta, nonché le informazioni da riportare nella Nota Integrativa (par. 1).

Con l'espressione "benefici per i dipendenti" si intendono tutte le forme di remunerazione che una amministrazione riconosce ai propri dipendenti in cambio dell'attività lavorativa che questi svolgono a favore dell'amministrazione.

I "dipendenti" sono tutti quei lavoratori che l'amministrazione impiega in virtù di contratti di lavoro a tempo determinato o indeterminato, e che prevedono l'impegno del lavoratore a tempo pieno o parziale (par. 8). Ai sensi dell'ITAS 15 non sono, quindi, "dipendenti" coloro che forniscono servizi a favore dell'amministrazione in virtù di incarichi conferiti a qualsiasi titolo, che rappresentano prestazioni di servizi non disciplinate dall'ITAS 15 (par. 4, lettera f). Non sono, del resto, "dipendenti" i componenti di organi costituzionali o elettivi, le cui indennità non ricadono nell'ambito di applicazione dell'ITAS 15 (par. 4, lettera e).

I "benefici" corrisposti dalle amministrazioni ai propri dipendenti possono essere corrisposti mediante pagamento di denaro o erogazione di altri "benefici in natura". I benefici in denaro consistono in esborsi monetari. I benefici in natura, invece, sono corrisposti sotto forma di beni o servizi forniti dall'amministrazione ai propri dipendenti.

Tutti i benefici, che siano corrisposti in denaro ovvero in natura, sono disciplinati dall'ITAS 15 se vanno a beneficio dei dipendenti delle amministrazioni, ovvero di altri soggetti che ne hanno titolo in virtù di un legame con il dipendente – come il coniuge o i figli (par. 7). In queste linee guida, ci si riferisce ai "benefici per i dipendenti" includendo anche quelli riconosciuti ad altri soggetti che, essendo legati ai dipendenti, hanno diritto ai benefici (par. 2).

Non sono disciplinati dall'ITAS 15 eventuali benefici che i dipendenti dell'amministrazione pubblica ricevono in contropartita di servizi prestati a terzi, quali le consulenze, la formazione professionale (par. 4, lettera c). Non sono, peraltro, disciplinati dall'ITAS 15 i benefici pensionistici già maturati e i benefici che i dipendenti ricevono per ragioni diverse dalla controprestazione lavorativa, come l'erogazione di pensioni, sussidi, assegni e altre prestazioni sociali in denaro. Infatti, questi benefici ricadono nell'ambito di applicazione dell'ITAS 16 – *Prestazioni sociali in denaro* (par. 4, lettere a e b), a cui si rimanda.

2.2. Le diverse fattispecie di benefici per i dipendenti

Rispetto al momento in cui i dipendenti dell'amministrazione maturano il diritto a ricevere un beneficio, alla forma che assumono le scritture contabili, e alle voci di conto coinvolte, l'ITAS 15 distingue quattro fattispecie (par. 6), di seguito discusse in dettaglio.

2.2.1. Benefici a breve termine per i dipendenti

Nelle amministrazioni pubbliche italiane, i benefici a breve termine rappresentano la quota maggioritaria dei benefici per dipendenti. Essi includono (par. 6, lettera a):

- i) Salari, stipendi e contributi per oneri sociali, quali: lo stipendio tabellare, i differenziali stipendiali, le retribuzioni individuali di anzianità, le indennità aggiuntive, per vacanze, qualificazioni professionali, direzione scolastica, di ricerca, di amministrazione e di Ateneo, compensi per gli straordinari, compensi accessori, welfare integrativo e, in decurtazione, le trattenute per sciopero;
- ii) Periodi retribuiti a vario titolo, quali: ferie, malattia, permessi, aspettativi e congedi retribuiti, festività, diritto allo studio, aspettativa per dottorati di ricerca, infortuni, riposi settimanali;
- iii) Piani di incentivazione e indennità legati a situazioni soggettive del dipendente e particolari mansioni, quali: indennità premiali e premi stipendiali, incarichi di elevata qualifica e di funzione, indennità di reperibilità, pronta disponibilità, lavoro notturno e festivo, turno, servizio esterno polizia giudiziaria, specifiche responsabilità, progressione economica e altre indennità previste da contratti collettivi nazionali di lavoro e contratti collettivi decentrati integrativi.
- iv) Benefici non monetari (*welfare* aziendale), quali: servizi di mensa, buoni pasto, alloggi di servizio, asili nido aziendali, polizze sanitarie integrative, rimborsi spese, copertura assicurativa, patrocinio legale, Banca Ore.

Ciò che accomuna i benefici a breve termine è che il connesso esborso di denaro avverrà entro dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio. A livello contabile, tutti questi benefici sono registrati mediante la rilevazione di un costo per l'amministrazione e, in contropartita, un debito verso i dipendenti. Utilizzando come esempio la rilevazione del debito verso dipendenti per la retribuzione stipendiale fissa, la scrittura avrà la seguente forma tipica:

DATA	CONTI	DARE	VERE
XX/XX/20XX	Stipendi e altri assegni fissi Debiti correnti verso dipendenti	XXXX	XXXX

Con questa scrittura, alla data di liquidazione delle retribuzioni si rileva, da un lato, un costo (in DARE) e, dall'altro, un debito corrente (in AVERE) di pari importo. Il valore da iscrivere in entrambe le sezioni del prospetto è pari al valore nominale dei benefici da erogare (par. 9).

All'atto del pagamento della retribuzione, il debito verso i dipendenti sarà estinto (in DARE) e, in contropartita, si rileverà la riduzione delle disponibilità liquide (in AVERE), come segue:

DATA	CONTI	DARE	VERE
XX/XX/20XX	Debiti correnti verso dipendenti Disponibilità liquide	XXXX	XXXX

In tutti i casi di liquidazione e pagamento del debito verso dipendenti per benefici a breve termine, il costo è iscritto in bilancio alla voce "Personale" del Conto Economico, all'interno della classe **B) Costi e oneri della gestione operativa**. A sua volta, l'eventuale importo del debito che non sia estinto integralmente alla data di chiusura dell'esercizio è iscritto in bilancio tra le passività correnti dello Stato Patrimoniale, alla voce **I.8 Altri debiti a breve termine**. La passività

è “corrente” perché i benefici a breve termine devono essere corrisposti entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.

In caso di pagamento anticipato di una parte della retribuzione, la scrittura tipica cambia per tenere conto dell'importo riconosciuto anticipatamente (par. 9). Un esempio è fornito nella sezione 3 del presente documento, insieme agli esempi di corretta contabilizzazione delle principali fattispecie di benefici a breve termine.

2.2.2. Benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro

Questi benefici sono dovuti dalla amministrazione ai propri ex dipendenti, *a seguito* della cessazione del rapporto di lavoro. Essi includono (par. 6, lettera *b*):

- Benefici pensionistici, che sono erogati dalle amministrazioni che gestiscono piani pensionistici e integrativi e vengono finanziati mediante contributi versati dal datore di lavoro;
- Trattamento di Fine Rapporto (TFR), Trattamento di Fine Servizio (TFS) e istituti simili. Questi benefici, che sono dovuti agli ex dipendenti dell'amministrazione datrice di lavoro, possono essere erogati sia da questa, che da alte amministrazioni pubbliche – tipicamente, l'INPS. In tutti questi casi, si parlerà di “trattamenti di quiescenza”, distinguendo le varie fattispecie, laddove opportuno.

