

LA RIFORMA CONTABILE "ACCRUAL" PREVISTA NEL PNRR: PRESUPPOSTI NORMATIVI E POSSIBILI IMPATTI SUL SISTEMA DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA ITALIANA

Posted on 6 Marzo 2023 by Ebron D'Aristotile

Categories: [Democrazia e contabilità](#), [Equilibrio e sostenibilità](#), [In Evidenza](#), [News](#)

Tags: [accrual](#), [democrazia](#), [pnrr](#), [unione europea](#)

Il PNRR, proposto dallo Stato italiano ed approvato a livello europeo, prevede tra le cosiddette "Riforme abilitanti". Tra queste l'Italia ha proposto di rivoluzionare il sistema contabile pubblico a poco più di dieci anni dall'entrata a regime dalla cosiddetta riforma della "contabilità armonizzata", con l'implementazione di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale secondo le logiche ACCRUAL, da applicare alle Pubbliche Amministrazioni italiane entro l'anno 2026.

Se il 2026, dunque, costituisce il termine ultimo di entrata a regime del nuovo modello contabile, dagli atti predisposti finora dalla struttura di governance istituita dal MEF è possibile desumere un percorso già definito che tutti gli enti dovrebbero conoscere, al fine di porre in essere misure propedeutiche al ricevimento.

Nel seguente articolo si ripercorrono i presupposti normativi e si passano in rassegna procedure e alcuni contenuti, ma soprattutto, si introducono delle domande su cui si intende richiamare l'attenzione degli operatori.

LA RIFORMA CONTABILE "ACCRUAL" PREVISTA NEL PNRR: PRESUPPOSTI NORMATIVI E POSSIBILI IMPATTI SUL SISTEMA DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA ITALIANA

di Ebron D'Aristotile – Phd – Dirigente Regione Abruzzo - Assistente Tecnico dello Standard Setter Board presso il MEF/RGS

Sommario

[\(1\) La nuova contabilità pubblica: le fonti normative e i vincoli costituzionali](#)

[\(2\) Il percorso previsto](#)

[\(3\) La struttura di coordinamento della riforma](#)

(4) I principali documenti del nuovo sistema contabile

4.1 Quadro concettuale

4.2 Standard contabili ITAS

4.3 Piano dei conti multidimensionale

(5) Conclusioni

1. La nuova contabilità pubblica: le fonti normative e i vincoli costituzionali

Il PNRR prevede, nel documento approvato, oltre ad una ampia ed articolata serie di interventi, anche alcune fondamentali riforme complementari, affinché le risorse pubbliche stanziare nel programma, possano produrre rapidamente effetti sulla realizzazione delle opere e sull'acquisto di beni e servizi, incontrando il minor numero possibile di barriere normative, amministrative e burocratiche. Soffermandoci proprio su di esse, dalla lettura del piano è possibile ricavare una distinzione tra:

1. *riforme orizzontali* o "di contesto" che dovrebbero portare, secondo gli estensori del piano, a migliorare l'equità, l'efficienza e la competitività e, con esse, il clima economico del Paese: fra queste, il PNRR individua la **riforma della Pubblica Amministrazione e la riforma della giustizia**;
2. *riforme "abilitanti"* che sono funzionali a garantire l'attuazione del piano e consentirebbero di abbattere le barriere agli investimenti pubblici e privati. Le azioni principali sono **un programma di semplificazione normativa e burocratica** e un piano per la promozione della concorrenza, attraverso l'adozione del disegno di legge annuale per il mercato e la concorrenza;
3. *riforme settoriali*, che consistono in innovazioni normative relative a specifici ambiti di intervento o attività economiche e che sono contenute all'interno delle singole Missioni: **ad esempio, la semplificazione delle procedure per l'approvazione di progetti su fonti rinnovabili, o la normativa di sicurezza per l'utilizzo dell'idrogeno.**

Infine, a queste tipologie di riforma si aggiungono le misure che, sebbene non ricomprese nel perimetro del piano, **devono considerarsi concorrenti alla realizzazione degli obiettivi generali del PNRR. Si tratta delle riforme di accompagnamento** tra le quali devono includersi gli interventi programmati dal Governo per la razionalizzazione e l'equità del sistema fiscale e per l'estensione e il potenziamento del sistema degli ammortizzatori sociali.

Soffermandoci sulle riforme abilitanti di cui al punto b) precedente è certamente da guardare con particolare attenzione per i risvolti che determinerà sulla gestione amministrativa contabile di tutte le pubbliche amministrazioni italiane, quella prevista al punto 1.15 dal titolo "Dotare le Pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual" che, come riportato nel documento approvato, si pone quale obiettivo, quello di implementare un sistema di contabilità, in attuazione della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio, basato sul principio *accrual*, in linea con il percorso già delineato a livello internazionale ed europeo per la definizione di principi e standard contabili nelle pubbliche

amministrazioni (IPSAS/EPAS).

Si ricorda che il principio *accrual* richiamato nella direttiva, si inquadra nel processo di innovazione delle pubbliche amministrazioni, avviato nel corso degli ultimi decenni, per un corretto utilizzo delle risorse pubbliche, ed è quel principio che vede la rilevazione in bilancio delle transazioni e degli altri eventi economici quando essi si verificano, indipendentemente dal momento in cui si manifestano le relative transazioni finanziarie e/o di cassa.

Da questo punto di vista è utile richiamare l'art. 3 della Direttiva 2011/85/UE che dispone: «1. Per quanto riguarda i sistemi nazionali di contabilità pubblica, gli Stati membri si dotano di sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica e contengono le informazioni necessarie per generare dati **fondati sul principio di competenza** al fine di predisporre i dati basati sulle norme SEC 95. Detti sistemi di contabilità pubblica sono soggetti a controllo interno e audit indipendente.»

A tale obbligo *euro-unitario*, in realtà, l'Italia ha già dato attuazione con il D.lgs. n. 118/2011 che ha generalizzato il cosiddetto principio della "competenza finanziaria rinforzata". Tale contabilità, a differenza di quella economica, tiene conto solo delle obbligazioni pecuniarie della PA (sebbene corrette dal sistema dei fondi ora previsti nel risultato di amministrazione) e richiede che le transazioni vengano registrate non più in base al perfezionarsi del titolo, bensì, al momento in cui matura l'esigibilità del credito, a prescindere dalla manifestazione di cassa. L'effetto pratico della competenza finanziaria c.d. "rinforzata", infatti, è molto simile e prossimo al criterio di imputazione delle transazioni in un sistema di contabilità economica secondo il metodo della partita doppia.

