



Università degli  
Studi di Genova

**M.I.P.A.**

Master in  
Innovazione nella Pubblica Amministrazione

---

**Università degli Studi di Genova  
Dipartimento di Scienze Politiche**

**Master di II livello in Innovazione nella Pubblica  
Amministrazione  
(MIPA)**

**II edizione – a.a. 2021/2022**

**Il processo di armonizzazione contabile della Pubblica  
Amministrazione: analisi del percorso europeo e  
nazionale e possibili evoluzioni**

**Relatore: Rossi Marco**

**Marta Viridis**

## **Indice**

Introduzione.....	2
1. Il percorso di armonizzazione del sistema contabile della Pubblica Amministrazione 5	
1.1 Il processo di armonizzazione contabile a livello dell'Unione Europea.....	6
1.2 Il processo di armonizzazione contabile in Italia.....	12
2. Contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale ( <i>accrual</i> ): pro e contro .....	22
3 Il processo di armonizzazione contabile dei Paesi Europei.....	26
3.1 Il processo di armonizzazione contabile: il caso del Belgio .....	26
3.2 Il processo di armonizzazione contabile: il caso del Portogallo .....	30
4 Il Piano Nazionale Ripresa e Resilienza (PNRR): la spinta al processo di armonizzazione contabile italiano .....	33
Conclusioni.....	40
Bibliografia e sitografia .....	44

## **Introduzione**

L'armonizzazione dei sistemi di contabilità e bilancio delle Amministrazioni Pubbliche è tema, ormai da tempo, posto al centro dell'attenzione tanto in Italia quanto a livello internazionale ed europeo.

Si tratta di un processo di riforma degli ordinamenti contabili pubblici volto ad uniformare le modalità di rilevazione degli eventi che hanno un impatto contabile per rendere i bilanci di tutte le Pubbliche Amministrazioni omogenei, confrontabili ed aggregabili.

Nel corso del tempo ci si è infatti resi conto che la possibilità di consolidare i dati, soprattutto in ambito europeo, risulta fondamentale al fine di poter valutare l'andamento economico dei Paesi e per cogliere per tempo eventuali "segnali di allarme".

La mancanza di una contabilità uniforme e basata sul principio della competenza genera una "discrepanza statistica" tra il risultato di amministrazione desunto dai conti non finanziari e quello desunto dai conti finanziari, creando possibili "situazioni lacunose".

L'Unione Europea ha dato un primo forte impulso al processo di armonizzazione contabile dell'Area con l'emanazione del *Fiscal Compact*, un pacchetto legislativo, anche noto come "*Six pack*", composto da cinque regolamenti e dalla Direttiva UE 85/2011.

Quest'ultimo atto, in particolare, ha imposto agli Stati Membri di dotarsi di un sistema di contabilità pubblica basato sul principio della competenza, che consenta di generare in maniera attendibile i dati richiesti dal Sistema Europeo dei conti – SEC95 (ora SEC 2010).

Gli *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), sono i principi contabili internazionali per il settore pubblico; sono emanati da un organismo indipendente, l'IPSASB e, ad oggi, rappresentano l'insieme di principi contabili internazionali del settore pubblico. Tali principi sono ispirati fortemente agli IFRS, principi contabili destinati alle società private, ma contengono gli adeguamenti necessari per l'applicazione alla contabilità pubblica.

La volontà dell'Unione Europea è giungere all'emanazione degli EPSAS, *European Public Sector Accounting Standards*, standard contabili unici da applicare alla contabilità di tutti gli Stati membri dell'Unione affinché vi sia un'uniformità di conti e una più facile comparabilità ed aggregazione di dati.

La strada che l'Europa intende percorrere appare chiara ormai da diversi anni, pertanto, tutti i Paesi membri hanno avviato un processo di riforma volto ad introdurre all'interno

della Pubblica Amministrazione un sistema contabile *accrual*, ossia basato sul principio della competenza economica.

Tale riforma non è stata avviata mediante utilizzo della stessa modalità da parte dei Paesi membri; ognuno di essi ha necessariamente dovuto tenere in considerazione le peculiarità economiche e socio-culturali del Paese in cui deve essere attuata.

In Italia, il processo di armonizzazione contabile è stato avviato nel 2001 con la riforma del titolo V della Costituzione ma ha avuto dei riscontri effettivi nella contabilità italiana solo a seguito dell'emanazione del D.Lgs. 118/2011 “Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi”, successivamente modificato dal Decreto Legislativo n. 126 del 10 agosto 2014.

A partire dal 2011, in Italia, Regioni ed Enti locali hanno avuto l'obbligo di affiancare alla contabilità finanziaria, a fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico patrimoniale.