Come ricordato in precedenza, le pensioni rappresentano prestazioni sociali in denaro erogate da una amministrazione diversa da quella datrice di lavoro, e la cui modalità di contabilizzazione è regolata dall'ITAS 16 – *Prestazioni sociali in denaro*. Al contrario, i trattamenti di quiescenza ricadono nell'ambito di applicazione dell'ITAS 15. Nelle amministrazioni pubbliche italiane, questi si dividono in:

- Trattamento di Fine Rapporto (TFR), per i dipendenti assunti a partire dal 1° gennaio del 2001;
- Trattamento di Fine Servizio (TFS), per i dipendenti assunti in data precedente il 1° gennaio del 2001, e analoghi trattamenti di quiescenza, premi e indennità di uscita e fine servizio.

Ciò che accomuna queste fattispecie è che in entrambi i casi, l'amministrazione sostiene una quota aggiuntiva di costo del lavoro che, però, non è erogata ai dipendenti nel corso del periodo di servizio presso l'amministrazione. Infatti, questi benefici, che maturano durante la vita lavorativa del dipendente, sono “successivi alla fine del rapporto di lavoro” nella misura in cui vengono erogati soltanto dopo che il rapporto di lavoro è cessato (parr. 19-21).

I benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro danno luogo a trattamenti contabili diversi, a seconda che l'amministrazione si faccia carico dell'effettiva erogazione del trattamento di quiescenza, ovvero ne trasferisca l'onere ad un altro soggetto, pubblico (tipicamente, INPS) o privato (ad es., “Fondo Perseo”). Nel primo caso – il più frequente in Italia – una quota annuale del costo del lavoro è versato all'INPS che, così facendo, assume la passività nel proprio bilancio e si fa carico della determinazione puntuale della posizione creditoria dei beneficiari, una volta cessato il rapporto di lavoro. Sull'amministrazione grava soltanto l'obbligo di erogare il

pagamento anticipato del trattamento di quiescenza, laddove venisse richiesto. In questo caso, l'amministrazione eroga la somma dovuta, rilevando un credito verso l'INPS.

In sintesi, le rilevazioni contabili che deve effettuare l'amministrazione che applica l'ITAS 15 ricadono in due fattispecie (parr. 25-26):

- a) Se l'amministrazione si fa carico dell'erogazione del beneficio successivo ai propri ex dipendenti, questa rileva un costo d'esercizio sotto forma di accantonamento ad un fondo dedicato ad assorbire i futuri esborsi monetari;
- b) Se l'amministrazione trasferisce l'obbligo di erogare il beneficio successivo ai propri ex dipendenti, questa rileva un costo d'esercizio sotto forma di contributi ad enti previdenziali.

Si esaminano ora i casi sub *a)* e sub *b)*, prendendo ad esempio la rilevazione della quota di TFR che matura nel corso della vita lavorativa dei dipendenti di una amministrazione. Le scritture relative al TFS e altri trattamenti di quiescenza sono del tutto analoghe, al netto dei diversi conti che saranno coinvolti nelle scritture contabili, che sono oggetto degli esempi proposti nella sezione 3.

2.2.2.1. Amministrazioni che non erogano il beneficio a ex dipendenti

Se la responsabilità per l'erogazione del TFR o altro beneficio non grava sull'amministrazione datrice di lavoro, ma su un altro soggetto, le scritture contabili per l'amministrazione datrice di lavoro sono quelle previste al paragrafo 26, lettera *a*.

In questo caso, fintanto che dura il rapporto di lavoro con ciascun dipendente, la contabilità dell'amministrazione si limiterà a rilevare un costo di esercizio, per "Trattamento di Fine Rapporto" (in DARE) maturando e, in contropartita, un debito.

Se questo debito è verso un'altra amministrazione pubblica (tipicamente, l'INPS), esso viene rilevato alla voce "Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Enti di Previdenza e Assistenza", come segue.

DATA	CONTI	DARE	AVERE
XX/XX/20XX	Trattamento di Fine Rapporto Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Enti di Previdenza e Assistenza	XXXX	XXXX

Si noti che il debito è "corrente" perché l'amministrazione deve versare il TFR ad altra amministrazione pubblica. Se alla data di chiusura dell'esercizio, il debito non è stato integralmente estinto, esso viene iscritto tra le passività correnti, alla voce 1.7 "Debiti per trasferimenti e contributi".

Se, invece, il TFR viene versato a soggetti giuridici privati che gestiscono forme di previdenza (o assistenza) complementare, l'amministrazione rileva "Debiti correnti per contributi di previdenza complementare", come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
XX/XX/20XX	Trattamento di Fine Rapporto Debiti correnti per contributi di previdenza complementare	XXXX	XXXX

Con le scritture di registrazione del debito verso gli enti di previdenza pubblici o privati, l'amministrazione rileva la cessione dell'obbligo di pagare il TFR ai dipendenti ad un'altra amministrazione, che se ne fa carico. Per l'amministrazione datrice di lavoro, pertanto, viene meno qualsiasi obbligo nei confronti dei dipendenti che maturano il diritto a ricevere il beneficio sotto forma di TFR (o altra forma di trattamento di quiescenza).

Alla data di versamento del TFR alle amministrazioni competenti, si avrà la consueta scrittura di estinzione del debito, come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
XX/XX/20XX	Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Enti di Previdenza e Assistenza Disponibilità liquide	XXXX	XXXX

La parte di TFR è versata, invece, a enti privati di previdenza complementare è rilevata come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
XX/XX/20XX	Debiti correnti per contributi di previdenza complementare Disponibilità liquide	XXXX	XXXX

2.2.2.2. Amministrazioni che erogano il TFR o altri trattamenti di quiescenza a ex dipendenti

Nel caso in cui sull'amministrazione gravi la responsabilità di erogare il TFR o altri istituti similari, alla data di chiusura dell'esercizio l'amministrazione segue il procedimento descritto al paragrafo 26, lettera *b*.

In primo luogo, l'amministrazione rileva l'incremento (in AVERE) di un "Fondo spese future" come definito nell'ITAS 13 – *Fondi, passività e attività potenziali*. Il valore della passività è pari ai benefici maturati dai dipendenti, eventualmente al netto di acconti già versati. In contropartita, l'amministrazione rileva un costo d'esercizio (in DARE), di pari importo. Nel caso di rilevazione del TFR, ad esempio, l'amministrazione procede come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/20XX	Accantonamenti al Fondo TFR (non correnti) Fondo oneri per TFR (non correnti)	XXXX	XXXX

Il costo per "Trattamento di Fine Rapporto" fa parte dei costi del personale, ed è iscritto all'interno della classe B) Costi e oneri della gestione operativa. A sua volta, il "Fondo oneri per TFR (non correnti)" è iscritto nello Stato Patrimoniale tra le passività non correnti, alla voce G.2 Fondi per rischi e oneri – per trattamento di fine rapporto". La passività è *non* corrente perché la sua estinzione è prevista aver luogo più di 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio

d'esercizio. Quando si prevede che la passività per TFR sarà estinta entro i 12 dodici mesi successivi alla chiusura dell'esercizio, essa viene riclassificata tra le passività correnti e iscritta nello Stato Patrimoniale alla voce L.2 Fondi per rischi e oneri – per trattamento di fine rapporto. La scrittura sarà la seguente:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
XX/XX/20XX	Fondo oneri per TFR (non correnti) Fondo oneri per TFR (correnti)	XXXX	XXXX

Quando il dipendente acquisisce il diritto alla liquidazione del TFR maturato, perciò, l'amministrazione rileva il sorgere di un debito corrente (in AVERE) e, in contropartita, il decremento del valore della parte corrente del Fondo TFR (in DARE):

DATA	CONTI	DARE	AVERE
XX/XX/20XX	Fondo oneri per TFR (correnti) Altri debiti correnti	XXXX	XXXX

Se i debiti non risultano estinti integralmente alla data di chiusura dell'esercizio, gli "Altri debiti correnti" confluiscono tra le passività correnti dello Stato Patrimoniale, alla voce I.8 Altri debiti a breve termine. Alla data di pagamento, l'estinzione del debito viene rilevata come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
XX/XX/20XX	Altri debiti correnti Disponibilità liquide	XXXX	XXXX

Si noti che alla data di liquidazione e pagamento del TFR maturato dai dipendenti, l'amministrazione non rileva alcun costo. Il costo, infatti, è stato già rilevato dall'amministrazione come "Trattamento di Fine Rapporto", lungo la durata del rapporto di lavoro. Si noti peraltro che, diversamente dal caso dei benefici a breve termine, i debiti correnti per liquidazione del TFR sono iscritti tra gli "Altri debiti correnti" e non tra i "Debiti correnti verso dipendenti", non essendo più i beneficiari in servizio presso l'amministrazione. Questo trattamento contabile si applica anche nei casi in cui l'amministrazione abbia mantenuto quote di TFR da riconoscere ai propri ex dipendenti, che non sono state trasferite ad altri organismi a seguito della riforma di questo istituto.