Tornando ad analizzare la direttiva si noti come essa lasci intatta la libertà degli Stati membri circa il sistema contabile da adottare, salvo, però, l'obbligo di generare « **accrual data with a view to preparing data based on the ESA 95 standard**», cioè dati contabili raffrontabili tra tutti gli Stati membri con il linguaggio comune del SEC 95, per verificare il rispetto degli obiettivi del patto di stabilità attraverso un sistema statistico-contabile di rappresentazione delle contabilità nazionali. Proprio tale sistema, prevede una contabilità di conto economico e di stato patrimoniale, in cui le transazioni si imputano a bilancio con il criterio *accrual*. Di conseguenza anche le transazioni che contribuiscono al raggiungimento degli obiettivi di bilancio, secondo la direttiva, devono rispettare lo stesso criterio, che il D.lgs. n. 118/2011 consente di rispettare nella sostanza, in quanto i saldi interni sono facilmente consolidabili del conto economico consolidato, attraverso l'elenco ISTAT (cfr. art. 2 e 3 della legge n. 243/2012).

Tuttavia, sebbene l'implementazione di un sistema contabile unico e l'introduzione di una modalità di rappresentazione dei fatti aziendali secondo logiche economico patrimoniali costituisca un *ultra-petiturum* rispetto alla Direttiva richiamata, lo Stato Italiano ed in particolare la Ragioneria generale dello Stato hanno già da tempo avviato un percorso a riguardo, partecipando a gruppi di lavoro a livello europeo istituiti all'indomani del 2011, nell'ambito di quei pacchetti di riforme condivise a livello europeo e conosciute come *Six pack* e *Fiscal compact*.

Tra questi, anche per i riflessi sulla evoluzione della materia contabile oggetto di approfondimento nel presente lavoro, occorre richiamare il "Progetto EPAS" (*European Public Sector Accounting Standards*). Si tratta di una iniziativa di EUROSTAT che si proponeva di arrivare ad un apposito Regolamento Ue che superasse la direttiva n. 85/2011 con una piena armonizzazione. Eurostat inizialmente ha proposto di accompagnare la proposta di regolamento europeo "EPAS" con una

comunicazione della Commissione, ritenuta necessaria per ottenere il sostegno del Collegio dei commissari europei. Nel 2015 è stato costituito un Gruppo di Lavoro "EPSAS", come forum permanente di rappresentanti delle autorità contabili nazionali e di tecnici esperti contabili del settore pubblico dell'UE per lo sviluppo di EPSAS, che ha esaminato e discusso una serie di documenti su temi specifici di contabilità pubblica preparati da società di consulenza (PWC, Ernst & Young) per la Commissione. Si tratta perciò di un lavoro intergovernativo, che sta elaborando una nuova politica comune e non un obiettivo giuridico vincolante, su cui l'Italia ha deciso di giocare un ruolo di player propositivo.

In proposito il lavoro dell'apposito gruppo di lavoro, denominato "*Task Force IPSAS/EPSAS*", composto da rappresentanti delle amministrazioni finanziarie di tutti gli stati europei, ha evidenziato come non fosse possibile una automatica applicazione degli IPSAS, anche se essi rappresentavano un riferimento per una nuova contabilità del settore pubblico armonizzato a livello europeo, propendendo per lo sviluppo di un insieme di principi contabili europei per il settore pubblico: gli EPSAS.

Sulla base di detto indirizzo Eurostat:

- ha commissionato uno studio a PwC per analizzare l'impatto che sarebbe derivato per i singoli Stati da tale implementazione, anche in termini di costi da sopportare;
- ha istituito uno specifico Gruppo di lavoro (*EPSAS Standards Working Group*), composto da rappresentanti delle amministrazioni pubbliche ed articolato in tre sottogruppi, che si è dedicato specificamente alla struttura di governance, al percorso di implementazione iniziale degli standard contabili, alla definizione degli stessi standard.

E' opportuno segnalare, però, come le risultanze finali del gruppo di lavoro EPSAS, già di per sé particolarmente complesso, vede nell'implementazione a livello nazionale un ulteriore elemento di criticità. Soffermandoci a quelle relative all'applicazione nel contesto italiano occorre sottolineare come esse devono necessariamente conciliarsi con quei principi costituzionali che sono alla base del nostro sistema contabile: ci si riferisce, in particolare, alla "democraticità del bilancio" in base al quale il documento programmatico di base di qualsiasi amministrazione pubblica deve essere approvato in via "preventiva" dall'organo espressione della rappresentanza politica nel rispetto del principio di equilibrio e di copertura della spesa.

Questi ultimi costituiscono i due lati di una stessa medaglia come sottolineato dalle sentenze 192/2012 e n. 184/2016 della Corte Costituzionale. Pertanto, il primo vincolo costituzionale per il sistema contabile italiano è rappresentato dalla necessità di avere una contabilità autorizzatoria e un controllo democratico, che devono essere costantemente confrontati con il sistema basato sui dati di accrual. Ad esso si aggiunge l'altro vincolo costituito dal carattere parlamentare del ciclo di rinnovo delle regole contabili che non possono passare da una iniziativa normativa del governo (come avvenne per il D.lgs. n. 118/2011), stante la vigenza dell'art. 81 comma 6 Cost.

Fatte queste permesse normative e costituzionali, è evidente che il progetto accrual, assorbito nel PNRR, non è un vincolo UE e nemmeno un vincolo costituzionale, ma un auto-vincolo che dovrà confrontarsi con questo contesto giuridico.

2. Il percorso previsto

Il breve richiamo alle varie tappe di avvicinamento alla riforma prevista ci fa comprendere le scelte previste in quest'ultimo documento ed il percorso realizzativo programmato e concordato a livello europeo, non come atto obbligatorio, ma come atto esecutivo discrezionale del Next Generation EU, un programma speciale del bilancio UE, cui l'Italia intende dare esecuzione con il PNRR, approvato dalla Commissione.

Occorre ricordare, per completezza espositiva che, proprio sulla base degli stimoli dei regolamenti e dei documenti di lavoro europei, il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, aveva già prima del PNRR avviato tre progetti sperimentali finalizzati ad analizzare *l'accounting maturity* del nostro Paese e, di conseguenza, individuare quelle iniziative più idonee a riguardo. Ci si riferisce a:

- *"Design of the accrual IPSAS/EPSAS based accounting reform in the Italian public administration"*
- *"Support for the implementation of the accrual IPSAS/EPSAS based accounting in the Italian public administration"*
- *"Design a chart of accounts for the EPSAS/IPSAS based accrual accounting"*

Detti progetti costituiscono, oggi, le basi della riforma abilitante da realizzare, così come descritta nel punto 1.15 del PNRR dalla cui lettura si ricava che, lo Stato Italiano, oltre a porsi l'obiettivo di implementare un sistema di contabilità basato sul principio *accrual*, intende accompagnare il processo di implementazione della nuova contabilità definendo ed approvando alcuni documenti fondamentali quali:

- la definizione del quadro regolamentare,
- gli standard contabili,
- le linee guida generali
- il piano dei conti multidimensionale.

