

Rivista di contabilità pubblica riconosciuta di carattere culturale dal Comitato interministeriale di cui al d.P.C.M. 9 marzo 1957

# Amministrazione e Contabilità dello Stato e degli enti pubblici

Rivista scientifica riconosciuta dall'ANVUR nell'area 12 - ISSN 0393 - 5604

Fondata e diretta da Salvatore Sfrecola

2022 - Anno XLIII

## **LA RIFORMA DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA NEL PNRR: BREVI CONSIDERAZIONI DOPO LA PUBBLICAZIONE IN CONSULTAZIONE DEL "QUADRO CONCETTUALE"**

di Ebron D'Aristotile – Phd - Dirigente del Servizio Programmazione Economico Finanziaria del SSR della Regione Abruzzo – Esperto di finanza locale

**SOMMARIO:** 1. Il PNRR e la riforma della contabilità pubblica - 2. Il Quadro concettuale: considerazioni generali - 3. Il Quadro concettuale: analisi del documento - 3.1. Il Quadro concettuale: la rendicontazione ed i postulati - 3.2. I postulati - 3.3. Gli elementi del bilancio d'esercizio e criteri di valutazione - 3.4. La presentazione delle informazioni - 4. Conclusioni.

### **1. Il PNRR e la riforma della contabilità pubblica**

Il PNRR, oltre ad un impegnativo programma di investimenti, prevede la realizzazione ed approvazione di alcune riforme amministrative che si pongono quale obiettivo quello di migliorare l'efficienza e la competitività del Paese, e di favorire, quale riflesso diretto, l'attrattività degli investimenti attraverso una crescita della fiducia di cittadini e imprese verso il nostro paese.

Tra esse, un ruolo certamente non marginale è da assegnare a quelle dirette alla "riforma della P.A." che si propongono di ridurre, o addirittura rimuovere, l'insieme di vincoli o di oneri che rallentano il processo di crescita economica dello Stato. Approfondendo ulteriormente detto aspetto possiamo evidenziare come esse assumano caratteristiche diverse in funzione della strategicità riferita all'intero Programma o a singole missioni dello stesso. In particolare, le prime, definite dallo stesso Piano "abilitanti" sono, nelle intenzioni del legislatore, quelle funzionali alla sua attuazione attraverso la rimozione

di tutti quegli ostacoli amministrativi, regolatori e procedurali che ancora condizionano le attività economiche nel paese. Tra queste rintracciamo, con un ruolo certamente non marginale, la riforma 1.15 dal titolo "Dotare le Pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale *accrual*" con la quale si vuole implementare un sistema di contabilità, in attuazione della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio, basato sul principio *accrual*<sup>1</sup> anche per il settore pubblico, in linea con il percorso tracciato a livello europeo per la definizione di principi e standard contabili nelle pubbliche amministrazioni (EPSAS)<sup>2</sup>.

Occorre, infatti, ricordare come il processo di riforma contabile, oggi scadenzo anche temporalmente nel PNRR, trova la sua origine, ben prima dell'approvazione del regolamento comunitario UE 241/2021<sup>3</sup> che istituisce il dispositivo per la ripresa e la resilienza a livello europeo: è sufficiente a riguardo richiamare l'articolo 3 della direttiva comunitaria 2011/85/UE per rintracciare in detto articolo un indirizzo vincolante agli Stati membri a dotarsi di sistemi di contabilità pubblica "che coprono in modo completo e uniforme tutti i sotto settori ... e contengono le informazioni ... per generare dati sul principio *accrual* al fine di predisporre dati basati sulle norme SEC 2010".

Nelle intenzioni del legislatore comunitario, l'introduzione di un sistema "accrual" dovrebbe:

- a) da un lato rispondere ad una esigenza di convergenza europea anche nella rappresentazione degli accadimenti aziendali<sup>4</sup>;
- b) dall'altro, essere in grado di garantire una misurazione sia economica sia patrimoniale dei valori aziendali, anche pubblici, favorendo una più corretta *governance* dei servizi pubblici, attraverso una puntuale quantificazione di indici di efficienza ed efficacia aziendale.

Interessante proprio per comprendere l'esigenza di convergenza europea, rileggere la relazione della commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo dal titolo "Verso l'applicazione di principi contabili

---

<sup>1</sup> Il principio *accrual* 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.

<sup>2</sup> Per una ricostruzione storica si veda F. CONTE, *L'evoluzione dei principi contabili nazionali nella prospettiva di riforma del Piano Nazionale Ripresa e Resilienza – PNRR*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), 2021.

<sup>3</sup> Sugli obiettivi della direttiva comunitaria UE 241/2021 si veda R. MUSSARI, *L'armonizzazione della contabilità pubblica in Italia e in Europa: prime riflessioni*, in *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, a cura di F. Manes Rossi, E. Caperchione, Milano, 2018, 23.

<sup>4</sup> M. ANZALONE, I. MACRI, S. SIRAGUSA, *La nuova contabilità delle pubbliche amministrazioni pubbliche: Principi e strumenti dell'armonizzazione contabile nel rinnovato contesto tecnico e normativo europeo*, Milano, 2015.

armonizzati per il settore pubblico negli Stati membri"<sup>5</sup> - COM(2013) 114 final - dove nell'ambito di un'analisi di contesto, proprio commentando i contenuti dell'articolo 3 della direttiva comunitaria richiamata, si faceva presente come fosse facilmente rintracciabile una incoerenza tra i conti del settore pubblico basati sulla rilevazione dei flussi finanziari e quelli utilizzati nell'ambito delle attività di verifica e di sorveglianza a livello europeo basati sul SEC 95 a sua volta orientato a misurare i fatti di gestione secondo il principio di competenza economica<sup>6</sup>, tanto che per giungere a questi ultimi occorre una conversione dei primi basata su correzioni e stime<sup>7</sup>.

Da ciò derivava la scelta di Eurostat<sup>8</sup> di promuovere un sistema di principi armonizzati di contabilità per competenza, in linea con i principi del SEC, per tutte le entità del settore pubblico (EPSAS)<sup>9</sup>.

Allo stesso tempo come evidenziato nel Quadro concettuale emanato e sottoposto a consultazione pubblica nel mese di aprile scorso, attraverso il nuovo assetto contabile scaturente dalla riforma, si prevede di dotare gli enti pubblici di un importante e nuovo supporto indispensabile per la valorizzazione del patrimonio pubblico, "grazie ad un sistema di imputazione, omogeneo e completo, del valore contabile dei beni delle pubbliche amministrazioni".

In detto nuovo contesto, il ricorso ad una contabilità "accrual" costituisce certamente un punto di snodo essenziale sia per facilitare la

---

<sup>5</sup> Si tratta di una serie di attività che si inquadrano all'interno del cosiddetto "rapporto IPSAS" in attuazione di quanto previsto dall'articolo 16, paragrafo 3, della richiamata direttiva 2011/85/UE che chiedeva di valutare entro il 31 dicembre 2012 l'adeguatezza dei principi contabili internazionali applicabili al settore pubblico (IPSAS) per gli Stati membri.

<sup>6</sup> A riguardo si veda L. GIOVANELLI, S. CAFFÙ, *Contabilità aziendale versus contabilità statistica. criticità e punti di attenzione per migliorare l'affidabilità della rendicontazione europea*, in *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, op. cit., 61.