Si noti, peraltro, che le amministrazioni su cui grava la responsabilità di erogare benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro possono sottoscrivere contratti assicurativi per finanziare i futuri esborsi dietro corresponsione di premi (par. 27).

2.2.3. Benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro

Come nel caso precedente, questi benefici sono riconosciuti dall'amministrazione ai propri ex dipendenti. Tuttavia, questi benefici sorgono *perché* l'amministrazione, o il dipendente, sceglie di terminare il rapporto di lavoro. In questo senso, tali benefici non maturano nel corso della vita lavorativa del dipendente, ma soltanto alla data in cui il rapporto di lavoro cessa. La

cessazione del rapporto di lavoro è, quindi, l'evento che fa sorgere l'obbligo di pagare in capo all'amministrazione datrice di lavoro (par. 28).

Questi benefici sorgono principalmente a seguito di due eventi (par. 6, lettera c):

- i) Ristrutturazioni organizzative
- ii) Accordi transattivi con i dipendenti

La disciplina contabile delle ristrutturazioni organizzative è fissata dall'ITAS 13 – *Fondi, passività potenziali e attività potenziali*, a cui si rimanda. L'ITAS 15 disciplina, invece, il trattamento contabile degli accordi transattivi con i dipendenti (ad es., "incentivi all'esodo"). Questi hanno luogo ogniqualvolta i dipendenti dell'amministrazione accettano un'offerta di benefici - monetari o in natura – in cambio della cessazione del rapporto di lavoro.

La rilevazione iniziale dei benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro è il momento in cui l'offerta dell'amministrazione diventa vincolante (par. 30). A questa data, l'amministrazione rileva un costo (in DARE) e un debito (in AVERE), come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
XX/XX/20XX	Costi diversi del personale Debiti correnti verso dipendenti	XXXX	XXXX

I "Costi diversi del personale" confluiscono nella voce "Personale" del Conto Economico, collocata all'interno della classe B) Costi e oneri della gestione operativa. Il debito è iscritto in bilancio tra le passività correnti dello Stato Patrimoniale, alla voce 1.8 Altri debiti a breve termine. Si noti che tali debiti sono "verso dipendenti" perché alla data in cui l'offerta dell'amministrazione diventa, per essa, vincolante, i futuri beneficiari sono ancora, a tutti gli effetti, in servizio.

Alla data del pagamento di questi debiti, l'amministrazione li rileverà nel sistema contabile con la seguente scrittura, già incontrata in precedenza:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
XX/XX/20XX	Debiti correnti verso dipendenti Disponibilità liquide	XXXX	XXXX

2.2.4. Altri benefici a lungo termine per i dipendenti

Questa categoria di benefici per i dipendenti accoglie ogni altra forma di remunerazione a titolo di controprestazione per l'attività lavorativa svolta dai dipendenti dell'amministrazione, che non rientra nelle precedenti. In particolare, in questa categoria sono incluse le passività che si prevede saranno estinte oltre i dodici mesi successivi alla data di riferimento del bilancio di esercizio.

Nell'ordinamento italiano, queste passività consistono essenzialmente negli oneri futuri dovute al rinnovo dei contratti collettivi di lavoro, nelle more della loro approvazione (par. 6, lettera d). Per quanto di competenza, tali oneri maturano in corso d'esercizio (par. 33). Pertanto, l'onere di competenza è rilevato mediante accantonamento ad un fondo dedicato, che viene iscritto tra i costi del personale (par. 34). In particolare, l'amministrazione rileva una passività (in AVERE)

e, in contropartita, un costo (in DARE) fino all'avvenuto rinnovo del contratto. La scrittura avrà la seguente forma:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
XX/XX/20XX	Accantonamenti a fondi per oneri da rinnovi contrattuali (non correnti) Fondi per oneri da rinnovi contrattuali (non correnti)	XXXX	XXXX

Il conto "Accantonamenti a fondi per oneri da rinnovi contrattuali (non correnti)" confluisce tra i costi del personale alla voce "Personale" del Conto Economico, collocata all'interno della classe **B) Costi e oneri della gestione operativa**. Invece, il conto "Fondi per oneri da rinnovi contrattuali (non correnti)" è iscritto nello Stato Patrimoniale tra le passività non correnti alla voce **G.5 "Fondo per rischi ed oneri – per altri oneri"**¹. Alla data di completamento dell'*iter* di rinnovo dei contratti, l'amministrazione rileva un debito verso dipendenti, in contropartita dello smobilizzo del fondo precedentemente costituito, come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
XX/XX/20XX	Fondi per oneri da rinnovi contrattuali (non correnti) Debiti correnti verso dipendenti	XXXX	XXXX

Quando questo debito sarà estinto, l'amministrazione effettuerà la tipica scrittura di pagamento, come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
XX/XX/20XX	Debiti correnti verso dipendenti Disponibilità liquide	XXXX	XXXX

2.3. Quadro riassuntivo

Al fine di orientarsi rispetto al perimetro di applicazione dell'ITAS 15, la Figura 1 mostra i benefici per dipendenti disciplinati dall'ITAS 15, raggruppati sulla base dell'origine e dei destinatari del beneficio, dell'evento che ne fa sorgere il diritto, e della forma con cui questo è rilevato come costo nel bilancio dell'amministrazione.