Detti documenti, una volta approvati, dovranno trovare una prima applicazione replicando il metodo sperimentale già utilizzato in occasione dell'implementazione delle nuove norme sulla contabilità armonizzata previste dal D. Lgs. 118/2011, con una diffusione su tutte le amministrazioni pubbliche secondo un programma articolato in tre fasi:

- una prima fase di applicazione del nuovo quadro regolamentare, degli standard contabili e del piano dei conti multidimensionale, avente quale riferimento almeno il 10% delle amministrazioni pubbliche, da avviare entro il quarto trimestre del 2024;
- una seconda fase di applicazione del nuovo quadro regolamentare, degli standard contabili e del piano dei conti multidimensionale, riguardante almeno il 30% delle amministrazioni pubbliche, da avviare entro il quarto trimestre del 2025;
- infine, la produzione di schemi di bilancio (financial statements) per almeno il 90% delle amministrazioni pubbliche, elaborati secondo le regole, quadro concettuale e standard contabili, della contabilità accrual definita dalla Struttura di Governance, da attuarsi entro il secondo trimestre 2026.

Come può facilmente comprendersi dalla tempistica proposta, ricavabile dal programma triennale della struttura di governance, obiettivo del progetto è quello di giungere ad una applicazione della riforma che investa almeno il 90% della popolazione degli enti interessati, entro la data di chiusura

del PNRR. Infatti :

- entro il secondo trimestre del 2024, occorrerà procedere all'approvazione definitiva del quadro concettuale, degli standard, delle linee guida generali e del piano dei conti multidimensionale, con Delibera del Comitato Direttivo (**milestone 1**);
- entro il primo trimestre 2026, bisognerà completare la prima fase di formazione del personale appartenente ad almeno il 90% delle amministrazioni pubbliche individuate (**target**)
- entro il secondo trimestre dello stesso anno, converrà realizzare la produzione dei financial statements (bilanci), conformi al nuovo quadro regolamentare contabile, per almeno il 90% delle amministrazioni pubbliche individuate (**milestone 2**).

In tale ottica è stata definita una prima lista di enti e delle amministrazioni pubbliche da cui definire l'elenco puntuale delle amministrazioni di interesse da sottoporre all'attenzione del Comitato direttivo per le conseguenti determinazioni di competenza.

L'elenco puntuale delle amministrazioni pubbliche che saranno le prime ad applicare il nuovo sistema contabile accrual, costituirà la base:

- per la individuazione delle realtà istituzionali da assoggettare ad eventuali forme di contabilità semplificata;
- per calibrare meglio gli interventi di sviluppo e adattamento dei sistemi informativi di supporto.

Si tratta di una sfida difficile visti i tempi ridotti a disposizione ed il numero di enti interessati (non parliamo solo di enti locali) e, per tale ragione, la struttura di governance ha già programmato delle misure implementative di ausilio agli enti quali:

- un percorso formativo per tutto il personale delle amministrazioni pubbliche coinvolto nella gestione degli aspetti contabili delle rispettive amministrazioni, necessario per facilitare l'introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale basato sul principio accrual. Detto percorso sarà avviato a partire dal primo trimestre del 2024 si protrarrà fino al primo trimestre 2026 in modo da consentire a tutti gli attori impegnati nel processo di adeguarsi alle nuove regole;
- un percorso di adeguamento del sistema informativo da effettuare, comunque, una volta definiti i requisiti fondamentali del sistema contabile da gestire
- la definizione di proposte normative per il recepimento del quadro regolamentare.

3. La struttura di coordinamento della riforma

Una riforma così complessa, articolata e diffusa necessitava non solo per esigenze di rendicontazione ai fini del PNRR, di una struttura di governance in grado di indirizzare, monitorare e rettificare le scelte normative che man mano verranno effettuate.

Proprio con questa funzione, con **Determina 35518 del 5 marzo 2020 è stata costituita una**

apposita struttura all'interno del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato che prende spunto dalle indicazioni provenienti dai tavoli di lavoro Eurostat e dalle esperienze di buone pratiche raccolte nel lavoro di studio e di analisi condotto anche grazie al supporto della Commissione Europea.

In realtà **il PNRR fa propria la struttura, già costituita nel 2020, con determina del Ragioniere generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020. Infatti il comma 14 dell'articolo 9 del D. L. 152/2021, ha assegnato ad essa un ruolo istituzionale** nella realizzazione della riforma riconoscendogli il ruolo di *Struttura di governance* della riforma abilitante in esame. Volendo brevemente riassumerne le varie strutture potremmo notare che esso si compone di :

- Commissione "Standard Setter Board" (SSB)
- Comitato direttivo
- Gruppo di consultazione interno al Ministero dell'Economia
- Segreteria tecnica

La *Commissione "Standard Setter Board" (SSB)* è la struttura principale che, operando come una struttura tecnica indipendente del Ministero dell'Economia, ha il compito di definire il nuovo sistema unico di contabilità economico-patrimoniale per le Pubbliche Amministrazioni, basato sul principio accrual e ispirato agli standard internazionali (IPSAS) ed europei (EPSAS).

Il *Comitato direttivo* ha funzioni di iniziativa e di indirizzo delle attività dello SSB, nonché quella di approvare i principi e gli standard contabili da questo elaborati.

Il *Gruppo di consultazione interno al Ministero dell'Economia* esprime pareri sulle proposte di statuizione elaborate dallo Standard Setter Board, nonché su specifiche questioni inerenti i profili applicativi delle stesse.

La *Segreteria tecnica* svolge attività di supporto ai lavori della Struttura ed elabora, con cadenza trimestrale, resoconti informativi per il Comitato direttivo.

Soffermandoci sulle modalità di lavoro dello Standard Setter Board, si fa notare che il procedimento per la definizione dei nuovi standard è disciplinato da un apposito regolamento in cui è stato definito un iter per la loro definizione: si prevede che le proposte di statuizione (quadro concettuale e standard contabili -ITAS) siano:

- elaborate dalla Commissione Standard Setter Board;
- assoggettate ad una fase di consultazione pubblica rivolta a tutti gli stakeholder interessati alla futura implementazione della riforma contabile, al fine di acquisire eventuali pareri e contributi;
- sottoposti all'approvazione definitiva da parte del Comitato Direttivo.