<sup>7</sup> "È riconosciuta in tal modo la sostanziale incoerenza tra i conti del settore pubblico, che registrano solo i flussi finanziari, e una sorveglianza di bilancio a livello dell'UE basata sui dati forniti secondo il principio di competenza conformemente alle norme del SEC 95. Ciò significa che i dati finanziari devono essere convertiti in dati fondati sul principio di competenza mediante approssimazioni e correzioni, comprese stime su scala macroeconomica. Inoltre, se non esiste una contabilità per competenza a livello microeconomico, le transazioni finanziarie e i bilanci devono essere elaborati attingendo a fonti diverse, il che genera una "discrepanza statistica" tra il disavanzo desunto dai conti non finanziari e quello desunto dai conti finanziari". Relazione della commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo "Verso l'applicazione di principi contabili armonizzati per il settore pubblico negli Stati membri" COM(2013) 114 final.

<sup>8</sup> A riguardo si veda P. BIANCHI, E. BRACCI, G. DABBICCO, I. STECCOLINI, *Armonizzazione contabile in una prospettiva europea. Il caso degli EPSAS*, in *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, op. cit., 36 e ss.

<sup>9</sup> Occorre aggiungere, per completezza espositiva, che la riforma abilitante prevista nel PNRR recupera ed ingloba al suo interno un percorso sviluppatosi all'indomani della direttiva del 2011 che ha visto il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato del MEF realizzare, in accordo con la Commissione Europea, già tre diversi progetti 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/EPAS based accounting reform in the Italian public administration";
- "Support for the implementation of the accrual IPSAS/EPAS based accounting in the Italian public administration";
- "Design a chart of accounts for the EPSAS/IPSAS based accrual accounting".

Per un approfondimento a riguardo si veda B. MAZZOTTA, *La contabilità economica nella evoluzione della contabilità pubblica*, in *Amministrazione in Cammino*, 2021.

lettura dei dati macroeconomici a livello europeo sia per migliorare la qualità informativa dei dati di bilancio delle singole entità pubbliche europee.

Sempre dal “rapporto IPSAS”, infatti, si evince come, ai fini di una lettura macroeconomica dei dati, la contabilità per competenza sia per la Commissione europea “l’unico sistema informativo” in grado di fornire una rappresentazione complessiva e corretta da un punto di vista finanziario, economico e patrimoniale in quanto impedisce “aggiustamenti di bilancio” possibili con la contabilità di cassa<sup>10</sup>. Al contempo, però, è lo stesso rapporto IPSAS richiamato, che ribadisce come la contabilità di cassa mantenga una sua prerogativa nelle fasi di programmazione e controllo del bilancio e per tale ragione non può essere soppiantata da quella di competenza che, al contrario assumerebbe un ruolo complementare all’altra<sup>11</sup>.

Proprio per giungere nei tempi previsti dal PNRR (anno 2026) alla conclusione del percorso implementativo della riforma, lo stesso definisce un action plan che prevede i seguenti *steps*:

1. l’istituzione di un nuovo modello di *governance* per il coordinamento delle attività di riforma contabile;
2. la riduzione delle discordanze tra i diversi sistemi contabili mediante un’azione di convergenza verso un unico insieme di standard contabili;
3. l’elaborazione di un Quadro concettuale unico per l’intera pubblica amministrazione italiana;
4. la definizione di un nuovo piano dei conti unico per le pubbliche amministrazioni, in linea con le migliori pratiche internazionali;

---

<sup>10</sup> “L’unico sistema informativo generalmente accettato che fornisce un quadro completo e attendibile della posizione finanziaria ed economica e del risultato di bilancio di un’amministrazione pubblica, in quanto presenta un quadro completo di attività e passività, nonché di entrate e spese di un’entità per l’esercizio contabile e al momento della loro chiusura. Nella contabilità per competenza le operazioni non sono registrate al momento del pagamento in contanti, bensì quando è creato, trasformato o estinto un valore economico o quando insorgono, sono trasformati o estinti crediti o obbligazioni. La contabilità di cassa registra le operazioni nell’istante in cui l’importo è incassato o pagato. La contabilità per competenza è economicamente più valida della contabilità di cassa; per questa ragione l’attuale quadro contabile dei controlli di bilancio nell’UE, il SEC 95, si basa sulla contabilità per competenza. Inoltre, il ricorso alla contabilità per competenza nel settore pubblico è necessario perché impedisce un certo tipo di aggiustamenti di bilancio ammessi dalla contabilità di cassa, che consente di anticipare o posticipare un pagamento in modo tale da essere contabilizzato al momento stabilito dall’amministrazione pubblica”. Relazione della commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo “Verso l’applicazione di principi contabili armonizzati per il settore pubblico negli Stati membri” COM(2013) 114 final, 4.

<sup>11</sup> “Tuttavia, con la contabilità per competenza non si intende sopprimere o sostituire la contabilità di cassa, in particolare quando quest’ultima è applicata a fini di pianificazione e di controllo di bilancio. Di fatto, la contabilità per competenza deve essere considerata uno strumento complementare piuttosto che un’alternativa alla mera “contabilità di cassa”. Nel fornire una visione completa della situazione economica e finanziaria e del risultato economico delle entità, la contabilità per competenza colloca la contabilità di cassa nel contesto generale corrispondente”. Relazione della commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo “Verso l’applicazione di principi contabili armonizzati per il settore pubblico negli Stati membri” COM(2013) 114 final, 4.

5. la determinazione dei requisiti fondamentali in materia di informatica, risorse umane e sistemi di gestione finanziaria necessari per implementare con successo la riforma contabile.

Se il primo punto individua quale esigenza iniziale la definizione di un sistema di *governance*<sup>12</sup> che svolga una funzione di impulso e di coordinamento ai fini del rispetto dei *milestones* della riforma, certamente da un punto di vista dell'indagine scientifica e dei riflessi sul sistema amministrativo vigente degli enti, un'importanza maggiore è da assegnare all'elaborazione del Quadro concettuale di cui al punto 3.

A detto punto dedicheremo alcune riflessioni nei paragrafi che seguono.

## 2. Il Quadro concettuale: considerazioni generali

Il Quadro concettuale è una definizione nuova nell'ambito della contabilità pubblica e rappresenta la traduzione di "conceptual framework" e, cioè, di quel documento preposto alla presentazione sistematizzazione ed esposizione dei concetti fondamentali per lo sviluppo di un'indagine scientifica utile per "guidare la ricerca" e identificare eventualmente la metodologia necessaria.

Anche nell'ambito del percorso di revisione della contabilità pubblica il documento che lo *Standard Setter Board* ha portato all'attenzione degli stakeholders per una consultazione pubblica nel mese di aprile, denominato "Quadro concettuale (proposta di statuizione)", non si discosta da detta impostazione. Se, infatti, ci soffermiamo nella lettura del punto 6 del documento, vediamo come venga precisato che i principi riportati costituiscano la base degli standard contabili attuativi al fine di realizzare una omogeneità interpretativa utile anche per tutte le altre fonti tecniche che verranno predisposte riguardanti il sistema contabile economico patrimoniale, avendo ben presente che nel Quadro concettuale non sono da rintracciare puntuali aspetti operativi che

---

<sup>12</sup> Il modello di *governance* della riforma ha trovato una sua declinazione operativa all'interno del D.L. n. 152/2021 e precisamente, nel comma 14 dell'articolo 9 che ha assegnato la responsabilità della realizzazione della riforma ad una apposita *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 che si compone di:

1) la *Commissione "Standard Setter Board"* (SSB) struttura tecnica indipendente con il compito di definire il nuovo sistema unico di contabilità economico-patrimoniale, basato sul principio *accrual* e ispirato agli standard internazionali (IPSAS) ed europei (EPSAS);

2) il *Comitato direttivo*, 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, con funzioni di iniziativa e di indirizzo delle attività dello SSB, nonché di approvazione dei principi e degli standard contabili da questo elaborati;

3) un *Gruppo di consultazione interno al Ministero dell'Economia*;

4) una *Segreteria tecnica*.

spettano ad altre fonti tecniche ma solo l'intelaiatura generale all'interno del quale questi ultimi dovranno inserirsi<sup>13</sup>. In altri termini esso costituisce la cornice di riferimento del nuovo impianto a sua volta incastonato tra le disposizioni definite a livello europeo da Eurostat, e precisamente dall'*EPSAS Working Group*<sup>14</sup> e gli standard applicativi che verranno a seguire approvati in ambito nazionale.