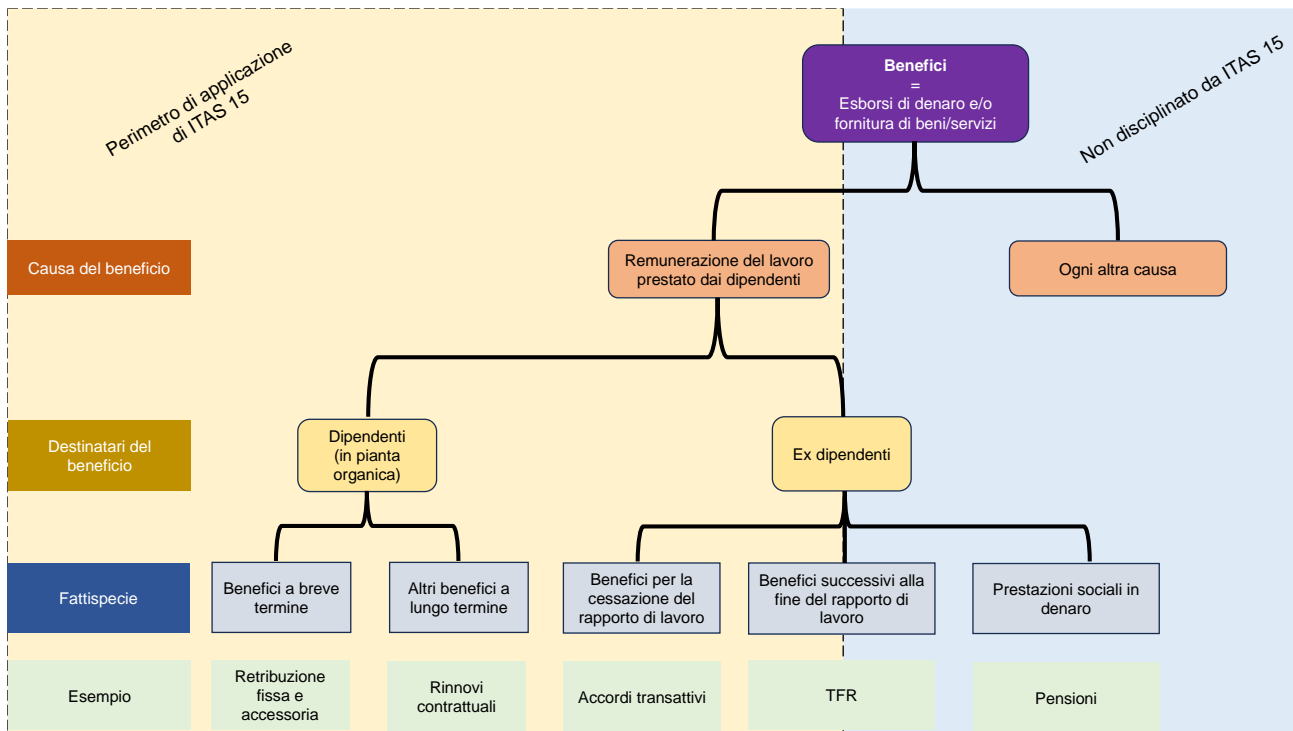
La Figura 1 fornisce, inoltre, i riferimenti ai paragrafi dell'ITAS 15 che contengono indicazioni circa il corretto trattamento contabile delle diverse fattispecie. In particolare, la Figura 1 mostra che ITAS 15 disciplina il trattamento contabile dell'intero "costo del lavoro" sostenuto da una amministrazione, nella sua accezione tipica². Inoltre, l'ITAS 15 disciplina il trattamento contabile della remunerazione di tutti gli ex dipendenti dell'amministrazione, eccetto quando la remunerazione è erogata da altre amministrazioni che hanno assunto la relativa passività nel proprio bilancio. Il corrispettivo per eventuali servizi resi dai propri dipendenti ad altre

¹ Si noti che la determinazione del valore del fondo, e di ogni sua eventuale rivalutazione, è stabilito in conformità con quanto disposto dall'ITAS 13 – *Fondi, passività e attività potenziali*.

² Vedasi, ad esempio, la definizione di "costo del lavoro" come "complesso delle spese sostenute dai datori di lavoro per impiegare lavoro dipendente", contenuta nel rapporto *'La struttura del costo del lavoro in Italia – Anno 2020'* redatto e pubblicato dall'ISTAT: <https://www.istat.it/it/files//2022/12/Struttura-del-costo-del-lavoro-in-italia-2020-1.pdf>

amministrazioni, invece, non è disciplinato dall'ITAS 15, in quanto rappresenta la remunerazione di una prestazione di servizi.

Figura 1. Perimetro di applicazione dell'ITAS 15 – *Benefici per i dipendenti*



3. Esempi

3.1. ESEMPIO 1: liquidazione della retribuzione fissa

Nel mese di aprile 20X3, la pianta organica dell'amministrazione Alfa include 14 dipendenti, di cui 3 a tempo parziale e 11 a tempo pieno.

I contratti di lavoro di questi dipendenti prevedono una retribuzione annua lorda (RAL) complessiva di €845.000, comprensivi di tredicesima. Su queste retribuzioni gravano contributi sociali obbligatori pari al 30% della retribuzione, per tre quarti a carico della amministrazione e per un quarto a carico dei dipendenti. Su ciascuna retribuzione mensile grava l'IRPEF, mediamente pari a €18.000.

Le retribuzioni del mese di aprile sono liquidate il giorno 20, e pagate il giorno 27. Il versamento di imposte e contributi sociali avviene il giorno 15 del mese di maggio.

3.1.1. Inquadramento della fattispecie

L'esempio riguarda le scritture di liquidazione e pagamento della retribuzione spettante ai dipendenti per l'attività lavorativa svolta nel mese di aprile. Questa attività lavorativa dà luogo a ciò che l'ITAS 15 definisce al paragrafo 2 "benefici a breve termine per i dipendenti". Infatti, i correlati debiti sono liquidati e pagati prima della fine di ciascun mese.

I dati sono forniti su base annuale. Prima di effettuare le scritture contabili, è necessario:

- i. trasformare i dati annuali in dati mensili;
- ii. calcolare l'ammontare di contributi sociali obbligatori a carico dell'amministrazione;

In questo esempio, viene fornito il numero di dipendenti e la RAL complessiva, che include la tredicesima, per un valore di €845.000. La retribuzione mensile lorda è, allora, pari a €65.000 = €845.000/13.

Su questo valore vengono calcolati i contributi sociali mensili obbligatori, pari al 30%, ovvero €19.500. Di questi, l'amministrazione si fa carico del 75%, cioè €14.625. Sui dipendenti grava la differenza, pari a €4.875. L'IRPEF mensile sulle retribuzioni è pari a €18.000, ed è dato.

3.1.2. Effetti contabili

Con una prima scrittura, viene liquidato il debito verso i dipendenti come controprestazione per il lavoro svolto nel mese di aprile. Questo debito è rilevato in diretta contropartita di un onere, il cui valore è esattamente pari alla retribuzione lorda mensile. L'esempio indica che le retribuzioni sono liquidate il 20 del mese e pagate il giorno 27. Pertanto, per il mese di aprile, si ha la seguente scrittura di liquidazione del debito verso dipendenti:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
20/04/20X3	Stipendi e altri assegni fissi Debiti correnti verso dipendenti	65.000	65.000

Alla data di liquidazione delle retribuzioni, l'amministrazione liquida anche il debito verso le amministrazioni che raccolgono i contributi previdenziali e assistenziali. Come indicato nell'esempio, questi contributi sono, in parte, dovuti dalle amministrazioni e, in parte, dovuti dai dipendenti ma trattenuti dall'amministrazione, che ne versa l'importo agli enti previdenziali e assistenziali (tipicamente, INPS e INAIL). Soltanto la parte di contributi dovuta dalle amministrazioni rappresenta, per questa, un onere. La quota di contributi dovuta dai dipendenti, invece, rappresenta un minor debito verso di essi, e viene trattenuta dalla busta paga. Alla data di liquidazione delle retribuzioni, pertanto, l'amministrazione rileva la sola quota parte di contributi sociali a proprio carico, calcolata in precedenza e pari a €14.625, come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
20/04/20X3	Oneri sociali sulle retribuzioni a carico del datore di lavoro per stipendi e altri assegni fissi Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Enti di Previdenza e Assistenza	14.625	14.625

Al termine delle scritture di liquidazione, la contabilità dell'amministrazione registra, quindi, due debiti. Il primo è verso i dipendenti, come contropartita per l'attività lavorativa svolta nel mese di aprile. Questo debito sorge, quindi, in contropartita di un vero e proprio costo. Il secondo debito è verso gli istituti di previdenza e assistenza sociale, come previsto dalle norme, ed è quindi rilevato in contropartita di un onere. La somma di costi e oneri confluisce nella voce "Personale", iscritta nella sezione B) Costi e oneri della gestione operativa del Conto Economico. A sua volta, il debito verso dipendenti è iscritto alla voce I.8 "Altri debiti a breve termine" dello Stato Patrimoniale. Il debito verso l'INPS è iscritto, invece, alla voce I.7 dello Stato Patrimoniale, "Debiti a breve termine – Debiti per trasferimenti e contributi".