Nella sua attività lo Standard Setter Board è soggetto al rispetto in un apposito Piano Triennale, definito dal Comitato Direttivo nell'ambito dei propri compiti di iniziativa, di indirizzo e di approvazione delle statuizioni proposte dallo Standard Setter Board, contenente gli obiettivi, azioni e tempi di realizzazione. Dalla lettura di quello relativo al triennio 2023- 2025 si evincono i seguenti obiettivi:

1. definizione degli standard di contabilità accrual sulla base degli esistenti IPSAS e degli elaborandi EPSAS nelle materie rilevanti per l'ordinamento nazionale e non ancora disciplinate

- a livello europeo o internazionale;
2. predisposizione di linee guida generali per l'elaborazione dei manuali operativi funzionali all'applicazione degli standard;
3. definizione di un piano dei conti multidimensionale, articolato in livelli, che individui come obbligatori solo quelli necessari alla predisposizione di una reportistica utile al consolidamento dei conti pubblici;
4. elaborazione di programmi di formazione per il passaggio al nuovo sistema contabile basato sul principio accrual i cui destinatari verranno individuati dal Comitato Direttivo;
5. eventuale aggiornamento del quadro concettuale tenuto conto degli standard contabili approvati;
6. definizione di un processo di implementazione del sistema contabile basato sul principio accrual per il settore pubblico, in linea con il percorso delineato nel cronoprogramma della Riforma 1.15;
7. monitoraggio dell'adeguamento del sistema informatico di supporto al nuovo modello contabile basato sul principio accrual;
8. redazione delle proposte normative per il recepimento del quadro regolamentare relativo al nuovo sistema di contabilità basato sul principio accrual.

La tabella che segue, tratta dal piano triennale dei lavori dello Standard Setter Board riepiloga il cronoprogramma delle attività previste.

PROGRAMMAZIONE DELLE ATTIVITÀ DELLA STRUTTURA DI GOVERNANCE

Riforma 1.15 del PNRR - Dotare le Pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual				
Tappe fondamentali (Milestones) e obiettivi (Target)				
Oggetto della Riforma 1.15	Denominazione e numerazione delle tappe fondamentali (M) e degli obiettivi (T)	Indicatori qualitativi (per le tappe fondamentali)	Tempistica programmata	Fonte
Implementazione di un sistema unico di contabilità accrual per le pubbliche amministrazioni basato su principi e standard contabili PSAS/EPAS	M 1.1 Istituzione della nuova Struttura di governance per la contabilità accrual	Determina del Ragioniere Generale dello Stato	1° trimestre 2020	Sito web RGS (*)
	M 1.2 Procedura di selezione dei componenti dello Standard Setter Board (SSB)	Avviso pubblico	2° trimestre 2020	Sito web RGS (*)
	M 1.3 Nomina dei componenti dello Standard Setter Board	Istituzione dello SSB	3° trimestre 2020	Sito web RGS (*)
	M 1.4 Quadro concettuale per la contabilità accrual (QC)	Approvazione del Comitato Direttivo	2° trimestre 2021	Sito web RGS Rapporto Trimestrale
	M 1.5 Predisposizione lista degli AAPP individuate per l'implementazione della riforma	Approvazione del Comitato Direttivo	2° trimestre 2023	Sito web RGS Rapporto Trimestrale
	M 1.6 Approvazione del Piano dei conti multidimensionale	Approvazione del Comitato Direttivo	3° trimestre 2023	Sito web RGS Rapporto Trimestrale
	M 1.7 Elaborazione di un set di Standard di contabilità ec-pat a base accrual (ITAS)	Proposta finale di statuizione dello SSB	1° trimestre 2024	Sito web RGS Rapporto Trimestrale
	M 1.8 Programma di prima implementazione della contabilità accrual	Approvazione del Comitato Direttivo	2° trimestre 2024	Sito web RGS
	M 1.9 Linee guida generali	Approvazione del Comitato Direttivo	2° trimestre 2024	Sito web RGS Rapporto Trimestrale
	M 1 Approvazione di: QC, standard ITAS, PdC multidimensionale e linee guida generali	Approvazione del Comitato Direttivo	2° trimestre 2024	Sito web RGS
	M 2.1 Approvazione dei programmi di formazione (mirati alle AAPP individuate)	Approvazione del Comitato Direttivo	2° trimestre 2024	Sito web RGS
	T 1.1 Adozione della contabilità accrual e del programma di prima implementazione	Proposta di Legge	3° trimestre 2024	Gazzetta Ufficiale
	M 2.2 Avvio dell'implementazione della contabilità accrual - Primo progetto-pilota		4° trimestre 2024	Sito web RGS Rapporto Trimestrale
	T 1 Fine del primo ciclo di formazione (per almeno il 90% delle AAPP individuate)	Approvazione del Comitato Direttivo	1° trimestre 2026	Sito web RGS
	M 2 Adozione della contabilità accrual (per almeno il 90% delle AAPP individuate)	Produzione dei bilanci (Financial Statements)	2° trimestre 2026	90% delle PPAA (FS)

4. I principali documenti del nuovo sistema contabile

Da quanto riportato nei paragrafi precedenti si comprende come il nuovo modello contabile in corso di definizione si componga di

1. un quadro concettuale, già approvato nel 2022,
2. standard contabili (principi applicati),
3. modelli di bilancio,
4. piano dei conti

5. misure di implementazione

Nei paragrafi che seguono ci soffermeremo brevemente su ciascuno di essi delineandone gli aspetti principali al fine di comprendere il modello contabile che si intende proporre.

4.1 Quadro concettuale

Il quadro concettuale costituisce sia nella gerarchia dei documenti sia nella tempistica del programma triennale, il primo documento che lo SSB doveva emanare. Ed infatti, nello scorso mese di marzo, il documento licenziato dal gruppo di lavoro, è stato posto all'attenzione degli stakeholders e, a seguire, è stato approvato in modo definitivo dal Comitato Direttivo nella seduta del 10 ottobre 2022. Esso, dunque, costituisce il primo documento definitivo della nuova contabilità "accrual" e può essere visto come quel "documento cornice" che riassume i concetti fondamentali per lo sviluppo di un'indagine, identificando la metodologia necessaria e circoscrivendo i principi ed i concetti che poi devono essere approfonditi ed analizzati. Detta impostazione è rintracciabile anche nel punto 6 della premessa del documento, dove si ribadisce che i principi in esso definiti

- guidano la statuizione degli standard contabili successivi (da intendersi come principi applicati), fornendo una base comune atta a garantirne omogeneità e coerenza;
- orientano le altre fonti tecniche (manuali operativi, eventuali linee-guida e simili) riguardanti il sistema contabile economico-patrimoniale o la redazione e la pubblicazione dei documenti finanziari per finalità informative generali delle amministrazioni pubbliche.

In ogni caso, il Quadro Concettuale non individua né prescrive "regole" di rilevazione, valutazione e presentazione nei documenti finanziari di specifiche operazioni o altri eventi, in quanto tale compito è demandato agli standard contabili (ITAS) e alle altre fonti tecniche. Al contempo, però, i principi in esso definiti forniscono una guida agli operatori nella risoluzione di problematiche riguardanti la rilevazione, la valutazione e la presentazione di operazioni o altri eventi nei documenti finanziari, allorquando manchi una disciplina specifica.