Inoltre, così come chiarito al punto successivo p. 7 "I principi definiti nel Quadro Concettuale 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 del documento, invece, dalla lettura della premessa e dell'indice si evidenzia come il Quadro concettuale appunti la propria attenzione su alcuni aspetti prioritari e precisamente:

- a) la definizione dei principi della rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali delle amministrazioni pubbliche<sup>15</sup>;
- b) il chiarimento che il sistema contabile economico-patrimoniale (P. 4) costituirà la principale base della rendicontazione per finalità informative generali da aggiornare attraverso rilevazioni contabili tenute secondo il metodo di registrazione della partita doppia.

Si tratta di una impostazione rivoluzionaria per la contabilità pubblica che sembrerebbe vedere, tutto d'un tratto e con tempi ben delineati, tramontare la contabilità basata sul principio di competenza finanziaria quale principale architrave del proprio sistema di rilevazione.

In altri termini, ad un modello contabile che affiancava "a soli fini conoscitivi" la contabilità economica a quella finanziaria che manteneva,

---

<sup>13</sup> "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 in consultazione punto 6.

<sup>14</sup> Il QC si basa su un unico *corpus* di standard contabili nazionali ispirato agli EPSAS in corso di elaborazione e, in assenza di indicazioni provenienti dagli EPSAS, agli IPSAS (p. 5).

<sup>15</sup> 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 n. 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.

dunque, il suo ruolo informativo primario nell'ambito della gestione del bilancio, viene oggi ad affermarsi e vedremo in futuro con quali modalità implementative, un modello che pone al centro la rilevazione economica dei fatti aziendali.

Resta sul punto da comprendere: quale funzione continuerà ad avere la contabilità finanziaria e gli schemi di bilancio per così come oggi noi li conosciamo e, con essa, anche l'impianto normativo vigente disegnato nei suoi principi e criteri essenziali dalla legge di contabilità e finanza pubblica (Legge n. 196/2009), implementato in modo distinto dal D.lgs. n. 118/2011 per le regioni e le altre autonomie locali e dal D.lgs. n. 91/2011 per le amministrazioni centrali.

Il Quadro concettuale, infatti, si preoccupa esclusivamente di delineare i documenti e le modalità di rappresentazione dei valori aziendali in sede di rendicontazione, in linea con quanto avviene a livello privatistico, nulla precisando in merito alle fasi delle entrate e della spesa oggi vigenti, figlie lo ricordiamo, di un modello napoleonico che vede, ancora oggi, nel principio autorizzatorio un cardine del sistema.

In realtà non dobbiamo dimenticare che il modello contabile fin dall'unità d'Italia, con brevi eccezioni, ha contraddistinto il sistema di rilevazione dei fatti aziendali ed ha visto orientare i suoi fini informativi verso una soluzione che evidenziasse i rapporti inter-organici esistenti tra i soggetti preposti al governo ed all'amministrazione, divenendo il mezzo attraverso cui trasmettere all'esterno la sintesi di questo confronto.

Proprio l'affermarsi di questa soluzione ha portato, negli anni, a differenziare sempre più la contabilità pubblica da quella privata, dando luogo ad un autonomo sistema caratterizzato da principi e metodi generali di rilevazione. Infatti, quantunque la contabilità pubblica e privata trovino una origine comune, nel corso dell'Ottocento subiscono uno sviluppo diverso, giungendo ad una formalizzazione di principi e metodi di rilevazione completamente differenti a causa dell'esigenza da parte del soggetto pubblico di privilegiare elementi di controllo preventivo, non presenti nell'impresa privata.

La necessità di assicurare un sistema di controlli tra collettività amministrata e soggetti eletti deputati a governarla ha portato a differenziare lo scopo delle rilevazioni rispetto all'impresa adeguando, di conseguenza, tutti i supporti contabili che sono stati costruiti per fornire informazioni tali da facilitare tale fine.

In questo scenario anche la giurisprudenza della Corte dei Conti e della Corte Costituzionale ha visto indirizzare i propri orientamenti ad una

lettura che fa riferimento alla contabilità finanziaria autorizzatoria come pilastro fondamentale del monitoraggio e della determinazione dell'equilibrio della previsione, gestione e rendicontazione<sup>16</sup>. In quest'ottica sarebbe stato forse opportuno chiarire nel Quadro Concettuale con tutti i limiti che detto documento mantiene, la scelta prevista a riguardo.

E' interessante richiamare sul punto quanto precisato dalla commissione Arconet nel già citato verbale del 13 aprile scorso dove, riconoscendo al bilancio il ruolo di fonte principale di informazione dell'attività di rendicontazione, ribadisce l'esigenza di integrare l'elenco degli allegati, al fine di rendere il documento più comprensibile e leggibile per il cittadino non esperto di materie contabili, ma anche per le P.P.A.A. che dal rendiconto traggono le informazioni per i processi decisionali futuri<sup>17</sup>.

D'altra parte, i sistemi contabili pubblici già rilevano al proprio interno una esperienza tipicamente ed esclusivamente economica. Mi riferisco alla contabilità del Sistema Sanitario così come oggi disciplinato<sup>18</sup>.

La scelta operata ormai da diversi anni ha determinato di fatto l'abbandono di un sistema autorizzatorio con la perdita pressoché totale della funzione del bilancio di previsione sostituito in alcuni casi dal budget senza, però, quei vincoli operativi che l'impegno di spesa procura nella contabilità dello Stato delle regioni e degli enti locali. È, però, da

---

<sup>16</sup> Verbale del 13 aprile 2022 della Commissione Arconet che richiama la Sentenza della Corte costituzionale n. 70/2012, in [www.rgs.mef.gov.it](http://www.rgs.mef.gov.it), dove si precisa: "Nell'ordinamento finanziario delle amministrazioni pubbliche i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati nell'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano attraverso due regole, una statica e l'altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. La loro combinazione protegge l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti".