I due debiti così rilevati sono estinti in date diverse e registrati mediante scritture diverse. La prima scrittura ha luogo il 27 di aprile, e registra l'estinzione del debito verso i dipendenti. All'atto dell'estinzione del debito verso i dipendenti, l'amministrazione registra il passaggio dalla retribuzione lorda alla retribuzione netta. La differenza tra gli importi delle due retribuzioni è dovuta al fatto che l'amministrazione detrae dalla busta paga dei dipendenti la quota parte di contributi sociali a carico del lavoratore, e l'IRPEF sulle retribuzioni. In tal modo, i dipendenti ricevono sul proprio conto corrente bancario l'importo della retribuzione netta:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
27/04/20X3	Debiti correnti verso dipendenti Debiti correnti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale (in qualità di contribuente e/o sostituto di imposta) Debiti tributari correnti (in qualità di contribuente e/o sostituto di imposta) Disponibilità liquide	65.000	4.875 18.000 42.125

Infine, l'amministrazione salda i debiti verso gli enti previdenziali e assistenziali e verso l'amministrazione finanziaria. Nell'esempio, la data di versamento di tali importi è il 15 di maggio. A quella data, l'amministrazione effettuerà la seguente scrittura:

DATA	CONTI	DARE	VERE
15/05/20X3	Debiti correnti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale (in qualità di contribuente e/o sostituto di imposta)	4.875	
	Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Enti di Previdenza e Assistenza	14.625	
	Debiti tributari correnti (in qualità di contribuente e/o sostituto di imposta)	18.000	
	Disponibilità liquide		37.500

Si noti che al termine delle scritture, la riduzione delle disponibilità liquide è pari a €79.625, di cui €42.125 affluiscono ai dipendenti, e €37.500 ad altre amministrazioni pubbliche. Si noti anche che il valore di €79.625 è esattamente pari al costo del lavoro per l'amministrazione, che in questo esempio è dato dal costo della retribuzione fissa (€65.000), più l'onere per contributi sociali a carico del datore di lavoro (€14.625).

3.2. ESEMPIO 2: liquidazione della retribuzione fissa in presenza di anticipi

Partendo dai dati relativi all'amministrazione Alfa, di cui all'esempio 3.1, si supponga che uno dei dipendenti incluso nella pianta organica di aprile fosse stato assunto a marzo, ricevendo un anticipo di €3.000 sulla retribuzione di aprile il giorno 28 marzo.

3.2.1. Inquadramento della fattispecie

La fattispecie riportata nell'esempio è espressamente prevista dall'ITAS 15 al paragrafo 9, lettera *b*), che stabilisce che l'amministrazione rileva una passività quando il dipendente ha svolto la propria attività lavorativa, "dopo aver dedotto qualsiasi importo già corrisposto". È questo il caso degli anticipi al personale, che rientrano nella fattispecie dei benefici a breve termine per i dipendenti.

Da un punto di vista contabile, la rilevazione degli anticipi al personale non presenta particolari problematiche. Solo, si dovrà avere cura di non trattare l'anticipo come un costo, ma come un minor debito verso i dipendenti.

3.2.2. Effetti contabili

Alla data di pagamento dell'anticipo di €3.000, l'amministrazione rileva una variazione finanziaria attiva (in DARE) e, in contropartita, una variazione finanziaria passiva (in AVERE) che registra la riduzione delle disponibilità liquide.

DATA	CONTI	DARE	VERE
28/03/20X3	Acconti versati	3.000	
	Disponibilità liquide		3.000

Nel bilancio d'esercizio, il conto "Acconti versati" è collocato all'interno della voce E.8 "Acconti" tra le attività correnti dello Stato Patrimoniale.

Successivamente, all'atto della liquidazione dei benefici ai dipendenti, l'avvenuto pagamento dell'anticipo al personale non ha alcuna rilevanza. Infatti, la remunerazione del lavoro è rilevata come costo soltanto quando il lavoro è stato svolto. In tal senso, l'"anticipo" corrisposto ai dipendenti è da intendere come anticipo rispetto al periodo nel quale l'attività lavorativa viene svolta e, quindi, il diritto al beneficio matura. Nel mese di aprile, quando l'attività lavorativa viene effettivamente svolta, l'amministrazione rileva il costo per retribuzioni fisse e, in contropartita, una passività a breve termine, esattamente come in precedenza:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
20/04/20X3	Stipendi e altri assegni fissi Debiti correnti verso dipendenti	65.000	65.000

L'amministrazione rileva anche i contributi sociali a proprio carico, proprio come in precedenza:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
20/04/20X3	Oneri sociali sulle retribuzioni a carico del datore di lavoro per stipendi e altri assegni fissi Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Enti di Previdenza e Assistenza	14.625	14.625

È, invece, il giorno del pagamento – il 27 aprile – che l'amministrazione tiene conto dell'anticipo versato al dipendente neoassunto. Questo anticipo è detratto dal debito che l'amministrazione ha verso i propri dipendenti, come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
27/04/20X3	Debiti correnti verso dipendenti Acconti versati Debiti correnti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale (in qualità di contribuente e/o sostituto di imposta) Debiti tributari correnti (in qualità di contribuente e/o sostituto di imposta) Disponibilità liquide	65.000	3.000 4.875 18.000 39.125

Si noti che la variazione delle disponibilità liquide del giorno 27 aprile è, ora, inferiore di €3.000 a quanto visto in precedenza. Questo perché le disponibilità liquide sono già diminuite di €3.000 il 28 marzo, all'atto del versamento dell'anticipo.

Si noti, peraltro, che il versamento dell'acconto non ha alcuna conseguenza sulle scritture di versamento di imposte e contributi, che sono identiche a quelle viste in precedenza:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
15/05/20X3	Debiti correnti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale (in qualità di contribuente e/o sostituto di imposta) Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Enti di Previdenza e Assistenza Debiti tributari correnti (in qualità di contribuente e/o sostituto di imposta) Disponibilità liquide	4.875 14.625 18.000	37.500

3.3. ESEMPIO 3: liquidazione della retribuzione accessoria

Partendo dai dati di cui all'esempio 3.1, si supponga che nel mese di maggio 20X3, la pianta organica dell'amministrazione Alfa sia rimasta invariata. Tuttavia, alcuni dipendenti hanno diritto a ricevere retribuzioni accessorie mensili, a vario titolo: compensi straordinari per €3.500, premi di risultato per €11.000, ferie retribuite per €500, e indennità di carica per €22.000. Le retribuzioni accessorie sono liquidate e versate contestualmente alle retribuzioni fisse.

Per semplicità, si ipotizzi che sui premi di risultato non gravino oneri sociali e tassazione. Sulle altre retribuzioni accessorie gravano contributi sociali per il 30% del valore, distribuiti tra datore di lavoro e dipendente come nell'esempio 3.1. A seguito della maggiore remunerazione del personale dipendente, l'IRPEF è ora pari a €25.280.

3.3.1. Inquadramento della fattispecie

Ci troviamo ancora all'interno della fattispecie dei benefici a breve termine per i dipendenti. Questi, infatti, includono i benefici versati a qualsiasi titolo ai dipendenti in servizio, fintanto che il loro pagamento avviene entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio di esercizio (par. 6, lettera a).

Ai fini delle rilevazioni contabili, le diverse forme che assume la retribuzione accessoria sono importanti soltanto nella misura in cui i relativi importi vanno iscritti in conti diversi. Inoltre, si dovrà calcolare il nuovo valore dei contributi sociali, tenendo conto della parte che grava sulle singole voci nelle quali si articola la retribuzione. Queste sono indicate, a titolo di esempio, nella seguente tabella:

Dati mensili	Salari e stipendi	Compensi straordinari	Premi di risultato	Ferie retribuite	Indennità di carica	Totale
Retribuzione (€)	65.000	3.500	11.000	500	22.000	102.000
Contributi sociali (€)	19.500	1.050	0	150	6.600	27.300
<i>Di cui:</i>						
a) a carico dell'amministrazione	14.625	788	0	113	4.950	20.475
b) a carico dei dipendenti	4.875	263	0	38	1.650	6.825

Vediamo, quindi, come rilevare le retribuzioni per il mese di maggio, tenendo conto della presenza di retribuzioni fisse e accessorie.