Per quanto riguarda i contenuti, come indicato nella Nota SeSD 38/2019 "*Principi generali di bilancio e principi applicati di contabilità accrual: un quadro di sintesi del contesto internazionale*", il quadro concettuale dovrà essere funzionale ad individuare le finalità assegnate al bilancio e ai destinatari delle informazioni contabili, ad identificare le caratteristiche qualitative che determinano l'utilità delle informazioni contenute nei bilanci e individuare i criteri di definizione, rilevazione e misurazione delle poste che costituiscono i bilanci.

E' interessante però segnalare come esso rivolga la sua attenzione esclusivamente alla fase di rendicontazione, definendone i principi in un'ottica economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali delle amministrazioni pubbliche. Inoltre, il documento chiarisce, senza però fornire alcuna precisazione sulla sorte della vigente contabilità finanziaria, che il sistema contabile economico-patrimoniale costituirà la principale base informativa per la rendicontazione per finalità informative generali sulla base di un unico corpus di standard contabili nazionali, ispirato agli EPSAS in corso di elaborazione e, in assenza di indicazioni provenienti dagli EPSAS, agli IPSAS.

In effetti, quantunque non si evinca in alcuna parte del testo l'abrogazione della contabilità finanziaria e, dunque, essa continui a convivere con quella economico patrimoniale, l'assenza di

qualsiasi documento di sintesi riconducibile a quello che oggi tutti conosciamo come "Conto del Bilancio" apre ad una discussione sul ruolo che questa contabilità dovrebbe ancora avere, tenendo conto, come sottolineato dalla Commissione Arconet delle numerose pronunce della Corte Costituzionale proprio sul ruolo del bilancio quale "bene pubblico".

4.2. Standard contabili ITAS e Linee Guida

Dal quadro concettuale brevemente descritto derivano, poi, gli "standard contabili" che possono essere considerati dei principi contabili applicati in cui sono definite le "regole contabili applicative" a cui tutti gli enti dovranno adeguarsi nella gestione e rappresentazione dei fatti aziendali. Proprio la loro allocazione nel modello contabile nazionale e la loro riferibilità agli standard internazionali, comporta che essi, in sede di approvazione, dovranno essere coerenti con il contenuto del quadro concettuale richiamato in precedenza, ma anche con gli standard europei (EPSAS) in corso di redazione e, per quanto applicabili, con quelli internazionali (IPSAS).

In tale attività risulta certamente utile il lavoro di ricerca avviato prima del PNRR nell'ambito del progetto *SRSP II* denominato *Support for the implementation of the accrual IPSAS/EPSAS based accounting in the Italian public administration* ed, in particolare, il lavoro di accorpamento in un unico documento di più standard IPSAS.

Per quanto riguarda la tempistica di approvazione degli standard ITAS, invece, così come si evince dal programma annuale delle attività 2023/2025, dopo che nel corso del 2022 si è proceduto all'approvazione del Quadro concettuale e due standard, si prevede l'elaborazione e l'approvazione della maggior parte degli standard che si ricorda sarà affidata a una coppia di coordinatori.

Detti standard nazionali denominati "ITAS" non prevedono, però, al loro interno degli esempi e, pertanto, dovranno essere accompagnati da *linee guida generali* per l'elaborazione dei manuali operativi che conterranno delle indicazioni sintetiche per l'applicazione degli standard nel contesto della preparazione del bilancio, corredate da esempi illustrativi per alcune registrazioni contabili.

Tali documenti verranno redatti tenendo conto delle linee guida elaborate nell'ambito del progetto *SRSP II*, facendo riferimento anche ad eventuali istruzioni operative riferite all'applicazione della contabilità economico-patrimoniale che la Ragioneria ha già prodotto nell'ambito della definizione delle regole di contabilità economico patrimoniale distinti per i vari comparti della PA. Per permettere quanto sopra è stato predisposto un programma anche per le linee guida relative alle proposte di standard, che prevede l'elaborazione di queste linee guida dalla Segreteria Tecnica in collaborazione con i coordinatori delle varie proposte di standard. Successivamente, queste linee guida saranno presentate al Comitato Direttivo, che le invierà allo Standard Setter Board per la valutazione della coerenza con il Quadro Concettuale e gli standard contabili già elaborati. Il Board fornirà indicazioni per eventuali correzioni necessarie per garantire l'allineamento, così da agevolare l'approvazione definitiva delle determinazioni del Comitato Direttivo.

Con riferimento agli ITAS, occorre segnalare che il comitato direttivo nella seduta del 14 dicembre scorso ha licenziato approvandoli definitivamente, anche in questo caso dopo un percorso di consultazione pubblica, i primi due documenti:

- l'ITAS 2 "*Applicazione dei principi contabili, cambiamenti di stime contabili e correzione di errori*";
- l'ITAS 10 "*Rimanenze*".

Come per il quadro concettuale anche per gli standard si tratta dei primi due documenti e, come tali utili, per comprendere la struttura ed i contenuti di questa componente documentale essenziale del nuovo quadro contabile.

Dalla lettura di detti due testi si evidenzia come gli ITAS presentino, nella loro impostazione, numerosi elementi di assonanza con i corrispondenti IPSAS, di cui in alcuni casi ne accorpano e semplificano i contenuti, procedendo ad adattamenti e/o integrazioni. In particolare l'ITAS 2 *Applicazione dei principi contabili, cambiamenti di stime contabili e correzione di errori* include quanto trattato negli IPSAS 3 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* ed IPSAS 14 *Events after the Reporting Date*, mentre l'ITAS 10 *Rimanenze* comprende gli argomenti trattati nell'IPSAS 12: *Inventories*.

Come per gli IPSAS i paragrafi sono numerati progressivamente e raggruppati in sezioni che sono identificate da un titolo, ed anche le sezioni presentano una forte somiglianza con i nuovi standard internazionali, in quanto ne seguono la struttura tipica. In particolare, riscontriamo una articolazione che prevede una "premessa" introduttiva, una sezione dedicata alle "definizioni", un'ulteriore sezione che delimita l' "ambito di applicazione", una parte che riguarda la "rilevazione / valutazione dell'oggetto in esame" e, infine, la parte delle "informazioni integrative".

Al contempo dal confronto vengono ad evidenziarsi alcune differenze significative. Ad esempio, le "definizioni" sono inserite all'interno del testo del documento, in un apposito paragrafo, invece di essere presenti in un allegato separato come nel documento internazionale. Inoltre, gli esempi sono allocati in modo diverso, in quanto sono inseriti nella proposta di manuale di implementazione che verrà predisposto per ciascun standard.