<sup>17</sup> "Partendo dalla considerazione che il "bilancio d'esercizio" è la "fonte principale di informazione e rappresenta il cuore della rendicontazione, catturando tutte le informazioni relative alle operazioni di esercizio" (Prof. D'Amore – Presentazione alla Commissione Arconet del 16 marzo 2022) è necessario tenere conto che l'elenco dei documenti che esso comprende e che sono elencati al punto 1.3 dovrebbe essere integrato con altri possibili documenti destinati a rendere effettiva la chiarezza e la comprensibilità soprattutto delle "risultanze patrimoniali" delle gestioni che rappresentano per un ente territoriale la componente di maggiore rilevanza di cui "rendere conto alla comunità amministrata". Ed ancora "appare chiaro come il "Bilancio di esercizio" deve essere un documento illustrato con chiarezza dai documenti che lo accompagnano e che il quadro concettuale debba curare in particolare l'aspetto della leggibilità di tali documenti per il cittadino di media diligenza e prima di tutto il Parlamento, il Governo e tutti gli enti appartenenti alla Pubblica Amministrazione e che applicano tali principi ma soprattutto devono leggere risultati di sintesi del rendiconto utili per i loro processi decisionali. Tale aspetto deve essere a nostro avviso particolarmente curato nel Quadro Concettuale e negli standard applicativi specificando maggiormente le finalità informative in ordine alla componente patrimoniale quale ricchezza disponibile per il futuro e per la sostenibilità finanziaria e intergenerazionale del debito (Art. 81 Costituzione - Art. 10 – Legge n. 243/2012 – Pareggio di bilancio in Costituzione). È necessaria cioè a nostro avviso una maggiore caratterizzazione delle finalità informative in senso pubblicistico (finanza pubblica, vedi, tra l'altro, art. 1 legge n. 196/2009 "Legge di contabilità e finanza pubblica)". Verbale 13 aprile 2022 della Commissione Arconet.

<sup>18</sup> Sull'armonizzazione del SSN si veda E. ANESSI PESSINA, E. CANTÙ, *Armonizzazione contabile e riaccantonamento istituzionale nel Servizio Sanitario Nazionale*, in *L'armonizzazione contabile nel settore pubblico italiano. Implicazioni per le regioni e per i servizi sanitari regionali*, a cura di E. Anessi Pessina, Milano, 2018.

precisare che la riforma contabile ha visto contestualmente la riforma amministrativa con la modifica della *governance* aziendale attraverso le figure del Direttore generale amministrativo e sanitario.

Ben diversa appare invece l'esigenza di controllo preventivo presente in quegli enti in cui sussiste ancora la presenza di organi elettivi quali il consiglio e la giunta.

Un ulteriore aspetto di riflessione riguarda il metodo di rilevazione dei fatti aziendali. Occorre ricordare che le aziende pubbliche hanno optato, fin dall'origine, ad eccezione di un breve periodo nella seconda metà dell'Ottocento<sup>19</sup>, per una soluzione basata sulla partita semplice in cui ogni fatto gestionale dava origine al funzionamento di un solo conto che riassumeva tutto il processo decisionale ed autorizzativo collegato ad esso, dalla fase di previsione di spesa fino a quella finale di pagamento<sup>20</sup>.

Con l'entrata a regime del D.Lgs. n. 118/2011 (a partire dal 2015) anche gli enti locali hanno dovuto implementare un sistema parallelo di scritture in partita doppia per alimentare i conti economici e patrimoniali e, attraverso la tabella di conversione, generare in automatico le stesse, al fine di giungere al termine dell'esercizio alla costruzione del conto economico e patrimoniale.

Ma, prescindendo anche dal fatto che i piccoli comuni, dopo un lungo confronto sono stati esclusi da detta procedura ed autorizzati a mantenere una contabilità economico semplificata, anche per gli enti superiori ai 5.000 abitanti non è mai cresciuta una cultura della misurazione economico patrimoniale che è stata vista sempre come una figlia minore del sistema.

Anche su detto aspetto occorrerà sviluppare una riflessione finalizzata a dotare le strutture amministrative degli enti, a iniziare da quelli più piccoli, di risorse umane e strumentali adeguate affinché il passaggio avvenga in maniera graduale e con risultati apprezzabili. Bisogna infatti segnalare che sia l'implementazione del D.Lgs. n. 77/1995 con i modelli introdotti dal D.P.R. n. 194/1996 (prospetto di conciliazione) sia del

---

<sup>19</sup> Si veda P. D'ALVISE, *Contabilità di Stato*, Firenze, 1919. Nel testo l'autore sottolinea come nel 1874 lo Stato italiano introdusse scritture con il metodo della partita doppia ben presto abbandonate per passare al metodo logismografico e quindi per tornare nuovamente, una volta venuto meno Cerboni, al metodo della partita semplice.

<sup>20</sup> "Il metodo della partita semplice si basa invece sul presupposto che il potere dell'azienda pubblica di influenzare i fatti economici si rinnovi ogni anno e sia, per sua natura istituzionale, duraturo, per cui diventa essenziale controllare annualmente l'equilibrio ab origine delle decisioni di prelievo e di impiego della ricchezza e seguire, poi, fase per fase, lo sviluppo della singola decisione per impedire la rottura di tale equilibrio". Cfr. E. BORGONOVÌ, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, 2005, 309.

D.Lgs. n. 118/2011 ha visto registrare da parte della maggior parte degli enti numerose difficoltà<sup>21</sup>.

### **3. Il Quadro concettuale: analisi del documento**

Dalle considerazioni contenute nel paragrafo precedente discendono le ulteriori riflessioni in merito anche agli specifici capitoli che definiscono nel suo complesso il Quadro concettuale e cioè:

1. la rendicontazione
2. i postulati
3. la valutazione degli elementi del bilancio
4. la presentazione delle informazioni.

#### **3.1 Il Quadro concettuale: la rendicontazione ed i postulati**

Il paragrafo riguardante la rendicontazione si preoccupa di affermare il principio della natura informativa dei documenti di rendicontazione che a tal riguardo costituiscono “il principale strumento di informazione finanziaria per quegli utilizzatori che non si trovano, nei confronti di un’amministrazione pubblica, nella condizione di ottenere la produzione di documenti finanziari specifici per le proprie esigenze”.

È opportuno ricordare che il p. 3 del Quadro Concettuale individui i documenti “obbligatori” definiti genericamente come documenti della rendicontazione finanziaria. Come abbiamo già fatto notare, in nessuno di essi è rinvenibile il vigente “Conto del Bilancio” che, si ricorda, per ciascuna unità elementare di bilancio, mette a confronto quelle fasi delle entrate e della spesa aventi rilevanza esterna<sup>22</sup>.

Il rendiconto finanziario dei flussi di cassa di cui al punto c) dell’elenco precedente richiama sia nella definizione sia nei contenuti il documento che già viene predisposto ai sensi della legislazione vigente dalle imprese private e che nei contenuti non presentano elementi di concordanza con il principale documento finanziario oggi approvato dagli enti.

---

<sup>21</sup> Al riguardo, si segnalano le difficoltà di approccio e di realizzazione che gli Enti Territoriali hanno registrato nell’applicazione concreta della contabilità economico – patrimoniale in attuazione dell’art. 2, comma due, del D.Lgs. n. 118/2011 e s.m.i. Ciò è avvenuto, si sottolinea, pur prevedendo la riforma un’integrazione tra la Contabilità finanziaria autorizzatoria e la contabilità economico-patrimoniale, in attuazione del “Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria (All. 4/3 al D.Lgs. n. 118/2011)”, accompagnata da strumenti di facilitazione delle scritture concomitanti tenute secondo il metodo della partita doppia. – Verbale Arconet 13 aprile 2022.

<sup>22</sup> Nella parte entrate, infatti, sono confrontate nelle varie colonne le somme accertate ed incassate mentre nella parte spesa le somme impegnate e pagate.

Da tale punto di vista il documento che maggiormente si avvicinerebbe al conto del bilancio sarebbe certamente quello rubricato alla lettera e) *raffronto tra importi preventivi e consuntivi* ma la precisazione che ne limita la compilazione alle *amministrazioni che redigono il bilancio di previsione o budget su base economico-patrimoniale* vede circoscrivere l'utilizzo del modello a enti diversi dagli enti locali<sup>23</sup>.