3.3.2. Effetti contabili

La rilevazione delle retribuzioni accessorie avviene alla data della liquidazione delle retribuzioni fisse di maggio e con un'unica scrittura, come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
20/05/20X3	Stipendi e altri assegni fissi	65.000	
	Assegni ad personam	22.000	
	Competenze accessorie connesse al risultato	11.000	
	Competenze per lavoro straordinario	3.500	
	Altre competenze accessorie	500	
	Debiti correnti verso dipendenti		102.000

Come si può vedere, la scrittura è formalmente identica alla scrittura con la quale si contabilizza la retribuzione fissa. Da un lato, infatti, si rilevano una serie di costi (in DARE) e, dall'altro, si rileva il debito verso i dipendenti (in AVERE). La differenza con la scrittura di cui all'esempio 3.1 sta nel fatto che le singole componenti della retribuzione accessoria sono separatamente elencate in una serie di conti che evidenziano la causa della retribuzione aggiuntiva. Relativamente a questo aspetto, si noti che le ferie sono incluse nel conto "Altre competenze accessorie" e le indennità di carica sono incluse nel conto "Assegni ad personam". A prescindere dalla varietà dei conti utilizzati in fase di rilevazione iniziale, tutti questi conti confluiscono nella voce "Personale" del Conto Economico.

La rilevazione dei debiti verso istituti previdenziali e assistenziali a carico dell'amministrazione avviene contestualmente, distinguendo i contributi sulla base della tipologia di remunerazione che li ha generati. Specificamente, si deve tenere conto che gli oneri sociali per la parte fissa della retribuzione includono, ora, l'indennità di carica. Essi passano, quindi, da €14.625 a €19.575. Inoltre, vi sono altre categorie di contributi sociali per lavoro straordinario e competenze accessorie varie per un totale di €1.200. I contributi sociali complessivi a carico dell'amministrazione sono, allora, rilevati come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
20/05/20X3	Oneri sociali sulle retribuzioni a carico del datore di lavoro per stipendi e altri assegni fissi	19.575	
	Oneri sociali sulle retribuzioni a carico del datore di lavoro per lavoro straordinario	1.050	
	Oneri sociali sulle retribuzioni a carico del datore di lavoro per altre competenze accessorie	150	
	Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Enti di Previdenza e Assistenza		20.475

Si può nuovamente osservare come questa scrittura abbia una struttura analoga a quella della liquidazione del debito verso enti previdenziali e assistenziali nel caso di sola retribuzione fissa. L'unica differenza è data dal maggior numero di conti accesi agli oneri, rilevati in DARE. A prescindere dalla loro eterogeneità, comunque, il valore di questi conti confluisce interamente nel Conto Economico alla voce "Personale", iscritta nella macro-classe B) Costi e oneri della gestione operativa.

Con la scrittura successiva, si rileva il pagamento delle retribuzioni. Nell'effettuare il pagamento, si dovrà tenere conto del maggior carico IRPEF da detrarre dalla busta paga dei dipendenti (€25.280) e dei maggiori oneri sociali a carico di questi ultimi e trattenuti dall'amministrazione (€6.825). Contabilmente, il pagamento è rilevato come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
27/05/20X3	Debiti correnti verso dipendenti	102.000	
	Debiti correnti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale (in qualità di contribuente e/o sostituto di imposta)		6.825
	Debiti tributari correnti (in qualità di contribuente e/o sostituto di imposta)		25.280
	Disponibilità liquide		69.070

Restano da pagare unicamente i debiti verso l'amministrazione finanziaria in conto IRPEF (€25.280) e i debiti verso l'INPS, a cui l'amministrazione deve versare l'intero ammontare di contributi sociali (€27.300 = €6.825 + €20.475). La scrittura, con data 15 giugno, è la seguente:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
15/06/20X3	Debiti correnti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale (in qualità di contribuente e/o sostituto di imposta)	6.825	
	Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Enti di Previdenza e Assistenza	20.475	
	Debiti tributari correnti (in qualità di contribuente e/o sostituto di imposta)	25.280	
	Disponibilità liquide		52.580

3.4. ESEMPIO 4: liquidazione dei benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, non a carico dell'amministrazione

A partire dai dati dell'amministrazione Alfa, di cui all'esempio 3.1, si considerino i seguenti dati aggiuntivi.

Il Trattamento di Fine Servizio è dovuto a 10 dipendenti assunti prima del 1° gennaio 2001. La consistenza del fondo per TFS precedentemente accantonato è pari a €26.000.000, e la quota annuale è pari a €1.300.000.

Il Trattamento di Fine Rapporto dovuto a 4 dipendenti assunti dopo il 1° gennaio 2001. La consistenza del fondo precedentemente accantonato è pari a €71.000. Un dipendente ha scelto di versare il TFR ad un fondo di previdenza complementare, mentre gli altri dipendenti versano il TFR all'INPS. La quota di TFR per l'anno è pari a €13.000, di cui €1.200 destinati a forme di previdenza complementare.

3.4.1. Inquadramento della fattispecie

L'amministrazione Alfa deve, ora, rilevare la quota di TFR e TFS che è maturata nel corso dell'esercizio 20X3, che rappresenta un beneficio successivo alla fine del rapporto di lavoro, ai sensi del paragrafo 6, lettera b) dell'ITAS 15. Il trattamento contabile è delineato ai par 26.

Sulla base dell'esempio, i dati consentono di rilevare il corretto trattamento contabile dell'accantonamento di competenza dell'esercizio 20X3 per TFR/TFS, a far data 31 dicembre 20X3.

3.4.2. Effetti contabili

Per quanto riguarda la rilevazione della quota annuale di TFS, il suo trasferimento all'INPS è rilevato contabilmente con la seguente scrittura:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/20X3	Trattamento di quiescenza	1.300.000	
	Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Enti di Previdenza e Assistenza		1.300.000

Per quanto riguarda il TFR, questo è versato in parte (€1.200) alla previdenza complementare e, in parte (€11.800), all'INPS. L'amministrazione rileva il relativo debito con le seguenti due scritture:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/20X3	Trattamento di Fine Rapporto Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Enti di Previdenza e Assistenza	11.800	11.800

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/20X3	Trattamento di Fine Rapporto Debiti correnti per contributi di previdenza complementare	1.200	1.200

Se l'effettivo versamento di queste quote avviene nel corso del successivo esercizio 20X4, tutti i debiti accesi nelle scritture precedenti confluiscono tra le passività correnti dello Stato Patrimoniale.

3.5. ESEMPIO 5: liquidazione dei benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, a carico dell'amministrazione

Il contratto collettivo nazionale di lavoro (CCNL) impone all'amministrazione Beta il riconoscimento di un premio di operosità ai propri dipendenti alla data in cui cessa il rapporto di lavoro. Il premio di operosità è riconosciuto ai dipendenti che hanno svolto almeno un anno di servizio presso l'amministrazione, ed è pari al 70% di una mensilità retributiva, moltiplicata per il numero di anni di servizio. Il beneficio è riconosciuto entro sei mesi dalla data di cessazione del rapporto.

Al 31 dicembre 20X3, l'amministrazione ha in servizio 120 dipendenti che hanno diritto a premi di operosità e che hanno completato almeno un anno di servizio. La retribuzione mensile complessiva dei dipendenti è pari a €300.000.