4.3. Piano dei conti Multidimensionale

L'ultimo elemento da sviluppare nel nuovo modello contabile proposto sarà costituito dal Piano dei Conti e cioè un elenco gerarchico di tutte le voci contabili utilizzate da un'azienda per registrare le transazioni finanziarie e contabili consentendo una visione chiara completa ed omogenea in tutte le strutture della P.A. e permettendo analisi economiche, patrimoniali e finanziarie dettagliate.

Al pari di quanto già accaduto in occasione dell'implementazione della contabilità armonizzata, anche al fine di garantire omogeneità rappresentativa, indispensabile per il consolidamento dei conti nazionali nell'ambito del sistema dei conti nazionali coordinati con il SEC 2010, appariva indispensabile definire un piano dei conti condiviso.

Una prima bozza di tale Piano era stata già predisposta nell'ambito del percorso avviato già prima dell'approvazione del PNRR, nell'ambito del progetto Eurostat *Design of accounts for the ESPAS/IPSAS based accrual accounting*: detto piano oggetto di un avvenuto confronto con gli Ispettorati della Ragioneria Generale dello Stato, al fine di migliorarne il contenuto informativo nel rispetto della struttura esistente e già oggetto di sperimentazione nel sistema di contabilità economico-patrimoniale del comparto dello Stato (InIt) e costituirà la base di partenza per la definizione di quello definitivo. In particolare dalla lettura del programma triennale della struttura di governance della riforma in esame, nella sua versione definitiva, esso sarà costituito

- da una base comune per tutti i comparti della PA almeno per i primi livelli,
- da una parte diversa tra i vari comparti, riguardante i livelli di maggiore dettaglio finalizzata a

meglio esplicitare le esigenze gestionali degli stessi.

Inoltre, non si tratterà di un documento statico, ma oggetto di un costante aggiornamento sulla base di successive valutazioni e rielaborazioni del Board. Infatti, dalla lettura del programma annuale 2022 si evince che la ridefinizione del piano dei conti che interesserà lo SSB riguarderà la sola dimensione "per natura" relativa alle registrazioni contabili in partita doppia nel sistema di contabilità economico-patrimoniale e il glossario.

Le altre dimensioni del piano dei conti (ad esempio quella la dimensione relativa alle classificazioni di bilancio associabili alle singole voci del piano dei conti) saranno curate dagli Uffici competenti della Ragioneria Generale dello Stato dopo che sarà definita la dimensione utile per le registrazioni contabili. Analogamente si procederà per l'associazione della classificazione ESA 2020 ai singoli conti del piano, laddove possibile.

Già nel mese di novembre 2022, è stata avviata un'attività di revisione e integrazione del Piano dei conti Multidimensionale, in linea con il sistema di contabilità accrual previsto dalla Riforma 1.15 del PNRR. Tale attività è stata condotta tramite gruppi di lavoro specifici, che hanno coinvolto gli Ispettorati/direzioni della Ragioneria Generale dello Stato competenti per migliorare il contenuto informativo del Piano, rispettando la struttura esistente. In seguito ai primi risultati di questa attività, è stato pubblicato un nuovo aggiornamento del Piano dei conti economico-patrimoniale dei ministeri, attraverso il D.M. MEF del 27/12/2022.

Dopo l'ampliamento del Glossario che accompagna il Piano dei conti, nei primi mesi del 2023 verrà presentata al Comitato direttivo una proposta di Piano dei Conti Multidimensionale. Dopo l'esame e l'eventuale correzione, la proposta verrà trasmessa allo Standard Setter Board tramite la Segretaria tecnica per la valutazione della coerenza con il quadro concettuale, gli standard contabili e il glossario. Verranno fornite anche indicazioni sugli interventi correttivi necessari. Il Piano dei conti costituirà una base comune per i primi livelli dei conti di tutti i comparti della PA, mentre i livelli di maggior dettaglio saranno personalizzati per rispecchiare le specifiche esigenze gestionali dei singoli comparti.

5. Conclusioni

Una riforma così ampia e con tempistiche così definite potrebbe essere difficile da valutare, tuttavia è importante sottolineare che essa è inserita nel contesto del PNRR e ha riflessi diretti sul finanziamento previsto nell'accordo tra lo Stato Italiano e l'Europa. Ciò ci fa pensare che, a differenza del passato, dove ci sono stati tentativi falliti di riforma delle modalità rappresentative dei fatti aziendali secondo logiche economiche, questa volta ci potrebbe essere un effettivo passaggio verso un modello di accountability che si avvicina alle modalità già ben conosciute in ambito privato, pur facendo attenzione alle peculiarità del settore pubblico.

Il valore aggiunto potrebbe essere quello di inserire stabilmente nel ciclo economico finanziario del bilancio il processo di rinnovo e manutenzione del patrimonio pubblico, favorendo la misurabilità delle politiche pubbliche sul piano degli investimenti (art. 119 comma 6 Cost) e delle politiche anticicliche (art. 81 comma 2 Cost).

Resta da definire in particolare negli enti dove sussiste una rappresentanza eletta democraticamente (si pensi ai comuni, alle province ed alle regioni) come i rapporti di delega oggi

esistenti, figli di un modello autorizzatorio di origine napoleonica, possano essere comunque garantiti all'interno dei processi pianificazione, programmazione gestione e controllo sia tra gli organi politici sia tra questi ultimi e quelli tecnici. Si pensi, a solo titolo di esempio, al rapporto esistente nell'attuale architettura del sistema di programmazione degli enti locali e delle regioni che prevede il DUP, il DEFR o altro documento di programmazione strategica triennale direttamente connesso con il bilancio di previsione finanziario triennale e con il conseguente Bilancio gestionale/PEG, tutti basati sul principio di competenza finanziaria potenziata. E' evidente che essi che, si ricorda, tra l'altro garantiscono quel processo di declinazione dagli obiettivi strategici verso quelli tattici ed operativi dovranno essere riconfigurati all'interno del percorso contabile che si va delineando.

A riguardo può essere utile richiamare quanto affermato da autorevoli *policy makers* in un articolo recentemente pubblicato dove, proprio sul tema, si ribadisce che *" il sistema di contabilità economico-patrimoniale è unico per tutte le Amministrazioni Pubbliche italiane, copre la fase di rendicontazione e consolidamento dei conti pubblici, senza sovrapporsi né sostituirsi ai sistemi di contabilità finanziaria vigenti, i quali conservano la loro essenziale ed esclusiva funzione legata alle finalità autorizzative e alla fase previsionale e programmatica"*

Ci sia avvia forse verso un sistema a doppio binario?

A questa prima criticità si aggiunge una seconda riflessione che riguarda i tempi di implementazione della riforma.

L'esperienza passata ci ha insegnato che i tempi di attuazione di una modifica contabile di così ampie proporzioni richiede non tanto e non solo tempi tecnici di attuazione, quanto piuttosto tempi "culturali". Proprio per tale ragione la diffusione fin d'ora di articoli, precisazioni e giornate formative appaiono allo scrivente un elemento fondamentale per garantire il successo della riforma.