Se, come sembrerebbe di capire, il bilancio di previsione e la contabilità finanziaria quantunque depotenziate nel loro ruolo continuano a sopravvivere nel nuovo sistema contabile, sarebbe necessario comprenderne la correlazione con i documenti di rendicontazione elencati al fine di evitare che perda quella funzione nodale di controllo preventivo oggi riconosciutogli<sup>24</sup>.

Sussiste inoltre una criticità anche terminologica ben evidenziata dal verbale Arconet che potrebbe essere corretta al fine di evitare malintesi in particolare negli enti che applicano la contabilità finanziaria. La definizione *rendicontazione finanziaria per finalità informative generali e documenti finanziari per finalità informative generali*<sup>25</sup>, potrebbero risultare fuorvianti per molti operatori degli enti abituati ad assegnare loro un diverso significato volto a privilegiare una rendicontazione riconducibile alla contabilità finanziaria. Certo si tratta di una problematica di secondo livello che verrebbe certamente metabolizzata nel tempo ma che, in una prima fase applicativa dei nuovi standard potrebbe generare confusione come già evidenziato dalla commissione ARCONET nel verbale della riunione del 13 aprile scorso<sup>26</sup>. La contabilità pubblica, infatti, ha sempre riferito il concetto di rendicontazione finanziaria a quella che applica il principio di competenza finanziaria (oggi potenziata).

Passando all'analisi dei vari documenti richiamati nel Quadro Concettuale si vede come quello da cui sono ricavabili le maggiori informazioni è il bilancio d'esercizio (attenzione siamo di fronte alla

---

<sup>23</sup> Il riferimento esplicito è a quegli enti della PA che applicano solo la contabilità economico patrimoniale.

<sup>24</sup> Si veda F.G. GRANDIS, A. FEDERICI, *I 7 vizi della competenza finanziaria degli Enti territoriali italiani e i 4 ostacoli all'armonizzazione europea*, Urbino, 2020, 59.

<sup>25</sup> L'espressione *rendicontazione finanziaria per finalità informative generali*, espressione corrispondente al termine anglosassone *General Purpose Financial Reporting* (o anche semplicemente rendicontazione) viene utilizzata come sintesi dell'espressione estesa *rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali*. Le espressioni *documenti finanziari per finalità informative generali*, corrispondente al termine anglosassone *General Purpose Financial Reports* (di seguito anche documenti finanziari) viene utilizzata, con un significato più ampio di quello che tradizionalmente assumono nel contesto della contabilità finanziaria delle amministrazioni pubbliche in Italia.

<sup>26</sup> Si osserva che la terminologia impiegata in tutto il documento, orientata dalla scelta iniziale sopra riportata, può ingenerare dubbi e confusione interpretativa rispetto ai termini usati nei principi contabili generali e applicati allegati al D.Lgs. n. 118/2011 e s.m.i e riferiti alla "contabilità finanziaria autorizzatoria" (Principio generale della competenza finanziaria n. 16 – All. 1 e Principio applicato sulla contabilità finanziaria All. 4/2 - ambedue al citato D.Lgs. n. 118/2011).

definizione civilistica/privatistica e non pubblica) anche se, in modo alquanto generico si precisa che la fase di rendicontazione si avvale anche di documenti finanziari ulteriori che forniscono informazioni supplementari rispetto a quelle presentate in esso. Infatti, considerato il diverso fine delle amministrazioni pubbliche e, cioè, quello di soddisfare i bisogni della collettività, il Quadro Concettuale al punto 1.18 che le informazioni contenute nel bilancio d'esercizio devono essere lette in un contesto più ampio, finalizzato a dare evidenza della capacità della singola amministrazione di garantire adeguati livelli di erogazione dei servizi pubblici e, in quest'ottica, diventa essenziale integrare i dati di bilancio con ulteriori informazioni relative alle risorse consumate, quali input del sistema, alla tipologia, qualità e quantità dei servizi erogati, quali *output* del sistema ed anche agli impatti socio economici ed ambientali (*outcome*)<sup>27</sup>. Resta da comprendere come avverrà questa rappresentazione di ulteriori informazioni: saranno i prossimi standard a fornirci risposte a riguardo.

Soffermandosi sulla struttura e contenuto del "bilancio d'esercizio", il Quadro concettuale precisa che nell'ottica di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, del risultato economico e dei flussi di cassa di un'amministrazione pubblica esso dovrà necessariamente comprendere almeno alcuni documenti quali:

- a) lo stato patrimoniale;
- b) il conto economico;
- c) il rendiconto finanziario dei flussi di cassa;
- d) il prospetto delle variazioni del patrimonio netto;
- e) il raffronto tra importi preventivi e consuntivi (per quelle amministrazioni che redigono il bilancio di previsione o budget su base economico-patrimoniale);
- f) la nota integrativa.

Dalla lettura dei documenti si evince come l'obiettivo che ci si pone con una documentazione così strutturata è quella di non limitarsi ad una presentazione contabile dei dati, ma anche di accompagnare quest'ultimi con informazioni quali-quantitative che possano aiutare gli

---

<sup>27</sup> "Le informazioni esposte nel bilancio d'esercizio vanno collocati nel contesto di una complessiva valutazione della capacità di un'amministrazione pubblica di conseguire gli obiettivi relativi all'erogazione dei servizi pubblici. È quindi necessario accompagnare l'informazione fornita dal bilancio di esercizio con informazioni riguardanti le risorse consumate (*input*), la tipologia, il volume e la qualità dei servizi erogati (*output*), gli impatti sociali, economici ed ambientali prodotti (*outcome*). Queste informazioni sono solitamente presentate attraverso indicatori e altre forme di rappresentazione della performance, utili a misurare l'efficienza, l'efficacia e l'impatto". Quadro Concettuale punto 1.18

*stakeholders* interessati (le amministrazioni pubbliche, i fornitori delle risorse e i beneficiari dei servizi, i soggetti che apportano risorse quali contribuenti, prestatori di capitale a titolo gratuito o di credito, i fornitori di beni e servizi, i dipendenti ed altri, gli organi di controllo esterni) in una lettura dei dati e della capacità dell'ente di erogare servizi nel futuro.

Anche sul punto si vuole far notare una particolare attenzione, in controtendenza con il passato, ai cosiddetti *stakeholders* esterni<sup>28</sup> ma, al contempo l'assenza di qualsiasi documento volto a rilevare quella corretta dinamica di rapporti tra consiglio e giunta che fino ad oggi, anche in forza del principio autorizzatorio, ha costituito la base dell'impianto contabile pubblico.

### 3.2 I postulati

Sempre nel Quadro concettuale, definito il fine del sistema contabile vengono presentati i cosiddetti "postulati" o principi generali di base a cui gli standard applicativi dovranno riferirsi.

---

<sup>28</sup> In generale le informazioni fornite devono consentire di valutare aspetti quali:

- a) la capacità dell'amministrazione pubblica di preservare le risorse affidate alla sua gestione e di tutelare l'equità intergenerazionale;
- b) la disponibilità di risorse materiali, immateriali e finanziarie adeguate a permettere l'erogazione di servizi anche in futuro (capacità operativa);
- c) la capacità di adempiere alle proprie obbligazioni nel breve termine (grado di liquidità) e nel medio-lungo termine (grado di solvibilità);
- d) la capacità di continuare a finanziare le proprie attività in maniera adeguata e, quindi, di perseguire i propri obiettivi operativi in futuro (capacità finanziaria), anche in termini di dipendenza da risorse finanziarie e di esposizione a fattori di rischio al di fuori del proprio controllo;
- e) i risultati conseguiti in termini di quantità, qualità, efficienza ed efficacia dei servizi erogati, nonché di conformità con il quadro normativo di riferimento;
- f) la capacità di adattamento alle mutevoli circostanze che si manifestano nell'ambiente esterno e che possono impattare sulla natura e la composizione delle attività svolte e dei servizi erogati (anticipazione e gestione dei rischi).