La riforma, oltre ad introdurre un sistema di rilevazione contabile *accrual* all'interno della Pubblica Amministrazione italiana, ha previsto l'adozione di un unico piano dei conti per tutte le articolazioni statali, favorendo l'adozione di schemi di bilancio comuni per tutte le tipologie di amministrazioni.

Nel 2015, l'Europa ha dato un'ulteriore spinta alla realizzazione di tale processo istituendo un gruppo di lavoro che, inizialmente, ha analizzato la situazione del processo di armonizzazione contabile italiano, e, successivamente, mediante adozione di piani d'azione, ha definito i passi necessari per arrivare ad adottare dei principi contabili nazionali basati sulla competenza.

Nel corso dei Progetti sviluppati con il supporto dell'Unione Europea, la Ragioneria Generale dello Stato ha istituito una struttura di *governance* a cui ha affidato il compito di costruire un sistema contabile basato su principi *accrual* e tutto ciò che ne consegue (approvazione del quadro concettuale, analisi dei principi contabili internazionali esistenti, adozione di principi contabili nazionali, ecc.).

Come meglio analizzato in seguito, lo *Standard Setter Board* costituito dalla RGS, sta operando secondo un percorso ben delineato al fine di emanare gli *Italian Accounting Standard* – ITAS, che riprendono i concetti previsti all'interno degli IPSAS adattandoli però alle esigenze della Pubblica Amministrazione italiana.

Un'ulteriore forte spinta al processo di armonizzazione contabile in Italia è dovuta al Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), documento con cui il governo italiano illustra alla Commissione Europea come il nostro Paese intende investire i fondi che arriveranno nell'ambito del programma *Next generation EU*.

Tale Piano, prevede infatti al suo interno anche la missione 1.15 “Riforma del Sistema di contabilità pubblica”, che mira appunto a colmare il divario tra l'attuale sistema contabile della Pubblica Amministrazione italiane e gli standard contabili internazionali ed europei. A differenza l'Italia, sono diversi i Paesi dell'Unione Europea ad avere già implementato un sistema contabile pubblico *accrual*.

Il Belgio è uno di questi, in tale Paese il processo di armonizzazione contabile è stato avviato nel 2003 ed ha seguito un percorso ben definito che ha portato, nel 2019, all'adozione di una contabilità basata sulla competenza per tutte le Amministrazioni Pubbliche.

Un Paese che ha sviluppato un processo di armonizzazione diverso da quelli fin qui brevemente analizzati è il Portogallo, che anziché optare per un percorso da attuarsi in più anni e fasi, ha previsto il passaggio “brutale” alla contabilità *accrual*.

La finalità di questo elaborato è riuscire ad analizzare il processo di armonizzazione contabile a 360°, sia a livello Europeo che dei singoli Paesi membri, analizzando le differenze ed analogie dei percorsi svolti o in fase di svolgimento, e andando ad analizzare pro e contro del passaggio ad una contabilità basata sulla competenza.

## **1. Il percorso di armonizzazione del sistema contabile della Pubblica Amministrazione**

L'armonizzazione del sistema contabile della Pubblica Amministrazione può essere definita come la volontà di arrivare all'adozione di schemi di bilancio uniformi, improntati su principi contabili comuni da parte di tutti i livelli dell'Amministrazione Pubblica (Stato, Comuni, Enti Territoriali), al fine di giungere ad un governo unitario della finanza pubblica.

Tale processo si è reso necessario ormai da tempo e si sta faticosamente sviluppando a livello nazionale e comunitario, con macro-finalità simili, ma con soluzioni non uniformi. L'obiettivo dell'armonizzazione contabile è il medesimo sia a livello europeo che nazionale: avere a disposizione informazioni contabili omogenee e che possano essere aggregate, per poter disporre di una base informativa attendibile che consenta di governare in modo più efficace ed efficiente la finanza pubblica a livello centrale.

Nel caso europeo ciò significa, in primo luogo, tentare di favorire la trasparenza fiscale dei Paesi membri e poter verificare in modo rapido, mediante comparazione dei dati, il rispetto da parte degli Stati membri dell'UE degli impegni scaturenti dai trattati, con particolare attenzione alla cosiddetta *Excessive Deficit Procedure*.

La sostenibilità fiscale, il debito pubblico e il rapporto fra debito e deficit pubblico, in particolare, sono le grandezze e gli indicatori tenuti più sotto stretto controllo a livello europeo.

Si può pertanto affermare che, tanto in Italia quanto in Europa, sono perlopiù ragioni di tipo macroeconomico a motivare e sostenere la standardizzazione contabile.