In questo quadro si inseriscono anche le attività di *trading* previste nel Programma triennale dello SSB che si propone di formare "esperti" attraverso un programma formativo e la produzione di materiale di supporto con l'obiettivo di trasferire conoscenze e competenze ai vari livelli della Pubblica Amministrazione in maniera omogenea. Contestualmente saranno create anche giornate formative in modalità digitale la cui congruenza con il Quadro Concettuale e agli standard contabili elaborati verrà valutata dallo Standard Setter Board che fornirà anche puntuali indicazioni per eventuali interventi correttivi da applicare, a beneficio delle successive determinazioni del Comitato Direttivo.

Ma la riuscita del programma dipende anche dalla partecipazione attiva e convinta delle amministrazioni pubbliche, che dovrebbero essere consapevoli delle potenzialità informative aggiuntive offerte dal nuovo modello, almeno in termini di rendicontazione. Ciò richiede lo sviluppo di competenze gestionali trasversali che consentano anche ai non esperti di contabilità e bilancio (responsabili di altri settori dell'ente, amministratori e decisori in generale) di comprendere il potenziale informativo e di responsabilità derivante da un uso consapevole dei dati economici, finanziari e patrimoniali prodotti dall'ente.

Infine non meno importante appare anche un corretto ed omogeneo percorso di informatizzazione del sistema. A riguardo è opportuno ricordare il *programma InIt* della RGS, avviato nel 2020 basato su tecnologia SAP®, che mira a creare un sistema informatico integrato per la gestione di tutti i

processi amministrativi e contabili delle amministrazioni centrali dello Stato e, in prospettiva, di altre amministrazioni pubbliche, in grado di supportare anche le iniziative di modernizzazione e riforma della contabilità pubblica: Esso si propone di superare la attuale frammentazione dei sistemi applicativi della RGS e costituire uno strumento per supportare l'evoluzione della contabilità pubblica attraverso l'implementazione progressiva non solo a favore dei ministeri ma anche di altre amministrazioni centrali dotate di autonomia (Corte dei Conti, PCM, Agenzia per la cooperazione e lo sviluppo). Inoltre nella determina del RGS di istituzione della Task force di coordinamento InIt, è previsto che essa supporti anche la predisposizione delle soluzioni informatiche necessarie per l'implementazione della Riforma 1.15 del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, anche in vista della fase di sperimentazione prevista nel cronoprogramma.

Note

1. "La Direttiva chiede ai Governi dell'Unione Europea diversi adempimenti:

- dotarsi di sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo tutte le aree di entrata e di spesa e che siano sottoposti a un controllo interno e audit indipendenti;
- rendere disponibili al pubblico i dati fiscali;
- garantire una programmazione di bilancio basata su previsioni macroeconomiche e di bilancio realistiche che utilizzino le informazioni più aggiornate, incluse le previsioni della Commissione Europea e, se del caso, quelle di altri organismi indipendenti;
- dotarsi di regole fiscali specifiche per garantire che il bilancio pubblico sia conforme alle normative europee, al fine di evitare eccessivi disavanzi o debiti pubblici;
- stabilire un credibile ed efficace quadro di bilancio a medio termine che includa un orizzonte di programmazione fiscale di tre anni, con obiettivi di bilancio pluriennali, proiezioni delle principali voci di spesa e di entrata e valutazione della sostenibilità a lungo termine delle finanze pubbliche;
- garantire la coerenza e il coordinamento di tutte le norme e procedure contabili in tutte le aree di attività del Governo.

Crf. Piano triennale dei lavori della Struttura di governance 2023-2025 ,

https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-1/e_government/amministrazioni_publiche/contabilita_accrual/index.html [🔗](#)

2. *Crf. "IPSAS and the unification of public sector accounting across Europe" R Mussari - Accounting, Economics and Law, 2014* [🔗](#)

3. *"Accrual basis means a basis of accounting under which transactions and other events are recognized when they occur (and not only when cash or its equivalent is received or paid). Therefore, the transactions and events are recorded in the accounting records and recognized in the financial statements of the periods to which they relate. The elements recognized under accrual accounting are assets, liabilities, net assets/equity, revenue, and expenses."*, cfr. IPSAS 1 - Presentation Of Financial Statements (pp. 32-33) [🔗](#)

4. Nella versione inglese il principio della competenza dà il norme a tutto il sistema contabile (quello in contabilità economico-patrimoniale ed in partita doppia), il che può indurre in errore un lettore poco avveduto: « 1. *As concerns national systems of public accounting, Member States shall have in place public accounting systems comprehensively and consistently covering all sub-*

*sectors of general government and containing the information needed **to generate accrual data** with a view to preparing data based on the ESA 95 standard. Those public accounting systems shall be subject to internal control and independent audits. »* [□](#)

5. F. Sucameli, *Contabilità finanziaria, contabilità economica e contabilità analitica come "materia" e come "tecnica". In particolare, il principio della competenza finanziaria potenziata e le sue declinazioni*, in A. Canale, D. Centrone, F. Freni, M. Smioldo, *La Corte dei conti. Responsabilità, contabilità, controllo*, Milano, 2019, p. 619 e ss.. [□](#)
6. La direttiva richiama il Reg. 1996/2223/CE, c.d. SEC 95, poi sostituito con il Reg. (UE) n. 2013/549, cd. SEC 2010) [□](#)
7. Sulla base del Sistema europeo dei conti (SEC 2010, definito dal Regolamento UE n. 549/2013) e delle interpretazioni del SEC (fornite da Eurostat stesso con il Manual on Government Deficit and Debt, annualmente rieditato), l'Istat predispone l'elenco delle unità istituzionali che fanno parte del settore delle Amministrazioni pubbliche (Settore S13 nel SEC). Nell'ambito delle statistiche di contabilità nazionale, per tale settore si compila il conto economico consolidato che costituisce il riferimento per gli aggregati trasmessi alla Commissione europea in applicazione del Protocollo sulla procedura per i deficit eccessivi annesso al Trattato di Maastricht. L'elenco sintetico è pubblicato anche sulla Gazzetta Ufficiale ai sensi dell'art. 1, comma 3 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 e ss.mm. (legge di contabilità e di finanza pubblica). [□](#)
8. Direttiva 2011/85/UE [□](#)
9. Cfr. Servizio di documentazione del Senato della Repubblica italiana, Dossier "*Verso principi contabili armonizzati del settore pubblico in Europa – EPSAS/IPSAS: lo stato dell'arte*", n. 6, ottobre 2019, <https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01125068.pdf> [□](#)
10. (PwC Study – 1 August 2014 - Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standard - 2013/S 107-182395)
[□](#)
11. "*Dotare le Pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual*" [□](#)
12. Si segnala come alla data del presente articolo risultano già approvati il quadro concettuale e gli standards ITAS 2 e ITAS 4 [□](#)
13. Le attività volte alla definizione dell'elenco degli enti e delle amministrazioni pubbliche assoggettati alla nuova contabilità accrual, sono previste concludersi entro il primo semestre del 2023, con l'approvazione del predetto elenco da parte Comitato direttivo *Crf. Piano triennale dei lavori della Struttura di governance 2023-2025*https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_pubbliche/contabilita_accrual/index.html [□](#)
14. Ci si riferisce alle *working visit* e alle indicazioni contenute nella *Gap Analysis* realizzate nell'ambito del Progetto SRSS I "*Design of the accrual IPSAS/EPAS based accounting reform in the Italian public administration*". [□](#)