Più in particolare:

- lo *Stato Patrimoniale* deve contenere informazioni riguardanti il patrimonio e le sue obbligazioni nei confronti dei terzi al termine di un periodo amministrativo al fine di valutare:

- a) la capacità dell'amministrazione pubblica di preservare le risorse affidate alla sua gestione;
- b) la disponibilità di risorse materiali, immateriali e finanziarie adeguate a permettere l'erogazione di servizi anche in futuro (capacità operativa);
- c) la capacità di adempiere alle proprie obbligazioni nel breve termine (grado di liquidità) e nel medio-lungo termine (grado di solvibilità);
- d) la capacità di continuare a finanziare le proprie attività in maniera adeguata e, quindi, di perseguire i propri obiettivi operativi in futuro (capacità finanziaria), anche in termini di dipendenza da risorse finanziarie e di esposizione a fattori di rischio al di fuori del proprio controllo.

- Il *Conto Economico* deve riportare le informazioni circa i proventi ed i ricavi nonché i costi e gli oneri di competenza economica di un periodo amministrativo per misurare:

- a) l'efficienza e l'economicità della gestione dei servizi e dell'amministrazione nel suo complesso;
- b) le fonti e la misura di copertura dei costi e degli oneri;
- c) la capacità di conservare l'integrità del patrimonio a tutela dell'equità intergenerazionale;
- d) il rispetto dei vincoli e il conseguimento degli obiettivi già formalizzati, in termini di proventi/ricavi e costi/oneri, nel bilancio di previsione o budget del medesimo periodo amministrativo.

- il *rendiconto finanziario dei flussi di cassa* deve contenere le informazioni circa le fonti e gli impieghi di denaro nel periodo amministrativo (flussi di cassa) per verificare:

- a) l'impatto della gestione sulla liquidità e la solvibilità dell'amministrazione pubblica;
- b) i flussi di cassa atti a sostenere l'erogazione dei servizi nei futuri periodi amministrativi;
- c) il rispetto dei vincoli e il conseguimento degli obiettivi già formalizzati, in termini di incassi e pagamenti, nel bilancio di previsione o budget del medesimo periodo amministrativo.

Il punto 2.4 del documento ne individua un numero certamente inferiore a quelli individuati e determinati dall'allegato 1 al D.Lgs. n. 118/2011<sup>29</sup>. In particolare, vengono richiamati quelli della:

- a) Significatività;
- b) Rappresentazione veritiera e corretta;
- c) Prudenza;
- d) Verificabilità;
- e) Comprensibilità;
- f) Comparabilità;
- g) Tempestività;
- h) Continuità.

Innovativo rispetto al passato sono le precisazioni contenute nel punto 2.34 in merito all'applicazione degli stessi, chiarendo che la loro applicazione è sottoposta a vincoli dell'informazione, in termini di rilevanza, costi-benefici e bilanciamento tra i postulati.

Restano, però, alcune perplessità riguardanti la mancata previsione tra essi di postulati di natura prettamente finanziaria che, fino ad oggi, hanno comunque costituito la spina dorsale del sistema contabile pubblico.

Come evidenziato dalla Commissione Arconet nel più volte richiamato verbale manca in particolare qualsiasi riferimento al principio di equilibrio del bilancio<sup>30</sup> anche alla luce delle modifiche costituzionali intervenute negli ultimi anni che hanno ribadito detto principio negli

---

<sup>29</sup> Si ricorda che l'allegato 1 previsto dall'articolo 3 comma 1 del D.Lgs. n. 118/2011 prevede i seguenti "Principi generali o postulati":

1. Principio dell'annualità
2. Principio dell'unità
3. Principio dell'universalità
4. Principio dell'integrità
5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza, e comprensibilità
6. Principio della significatività e rilevanza
7. Principio della flessibilità
8. Principio della congruità
9. Principio della prudenza
10. Principio della coerenza
11. Principio della continuità e della costanza
12. Principio della comparabilità e della verificabilità
13. Principio della neutralità
14. Principio della pubblicità
15. Principio dell'equilibrio di bilancio
16. Principio della competenza finanziaria
17. Principio della competenza economica
18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

<sup>30</sup> Su detto aspetto si veda E. GUARINI, *Armonizzazione contabile ed equilibri di bilancio negli enti locali: principi e modelli di riferimento nel contesto europeo*, in *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, op. cit., 111 e ss.

articoli 81, 97 e 119 della Carta costituzionale. È opportuno ricordare come la suddetta Commissione abbia ribadito che detto concetto di equilibrio va ben oltre l'equilibrio finanziario e come riportato nel principio generale n. 15 dell'allegato 1 al D.Lgs. n. 118/2011: "Nel sistema di bilancio di un'amministrazione pubblica, gli equilibri stabiliti in bilancio devono essere rispettati considerando non solo la fase di previsione, ma anche la fase di rendicontazione come prima forma del controllo interno, concernente tutti i flussi finanziari generati dalla produzione, diretta o indiretta e quindi effettuata anche attraverso le altre forme di gestione dei servizi erogati e di altre attività svolte.

Il principio dell'equilibrio di bilancio, quindi, è più ampio del normato principio del pareggio finanziario di competenza nel bilancio di previsione autorizzatorio. Anche la realizzazione dell'equilibrio economico (sia nei documenti contabili di programmazione e previsione e quindi con riferimento al budget ed al preventivo economico sia nei documenti contabili di rendicontazione e quindi nel conto economico di fine esercizio) è garanzia della capacità di perseguire le finalità istituzionali ed innovative di un'amministrazione pubblica in un mercato dinamico.

L'equilibrio finanziario del bilancio non comporta necessariamente una stabilità anche di carattere economico e patrimoniale.

Il principio dell'equilibrio di bilancio, quindi, deve essere inteso in una versione complessiva ed analitica del pareggio economico, finanziario e patrimoniale che ogni amministrazione pubblica pone strategicamente da dover realizzare nel suo continuo operare nella comunità amministrata".

Inoltre, manca qualsiasi riferimento al principio autorizzatorio che, oggi, nell'ordinamento vigente, trova un suo esplicito anche se indiretto richiamo nel principio 16 della competenza finanziaria<sup>31</sup>. Si tratta anche in questo caso di una scelta ben definita che, però, lascia dubbi applicativi nel modello disegnato e, in particolare, sembra imporre una revisione anche della parte del D.Lgs. n. 267/2000 degli enti locali dove vengono definite le funzioni dei vari organi ed i rapporti tra gli stessi.

---

<sup>31</sup> Il principio 16 All. 1 al D.Lgs. n. 118/2011 precisa "Il principio è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio di ogni pubblica amministrazione che adotta la contabilità finanziaria, e attua il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione. Le previsioni del bilancio di previsione finanziario hanno carattere autorizzatorio per ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce, costituendo limite agli impegni e ai pagamenti, fatta eccezione per le partite di giro/servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa. La funzione autorizzatoria fa riferimento anche alle entrate, di competenza e di cassa per accensione di prestiti".