3.5.1. Inquadramento della fattispecie

L'amministrazione Beta deve erogare un premio di operosità ai dipendenti che hanno prestato servizio per almeno un anno presso l'amministrazione. Tale premio viene erogato entro sei mesi dalla data di cessazione del rapporto di lavoro. In tal senso, esso rappresenta certamente un beneficio successivo alla fine del rapporto di lavoro, come definito ai paragrafi 2 e 6, lettera *c*) dell'ITAS 15. Più precisamente, l'erogazione di questo beneficio grava sull'amministrazione, che applica la disciplina indicata al paragrafo 26, lettera *b*).

Dal momento che l'erogazione del premio di operosità grava sull'amministrazione datrice di lavoro, la relativa passività deve essere iscritta nel bilancio di esercizio, tra le passività non correnti dello Stato Patrimoniale. Come disposto al paragrafo 26, lettera *b*), il valore contabile di tale passività alla data di riferimento del bilancio deve essere pari al totale dei benefici maturati dal dipendente, al netto di eventuali acconti erogati. Dal momento che i benefici maturano sulla base dell'anzianità di servizio, al 31 dicembre di ogni anno, l'amministrazione

dovrà accantonare risorse pari ai benefici maturati nell'anno. L'esempio chiarisce che tale importo è stabilito nella misura del 70% della retribuzione mensile dei dipendenti beneficiari del premio, che è pari a €300.000. Pertanto, al 31 dicembre 20X3, l'amministrazione dovrà accantonare risorse pari a €210.000 = 70% * €300.000.

3.5.2. Effetti contabili

L'accantonamento effettuato dalla amministrazione è rilevato come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/20X3	Accantonamento al fondo oneri per trattamento di quiescenza (non correnti) Fondo oneri per trattamento di quiescenza (non correnti)	210.000	210.000

Fatte le necessarie modifiche ai conti interessati dalle scritture, questo stesso trattamento contabile è applicato dalle amministrazioni su cui grava l'onere di liquidare il TFR ad alcune categorie di dipendenti, per quanto previsto dalla legge o dai contratti di comparto. Il prossimo esempio tratta questa fattispecie.

3.6. ESEMPIO 6: pagamento dei benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, a carico dell'amministrazione

L'amministrazione Gamma eroga il TFR ad alcune categorie di dipendenti assunti a contratto, successivamente alla fine del rapporto di lavoro. Il 27 marzo 20X4 viene liquidato il TFR a 2 dipendenti a seguito della cessazione del rapporto di lavoro. L'importo a loro dovuto è pari a complessivi €8.000, che viene accreditato sul conto corrente degli ex dipendenti il 30 giugno 20X4.

3.6.1. Inquadramento della fattispecie

Questo esempio riguarda nuovamente una amministrazione su cui grava l'erogazione di un beneficio successivo alla fine del rapporto di lavoro. In particolare, l'amministrazione Gamma eroga il TFR ad alcuni dipendenti che, per legge, maturano il diritto al TFR nei confronti dell'amministrazione una volta giunto a scadenza il contratto di lavoro dipendente. Trattasi, perciò, di un beneficio successivo alla fine del rapporto di lavoro, come definito ai paragrafi 2 e 6, lettera c) dell'ITAS 15. Nuovamente, l'erogazione di questo beneficio grava sull'amministrazione, che applica quanto disposto al paragrafo 26, lettera b).

I due ex dipendenti ricevono la somma di €8.000 il 27 marzo 20X4, e a quella data l'amministrazione effettuerà le necessarie scritture contabili.

3.6.2. Effetti contabili

Alla data di erogazione del TFR, l'amministrazione procede a liquidare il debito verso gli ex dipendenti, e ad effettuare il pagamento, come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
27/03/20X4	Fondo oneri per TFR (correnti) Altri debiti correnti	8.000	8.000

Con questa scrittura, l'amministrazione riclassifica la parte corrente del Fondo oneri per TFR come debito corrente, ovvero sia pagabile a breve termine.

Con la scrittura seguente, l'amministrazione rileva il pagamento della somma dovuta, come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/06/20X4	Altri debiti correnti Disponibilità liquide	8.000	8.000

Con la scrittura precedente, l'amministrazione rileva l'avvenuta estinzione del debito verso gli ex dipendenti dell'amministrazione che avevano maturato il diritto a ricevere un beneficio successivo alla cessazione del rapporto di lavoro.

3.7. ESEMPIO 7: liquidazione dei benefici ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro

Nell'ambito di un piano di ristrutturazione aziendale, ancora da definire nei suoi dettagli, il giorno 20 settembre 20X3, l'amministrazione Delta ha proposto incentivi all'esodo a 200 dipendenti, da accettare o rifiutare entro il 31 ottobre dell'anno. Questi incentivi consistono in due mensilità di retribuzione lorda, moltiplicata per il numero di anni di servizio.

Al termine delle contrattazioni, 40 unità di personale hanno scelto di non accettare in considerazione la proposta. I rimanenti 160 dipendenti ricevono dall'amministrazione la proposta vincolante alla data di scadenza dell'offerta.

La retribuzione lorda mensile dei 160 dipendenti che hanno accettato l'offerta è pari a €280.000, per complessivi 72 anni di servizio. Il pagamento del beneficio avviene in due rate di pari importo, la prima il 30 novembre 20X3, e la seconda il 31 gennaio 20X4.

3.7.1. Inquadramento della fattispecie

L'amministrazione Delta sta affrontando una ristrutturazione complessiva della propria azienda, a seguito della quale prevede di razionalizzare la pianta organica. Nell'ambito di questo processo di razionalizzazione, l'amministrazione ha offerto incentivi all'esodo a 200 unità di personale. Questi incentivi all'esodo rappresentano offerte di benefici per la cessazione del rapporto di lavoro, come definiti ai paragrafi 2 e 6, lettera c) dell'ITAS 15. Il loro trattamento contabile è disciplinato ai paragrafi 28-31.

L'evento che fa nascere l'obbligazione in capo all'amministrazione è costituito dalla cessazione del rapporto di lavoro, e la data di rilevazione della relativa passività nella prima tra le seguenti due date (par. 30):

- La data in cui l'offerta di benefici diventa vincolante;
- La data in cui l'amministrazione rileva tutti i costi di una ristrutturazione organizzativa, nell'ambito della quale tali incentivi sono previsti.

Nell'esempio proposto, la data che rileva è quella in cui l'offerta di incentivi diventa vincolante, dal momento che l'amministrazione deve ancora definire i dettagli della ristrutturazione complessiva. In particolare, l'offerta diventa vincolante il 31 ottobre 20X3. A questa data, l'amministrazione deve rilevare un costo e, in contropartita, una passività.

Il calcolo della passività è determinato dalle condizioni dell'offerta. In particolare, l'offerta consiste in due mensilità di RAL, moltiplicata per gli anni di servizio. I dati necessari al calcolo sono riassunti nella seguente tabella:

Voce	Totale
Retribuzione lorda mensile (€)	280.000
Numero mensilità	2
Anni di servizio	72

Sulla base di questi dati, l'offerta vincolante dell'amministrazione è pari a €280.000 * 2 mensilità * 72 anni di servizio, ovvero €40.320.000.