15. Le attività connesse alla realizzazione della riforma 1.15 del Piano nazionale di ripresa e resilienza denominata «*Dotare le pubbliche amministrazioni italiane di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale*», inserita nella missione 1, componente 1, dello stesso Piano, sono svolte dalla Struttura di governance istituita presso il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato con determina del Ragioniere generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020. [□](#)
16. composto dal Ragioniere Generale dello Stato, dall'Ispettore Generale Capo di Finanza, dall'Ispettore Generale Capo del Bilancio, dall'Ispettore Generale Capo per la Finanza Pubbliche Amministrazioni, dall'Ispettore Generale Capo per la Spesa Sociale, dall'Ispettore Generale Capo per l'Informatica e l'Innovazione Tecnologica, dall'Ispettore Generale Capo per la Contabilità e la Finanza Pubblica e dal Direttore del Servizio Studi Dipartimentale [□](#)
17. https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_pubbliche/contabilita_accrua/index.html [□](#)
18. *Quadro concettuale (QC) del nuovo sistema unico di contabilità economico-patrimoniale "accrual"* [□](#)
19. I principi definiti nel Quadro Concettuale guidano la statuizione degli standard contabili, fornendo una base comune atta a garantirne omogeneità e coerenza. Tali principi orientano altresì le altre fonti tecniche (manuali operativi, eventuali linee-guida e simili) riguardanti il sistema contabile economico patrimoniale o la redazione e la pubblicazione dei documenti finanziari per finalità informative generali delle amministrazioni pubbliche. Il Quadro Concettuale non prescrive tuttavia regole di rilevazione, valutazione e presentazione, nei documenti finanziari, di specifiche operazioni o altri eventi. Tale compito è demandato agli standard contabili e alle altre fonti tecniche.- *Quadro concettuale approvato il 10 ottobre 2022 P.6* [□](#)
20. P.9 In questo Quadro Concettuale, per amministrazioni pubbliche si intendono gli enti e le amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2 della Legge 196/2009, ivi inclusi gli enti di diritto privato a controllo pubblico. Sono escluse le società. Alcune caratteristiche delle amministrazioni pubbliche rivestono specifica rilevanza ai fini della definizione dei principi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali. In particolare, tali amministrazioni raccolgono una parte significativa delle proprie risorse in forza di poteri sovraordinati e impiegano le risorse, nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, per la produzione ed erogazione di una varietà di output nell'interesse di diversi possibili beneficiari (servizi in senso proprio, contribuzioni finanziarie, attività di regolazione e controllo, ecc.). Nel prosieguo, le espressioni erogazione di servizi e servizi erogati sono utilizzate in senso ampio, con riferimento alla produzione ed erogazione di tutte le possibili tipologie di output di un'amministrazione pubblica. *Quadro concettuale approvato il 10 ottobre 2022 P.9* [□](#)
21. Si veda il p. 4 [□](#)
22. *"Proprio a tutela del corretto esercizio del mandato elettorale questa Corte ha affermato che «Occorre ricordare che il bilancio è un "bene pubblico" nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato. Il carattere funzionale del bilancio preventivo e di*

quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l'ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresentanza democratica, presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche. Sotto tale profilo, i moduli standardizzati dell'armonizzazione dei bilanci, i quali devono innanzitutto servire a rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità, le contabilità dell'universo delle pubbliche amministrazioni, così articolato e variegato in relazione alle missioni perseguite, non sono idonei, di per sé, ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato. Le sofisticate tecniche di standardizzazione, indispensabili per i controlli della finanza pubblica ma caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza, devono essere pertanto integrate da esposizioni incisive e divulgative circa il rapporto tra il mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità» (Sentenze Corte Costituzionale n. 184 del 2016 e 247/2017)". [□](#)

23. Occorre ricordare che la Segreteria Tecnica della Struttura di governance ha già elaborato alcune proposte di standard raggruppando in un unico documento anche più standard IPSAS. Ci si riferisce a:

1. *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio*
2. *Applicazione dei principi contabili, cambiamenti di stime contabili e correzione di errori:*
3. *Operazioni, attività e passività in valuta estera*
4. *Immobilizzazioni materiali*
5. *Immobilizzazioni immateriali*
6. *Contratti per la gestione di servizi*
7. *Leasing*
8. *Ricavi e proventi*
9. *Rimanenze*
10. *Lavori in corso su ordinazione*
11. *Crediti e Debiti*
12. *Titoli di debito*
13. *Partecipazioni*
14. *Strumenti finanziari derivati*
15. *Investimenti in società e partecipazioni e Joint Arrangements*
16. *Bilancio consolidato*
17. *Accantonamenti, passività e attività finanziarie*
18. *Benefici per i dipendenti*
19. *Social benefits*
20. *Ratei e risconti;*
21. *Prima adozione:*

[□](#)

24. Per un commento su ITAS 2 si rinvia a E. A. Pessina, G. Attolini, C. Langella "Contabilità economico-patrimoniale "accrual" delle PA: approvato ITAS 2", in Azienditalia n. 12/2022 [□](#)
25. Per un commento su ITAS 10 si rinvia a E. D'Aristotile, G. Farneti, R. Vio "La nuova contabilità economico patrimoniale: lo standard ITAS 10 "Rimanenze", in Azienditalia n. 3/2023 [□](#)
26. si veda anche la Circolare RGS n. 2 del 2023. [□](#)

27. *La riforma della contabilità economico-patrimoniale nel PNRR* Biagio Mazzotta, Ragioniere generale dello Stato, Rocco Aprile, Direttore generale Servizio Studi Dipartimentale del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e Mariano D'Amore, Presidente dello Standard Setter Board - *Azienditalia* 10/2022 [📄](#)
28. *Next generation e accrual accounting: quali sfide per i sistemi contabili* , [S. Rota](#), [E. Notarnicola](#), [C. Falivena](#), SDA Bocconi School of management [📄](#)
29. cfr. Circolare RGS n. 9 del 2021 relativa al primo rilascio [📄](#)