### 3.3 Gli elementi del bilancio d'esercizio e criteri di valutazione

Proseguendo nella lettura del Quadro Concettuale si vede come esso dedichi la propria attenzione, dopo aver analizzato i postulati contabili agli "elementi di bilancio" ed ai criteri di valutazione degli stessi.

In particolare, gli "elementi" di bilancio sono intesi quali insiemi omogenei di valori contabili che misurano gli effetti degli eventi e delle operazioni effettuate e che trovano rilevazione nella struttura dei vari documenti del bilancio attraverso una rappresentazione in classi e sotto-classi riconducibili a 5 principali insiemi e precisamente:

- a) le attività;
- b) le passività;
- c) il patrimonio netto;
- d) i proventi e i ricavi;
- e) i costi e gli oneri.

Per ciascuno di essi il Quadro concettuale fornisce una cornice interpretativa.

Le *attività e le passività* riassumono rispettivamente tutte quelle risorse e obbligazioni che sono il risultato di un'operazione o altro evento passato. In particolare, per quanto concerne le obbligazioni la perimetrazione proposta per esse nell'ambito della passività è relativa a quelle riconducibili a "obbligazioni giuridiche vincolanti" che derivano "da situazioni fattuali nelle quali un'amministrazione pubblica non disponga di realistiche possibilità di evitare un futuro trasferimento di risorse, pur in assenza del perfezionamento di un rapporto giuridico obbligatorio nei confronti di una parte terza".

Il *patrimonio netto* invece, in analogia a quanto definito in contesti privatistici e pubblici vigenti è quel valore finanziario determinato dalla differenza tra il totale delle attività e il totale delle passività con una distinzione obbligatoria almeno nelle tre principali partizioni costituite da fondo di dotazione, riserve disponibili e indisponibili e risultato economico di esercizio. Esso comprende anche i *conferimenti di mezzi propri* intesi quali afflussi di risorse da soggetti terzi (tipicamente altre amministrazioni pubbliche), preordinati a dotare l'amministrazione conferitaria delle risorse necessarie allo svolgimento delle proprie attività istituzionali.

Per quanto riguarda i criteri di valutazione delle attività e delle passività il Quadro Concettuale fornisce alcune precisazioni che permettono di comprendere la funzione ed il ruolo dello stesso QC e degli standard nazionali che seguiranno nel contesto di armonizzazione europea.

Infatti, il *Conceptual Framework EPSAS*, a cui anche quello nazionale dovrà riferirsi, rinvia la trattazione dei criteri di valutazione delle attività e delle passività ai singoli EPSAS ed anche il *Conceptual Framework IPSASB* a cui gli EPSAS fanno riferimento per quanto compatibili, nella parte che contiene l'esposizione dei criteri di valutazione, è attualmente in fase di revisione. Ne consegue che in nota al QC viene precisato che il capitolo "sarà oggetto di revisione da parte dello SSB alla luce dell'elaborazione degli standard nazionali e dell'evoluzione delle fonti internazionali".

In questa incertezza il *framework* nazionale nel paragrafo 4 ipotizza che i criteri di valutazione applicabili ad un'attività o a una passività possano essere diversi. La scelta viene rinviata anche in questo caso ai singoli standard definendo nelle more solo un principio generale per cui il criterio applicato deve soddisfare gli obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali e rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione presentata nel bilancio di esercizio.

In ogni caso i criteri di valutazione applicabili ad un'attività o a una passività sono riconducibili ai modelli

- a "valori storici" il cui criterio fondamentale è appunto il "costo storico";
- a "valori correnti", facendo riferimento al "fair value" che generalmente viene ricondotto alla definizione di valore di mercato ma che, in particolari circostanze, può essere determinato con criteri diversi dal riferimento diretto a prezzi o quotazioni di mercato, soprattutto nel caso in cui non esista un mercato aperto, attivo e ordinato per l'attività o la passività oggetto di valutazione<sup>32</sup>.

Nello specifico ed andando ad analizzare i criteri applicabili alle *attività*, il Quadro concettuale prevede che:

- con riferimento al costo storico, esso è da intendere quale *il corrispettivo dovuto per acquistare dall'esterno, ovvero il sacrificio economico sostenuto per produrre all'interno, un'attività*. Le attività sono rilevate inizialmente al loro costo di acquisto o di produzione e successivamente ridotte nel tempo per tener conto della diminuzione del potenziale di

---

<sup>32</sup> Per tali motivi, nel Quadro Concettuale si preferisce non utilizzare l'espressione *fair value*.

servizio o dei benefici economici ritraibili dall'attività, dovuti al consumo o ad altre cause;

- con riferimento ai criteri di valutazione delle attività riconducibili al modello a valori correnti, invece, i criteri applicabili alla valutazione di un'attività a valori correnti sono:
  - a) valore di mercato;
  - b) costo di sostituzione
  - c) prezzo netto di vendita;
  - d) valore d'uso.

Per quanto riguarda invece *le passività*:

- il costo storico è determinato come il corrispettivo ricevuto per assumere la relativa obbligazione, pari al denaro o suoi equivalenti o al valore degli altri beni ricevuti al momento nel quale la passività è sorta. Detto criterio non è applicabile per le passività che non nascono da operazioni di scambio e non è appropriata per le passività la cui misura possa variare nel tempo.
- i criteri di valutazione delle passività riconducibili al modello a valori correnti sono invece:
  - a) costo di adempimento;
  - b) valore di mercato;
  - c) costo di estinzione immediata.

Con riferimento, infine, agli elementi del conto economico il Quadro Concettuale distingue:

- i *ricavi* intesi quali incrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica, diversi da quelli derivanti da conferimenti di mezzi propri e dai proventi. Quest'ultimi, infatti (definiti al punto 3.20) sono incrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica, diversi da quelli derivanti da conferimenti di mezzi propri, che hanno origine da operazioni non di scambio. I proventi cioè non richiedono necessariamente una diretta correlazione con il servizio o i servizi erogati dall'amministrazione.
- I *costi* definiti quali decrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica diversi da quelli derivanti da devoluzioni di mezzi propri e dagli oneri. Anche quest'ultimi sono infatti, decrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica, diversi da quelli derivanti da devoluzioni di mezzi propri, che hanno origine da operazioni non di scambio.

### 3.4 La presentazione delle informazioni

L'ultima parte del Quadro Concettuale si occupa della modalità di presentazione dell'informazione nei documenti di bilancio. A riguardo distingue:

- a) le informazioni principali che contengono i "messaggi chiave" e sono presentate nei prospetti contabili e riguardano la situazione patrimoniale, il risultato economico e i flussi di cassa;
- b) le informazioni integrative che, invece, forniscono elementi che agevolano la comprensione, la comparazione e la verifica dell'informazione principale da parte degli utilizzatori e che, per tali ragioni, sono contenute nella nota integrativa. In particolare, nella nota integrativa dovranno essere presentati:

- a) i criteri di rilevazione e valutazione delle voci presentate nei prospetti contabili;

- b) per specifiche voci presentate nei prospetti contabili, l'eventuale valore determinato con criteri diversi da quelli utilizzati ai fini dell'iscrizione nei prospetti contabili stessi, laddove previsto da uno standard;

- c) il dettaglio delle voci presentate nei prospetti contabili;

- d) informazioni che non soddisfano i requisiti per la presentazione nei prospetti contabili, ma che sono significative per gli utilizzatori;

- e) altre informazioni utili alla comprensione, alla comparazione e alla verifica delle informazioni presentate nei prospetti contabili.