3.7.2. Effetti contabili

Il giorno 31 ottobre 20X3, l'amministrazione rileva una passività e, in contropartita, un costo pari al beneficio per i dipendenti, come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/10/20X3	Costi diversi del personale Debiti correnti verso dipendenti	40.320.000	40.320.000

Successivamente, il 30 novembre 20X3, l'amministrazione paga la prima rata del debito, mediante la seguente scrittura:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/11/20X3	Debiti correnti verso dipendenti Disponibilità liquide	20.160.000	20.160.000

Alla data di chiusura dell'esercizio, il debito verso i dipendenti è iscritto in bilancio, nello Stato Patrimoniale, tra le passività correnti. Il valore contabile del debito è pari alla passività in attesa di pagamento, ovvero €20.160.000. La restante parte del beneficio, infatti, è stato già pagato. Il debito residuo è estinto il 31 gennaio 20X4. L'estinzione è rilevata mediante la seguente scrittura:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/01/20X4	Debiti correnti verso dipendenti Disponibilità liquide	20.160.000	20.160.000

3.8. ESEMPIO 8: liquidazione di altri benefici a lungo termine per i dipendenti

Il contratto collettivo nazionale di lavoro (CCNL) del comparto della Pubblica Amministrazione a cui appartiene l'amministrazione Epsilon scade il 31 dicembre 20X3. La contrattazione collettiva non ha ancora definito gli incrementi della retribuzione fissa, che rappresenteranno arretrati da riconoscere nella busta paga dei dipendenti. L'amministrazione stima che tali somme ammontano a €120.000 per quanto di competenza dell'esercizio 20X3, e che il rinnovo del CCNL non avverrà prima della seconda metà del 20X5.

3.8.1. Inquadramento della fattispecie

I rinnovi contrattuali rappresentano una categoria di benefici a lungo termine per i dipendenti, come definiti nei paragrafi 2 e 6, lettera *d*) dell'ITAS 15, nella misura in cui essi producono i loro effetti oltre 12 mesi dopo la data di chiusura dell'esercizio. Nel caso dell'amministrazione Epsilon, il CCNL di comparto scade il 31 dicembre 20X3, ma non se ne prevede il rinnovo prima del 20X5.

Nelle stime dell'amministrazione, ciò comporterà prevedibili aumenti in busta paga, da riconoscere sotto forma di arretrati, per il lavoro svolto dai dipendenti negli anni 20X3 e 20X4, e comunque fino al completamento dell'*iter* di rinnovo. Pertanto, l'amministrazione deve imputare costi aggiuntivi all'esercizio 20X3, sotto forma di accantonamenti, ai sensi dei paragrafi 9 e 33 dell'ITAS 15. La migliore stima dell'importo da imputare al 20X3 è pari a €120.000.

3.8.2. Effetti contabili

Alla data di chiusura dell'esercizio, l'amministrazione rileva oneri per rinnovi contrattuali mediante un accantonamento di importo pari a €120.000, come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/20X3	Accantonamenti a fondi per oneri da rinnovi contrattuali (non correnti)	120.000	
	Fondi per oneri da rinnovi contrattuali (non correnti)		120.000

Fino all'avvenuto rinnovo del CCNL, l'amministrazione effettuerà accantonamenti annuali, in coerenza con quanto disposto dall'ITAS 13 – *Fondi, passività potenziali e attività potenziali*, come richiamato al paragrafo 34 dell'ITAS 15.

4. Informazione integrativa

Gli obblighi delle amministrazioni relativamente alle informazioni da riportare nella Nota Integrativa sono individuati ai paragrafi 35-36 dell'ITAS 15. In particolare, l'informazione integrativa ha lo scopo di individuare puntualmente (par. 35):

- il numero dei dipendenti, suddiviso per tipologia di contratto di lavoro;
- il numero di dipendenti in servizio temporaneo presso altri organismi, ed il numero di dipendenti di altri organismi che prestano servizio temporaneo presso l'amministrazione;
- tipologia ed entità dei benefici corrisposti ai dipendenti, a qualsiasi titolo e in qualsiasi forma;

- il fabbisogno finanziario dell'amministrazione relativamente ai fondi istituiti per far fronte all'erogazione dei benefici successivi alla cessazione del rapporto di lavoro dei dipendenti;
- ogni altra informazione richiesta dalle norme applicabili all'amministrazione.

Inoltre, l'amministrazione valuta se disaggregare alcune o tutte le precedenti informazioni su base territoriale, normativa o settoriale (par. 36).

A prescindere dalla varietà di benefici dovuti ai dipendenti e di contratti di lavoro in essere, le informazioni che devono essere presentate in Nota Integrativa dalle amministrazioni che applicano l'ITAS 15 nella redazione del proprio bilancio di esercizio devono seguire la seguente struttura³.

Sezione 1. Numero dei dipendenti

La pianta organica dell'amministrazione XXXX include [numero] unità di personale dipendente, come definiti al paragrafo 8 dell'ITAS 15, così suddivisi:

CONTRATTO	A TEMPO PIENO	A TEMPO PARZIALE	NORMATIVA/CONTRATTI DI RIFERIMENTO	TOTALE
A tempo indeterminato				
A tempo determinato				

I dipendenti in servizio temporaneo presso altri organismi, e i dipendenti di altri organismi in servizio temporaneo presso l'amministrazione, includono [numero] unità e sono così suddivisi:

CONTRATTO	ORGANISMO DI PROVENIENZA/DESTINAZIONE	TOTALE
Assegnati presso altri organismi		
Provenienti da altri organismi		

Sezione 2. Benefici per i dipendenti

I benefici corrisposti dall'amministrazione ai propri dipendenti, come definiti al paragrafo 6 dell'ITAS 15, ammontano a [totale benefici corrisposti nell'esercizio, come somma dei benefici a breve termine, benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, benefici per la cessazione del rapporto di lavoro, e altri benefici a lungo termine, in migliaia di €]. La somma delle voci a-c deve corrispondere al totale della voce "Personale" del Conto Economico. La seconda, terza e quarta colonna della seguente tabella sono da compilare in migliaia di €, o nell'ordine di grandezza più adeguato a soddisfare le esigenze informative del lettore.]

³ Le amministrazioni devono attenersi al testo riportato, salvo quando un testo differente faciliti la comprensione della Nota Integrativa. Il testo inserito all'interno di parentesi quadre [...] è esemplificativo, ed è compilato dall'amministrazione sulla base delle caratteristiche dei benefici riconosciuti ai dipendenti.

BENEFICI PER I DIPENDENTI	IN DENARO	IN NATURA	TOTALE	NORMATIVA/CONTRATTI DI RIFERIMENTO
a) Benefici a breve termine <i>di cui:</i>				
Retribuzione fissa				
Oneri sociali a carico dell'amministrazione				
Retribuzioni accessorie				
b) Benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro <i>di cui:</i>				
Trattamento di fine rapporto				
Trattamento di quiescenza				
c) Altri benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro				
<i>[Esplicitare tipologia di beneficio – ad es., premi di operosità]</i>				
<i>Costo del lavoro</i>				
d) Benefici per la cessazione del rapporto di lavoro				
<i>[Esplicitare tipologia di beneficio – ad es., incentivi all'esodo]</i>				
<i>Costo del lavoro</i>				
e) Remunerazione del personale temporaneamente assegnato da altri organismi all'amministrazione				
f) Rimborsi ricevuti per l'assegnazione temporanea di personale esterno ad altri organismi				
Totale				

Sezione 3. Fabbisogno finanziario per l'erogazione di benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro

L'amministrazione stima che il totale delle passività per benefici dovuti ai dipendenti successivamente alla cessazione del rapporto di lavoro sia pari a *[somma del valore contabile delle passività iscritte nel "Fondo oneri per TFR (non correnti)", "Fondo oneri per TFR (correnti)", "Fondo oneri per trattamento di quiescenza (non correnti)", Fondo oneri per TFR (non correnti)", "Fondo oneri per trattamento di quiescenza (correnti)", in migliaia di €].* Per far fronte agli esborsi richiesti da questi oneri futuri, l'amministrazione *[fornire ogni informazione utile in merito alla copertura finanziaria, anche prospettica, delle passività sopracitate, incluse eventuali coperture assicurative e riferimenti normativi che garantiscano all'amministrazione la disponibilità di risorse per estinguere le passività come previsto da norme, contratti e accordi tra le parti.]*

[A seguire, ogni altra informazione, obbligatoria ai sensi di legge o a norma dei regolamenti a cui l'amministrazione è soggetta, nonché ogni altra informazione che l'amministrazione fornisce volontariamente.]