Viene, inoltre, chiarito che la scelta di collocare un'informazione nel bilancio d'esercizio o in un altro documento finanziario per finalità informative generali dovrà essere definito negli standard tenendo conto:

- a) della natura dell'informazione;

- b) dei vincoli derivanti da eventuali norme specifiche;

- c) della correlazione fra le informazioni da collocare e le altre presentate in uno specifico documento;

- d) dell'opportunità di presentare l'informazione in un distinto documento, qualora tale scelta soddisfi meglio gli obiettivi della rendicontazione.

Condizione comunque essenziale per la loro comparabilità è la costanza nel tempo e l'uniformità nello spazio delle modalità con le quali le informazioni sono organizzate.

In quest'ottica, l'adozione di schemi di bilancio di esercizio obbligatori è funzionale alla standardizzazione delle modalità con le quali le informazioni sono presentate dalle amministrazioni pubbliche. A tal fine il QC richiede che vengano definiti i prospetti contabili, assumendo precise e vincolanti decisioni in merito a:

- a) il tipo e il numero dei prospetti;
- b) la struttura dei prospetti;
- c) l'identificazione di aggregati (classi, sottoclassi e simili);
- d) il raggruppamento, l'ordinamento e la numerazione delle voci;
- e) la disaggregazione dei totali in subtotali.

Infine, nell'ultimo paragrafo, il QC torna a ribadire l'importanza della pubblicità dei documenti di bilancio e degli altri documenti finanziari per finalità informative generali. Essi sono definiti *documenti pubblici* e, pertanto, nel rispetto delle norme sulla trasparenza, devono essere pubblicati nei siti web istituzionali favorendo le finalità informative generali.

Nella stessa ottica, viene chiesto alle amministrazioni pubbliche di utilizzare ogni mezzo utile a rendere l'informazione finanziaria disponibile e comprensibile agli utilizzatori, anche attraverso la pubblicazione di sintesi, estratti e documenti specifici per le esigenze di particolari gruppi di utilizzatori.

#### **4. Conclusioni**

Valutare una riforma di così ampia portata, inquadrata all'interno di una riforma europea della contabilità pubblica, appare certamente difficile.

Dopo tanti tentativi avviati ed abortiti nel corso di circa 200 anni di storia unitaria del paese, sembrerebbe che l'idea di introdurre un modello contabile basato sul metodo della partita doppia sia, questa volta, in fase di realizzazione.

Certo, se da un lato l'esigenza di armonizzazione contabile a livello europeo sta prospettando una rivoluzione culturale nella rappresentazione dei fatti aziendali degli enti locali e della P.A. in genere, dall'altro restano perplessità sulle modalità di gestione dei rapporti di delega esistenti oggi, nell'ambito del processo di

programmazione e controllo, tra gli organi politici e tra questi e gli organi tecnici.

Il rapporto esistente tra DUP, DEFR o altro documento di programmazione strategica triennale, bilancio di previsione e Bilancio gestionale/PEG, basato sul principio di competenza finanziaria potenziata ed alla base, oggi, di un processo di declinazione degli obiettivi strategici in obiettivi operativi, dovrà trovare un suo riposizionamento nell'ambito dei processi decisionali pubblici.

Vero è che, quantunque in questa occasione la contabilità *accrual* sembrerebbe accreditarsi quale strumento di misurazione aziendale in modo del tutto autonomo dalla contabilità finanziaria tradizionale, non risulta chiaro che fine faccia il modello contabile oggi vigente di contabilità economica<sup>33</sup> e come essa si interfacci con quella finanziaria e con i vari strumenti di programmazione in precedenza richiamati.

Certamente gli strumenti di budget ampiamente utilizzati in ambito privatistico potrebbero, se non inizialmente ma con il tempo, sostituire i documenti preventivi oggi vigenti, ma si tratta di un passaggio di proporzioni culturali che richiede tempo, risorse e piani di formazione fin ora poco chiari e definiti.

Pensare di poter applicare al termine del PNRR i nuovi modelli, postulati e principi appare alquanto utopistico viste le esperienze passate degli enti locali che hanno già vissuto una doppia riforma prima nel 1995 e poi nel 2015. Ci si riferisce al D.Lgs. n. 77/1995 con l'introduzione del prospetto di conciliazione<sup>34</sup> ed a quella del D.Lgs. n. 118/2011<sup>35</sup>, al termine del periodo triennale di sperimentazione con l'introduzione del piano dei conti integrato e della tabella di correlazione dei conti finanziari in economico patrimoniali.

L'esperienza a riguardo ci ha insegnato come una volta delineato in modo puntuale il nuovo modello contabile, i tempi per giungere ad una diffusa, sufficiente e attendibile applicazione della riforma sono ben più lunghi di quelli prospettati nell'action plan del PNRR.

---

<sup>33</sup> In merito alla qualità delle informazioni ricavabili dalla contabilità economico patrimoniale oggi vigente si veda F.G. GRANDIS, A. FEDERICI, *I 7 vizi della competenza finanziaria degli Enti territoriali italiani e i 4 ostacoli all'armonizzazione europea*, op. cit., 74.

<sup>34</sup> Per un approfondimento si veda E. D'ARISTOTILE, F. ROSA, *Introduzione alla contabilità economica negli enti locali*, Bergamo, 1996.

<sup>35</sup> Per un approfondimento si veda E. D'ARISTOTILE, F. ROSA, *Manuale di contabilità armonizzata. Guida all'introduzione del nuovo sistema contabile*, Bergamo, 2014 e E. D'ARISTOTILE, *Manuale di contabilità degli enti locali. Programmazione, gestione, rendicontazione nel sistema contabile armonizzato*, Bergamo, 2015.

Con ciò non si vuole mettere in discussione la riforma che presenta tra l'altro aspetti certamente apprezzabili<sup>36</sup>, ma le modalità con cui ci si appresta a viverla.

Due appaiono le criticità da affrontare fin d'ora e con adeguata energia:

- la definizione di un adeguato sistema informatico a sostegno del nuovo sistema informativo aziendale;
- la predisposizione di una attività di supporto ai responsabili dei servizi finanziari degli enti che saranno i veri artefici della riforma.

Il corretto mix di risorse e soluzioni su detti punti rappresenta certamente uno dei gangli nodali su cui si baserà da un lato la riuscita della riforma<sup>37</sup> e dall'altro un salto culturale nella misurazione pubblica ormai da troppo tempo attesa.

---

<sup>36</sup> "...dal momento che si ispira ed attua i principi internazionali, la nuova contabilità assume un ruolo più autonomo, astratto, staccato dalle vicende quotidiane del nostro Paese. Non appare per nulla modificabile (così come deve essere) a seconda delle esigenze e/o degli interessi di parte o delle pressioni momentanee finalizzate a creare o a nascondere situazioni, rispettivamente, di comodo o di svantaggio, in un regime di scarsa trasparenza e poca coerenza generale". Cfr. M. BELLESIA, G. FARNETI, *In consultazione pubblica il primo passo della nuova contabilità economico-patrimoniale "accrual" delle PA*, in *AziendItalia*, 4, 2022.

<sup>37</sup> Si stima che nel 2026 la contabilità economico-patrimoniale *accrual* sarà entrata in vigore in almeno il 90 per cento delle pubbliche amministrazioni, per poi essere applicata all'intero comparto negli anni immediatamente successivi.