Tuttavia, nonostante questa apparente volontà di fondo omogenea, il caso europeo si presenta difforme da quello italiano per una serie di ragioni, in primis, per una difficoltà di ordine politico, ossia per il fatto che nessun paese accetta senza timori l'imposizione da parte di un soggetto terzo di regole comuni per la predisposizione dei bilanci pubblici. Un'ulteriore differenza è legata alle entità da regolare, infatti, giungere a standardizzare sistemi di contabilità e bilancio difformi non solo fra Paesi, ma anche fra i diversi livelli di governo di ogni singolo Paese, è un compito per nulla banale<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> A tal proposito, basti pensare alle difficoltà riscontrate nel processo di armonizzazione contabile in Italia legate alle differenze tra le Regioni, dotate del potere legislativo e che non producono direttamente molti dei servizi che finanziano con le loro entrate, e i Comuni che invece sono titolari di funzioni amministrative.

A quanto già affermato si aggiunge anche il tema della dimensione dell'area da regolare; per poter pensare di imporre soluzioni contabili identiche per amministrazioni che variano da poche centinaia a milioni di abitanti, significa dovere "fare i conti" con profonde differenze in termini di capacità professionali, disponibilità finanziarie, dotazioni di personale ed effettiva utilità, ai fini decisionali interni ed esterni, delle informazioni contabili prodotte.

## **1.1 Il processo di armonizzazione contabile a livello dell'Unione Europea**

La crisi economico - finanziaria del 2009 in Europa si è manifestata essenzialmente come una crisi del debito sovrano, nel corso della quale si è palesata la mancanza delle informazioni necessarie per valutare correttamente i rischi associati a tale debito.

L'impossibile comparabilità e la carente trasparenza dei conti pubblici hanno creato dei rischi sia per la solidità delle politiche pubbliche e del processo decisionale, sia in termini di *accountability* e controllo democratico.

La finalità primaria del processo di standardizzazione contabile europea è apparentemente chiara: rendere più rapido e attendibile il consolidamento dei dati contabili provenienti dalle AP dei Paesi UE, obbligandole ad adottare medesimi standard contabili basati su una logica *accrual*.

Una delle conseguenze più rilevanti di tale crisi è stata l'inasprimento delle regole che l'Unione Europea impone sui bilanci degli Stati Membri.

A tal proposito, nel 2011 l'Unione Europea ha emanato il *Fiscal Compact*, un pacchetto legislativo, anche noto come "*Six pack*", composto da cinque regolamenti e dalla Direttiva UE 85/2011.

Mentre i Regolamenti fanno riferimento a regole e target più stringenti del Patto di Stabilità e Crescita, la Direttiva riguarda in modo specifico gli standard di qualità del sistema generale di bilancio pubblico di ogni Stato (*national budgetary framework*) composto dai seguenti elementi: il sistema contabile, la contabilità a fini statistici, il bilancio di previsione e le regole per il controllo della spesa e dell'indebitamento.

---

proprie oltre a quelle loro conferite da legge statale e regionale e producono una parte considerevole dei servizi che determinano il benessere delle comunità locali.

Tali norme, che hanno l'obiettivo di dare un'ulteriore spinta all'attuazione di un percorso di armonizzazione a livello europeo, hanno posto due questioni: la necessità di una più rigorosa e trasparente rendicontazione di dati di finanza pubblica affinché questi siano comparabili ed in grado di monitorare la stabilità finanziaria, ed il corretto funzionamento del quadro di sorveglianza dei bilanci dell'Unione Europea.

Le misure introdotte con gli atti adottati mirano ad ampliare e a migliorare la sorveglianza delle politiche di bilancio, delle politiche macroeconomiche e delle riforme strutturali al fine di rimediare alle lacune individuate nella legislazione in vigore. Esse prevedono inoltre meccanismi di esecuzione in caso di inadempienza da parte degli Stati membri.

La direttiva 2011/85/UE del Consiglio (“direttiva relativa ai quadri di bilancio”) riconosce che la disponibilità di dati di bilancio completi e affidabili, comparabili da uno Stato membro all'altro, è determinante ai fini della sorveglianza dei bilanci a livello dell'UE. Essa stabilisce regole riguardanti le caratteristiche dei quadri di bilancio degli Stati membri necessarie per garantire l'osservanza dell'obbligo derivante dall'articolo 126 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) di evitare disavanzi pubblici eccessivi.

Uno degli strumenti necessari per prevedere e fare valutazioni sulla situazione di bilancio è la previsione di principi contabili armonizzati per il settore pubblico basati sul principio della competenza.

La direttiva 2011/85/UE all'art. 3, in particolare, impone agli Stati membri di dotarsi “di sistemi di contabilità pubblica che coprano in modo completo e uniforme tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica e contengano le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza al fine di predisporre i dati basati sulle norme del SEC 95”<sup>2</sup>.

Occorre specificare che il termine competenza utilizzato nella direttiva UE 85/2011 si riferisce alla competenza economica, volendo applicare tale criterio ai dati di base necessari per la predisposizione dei conti definiti dal SEC95 (ora SEC2010).

Con tale norma, si dà atto della rilevante incoerenza tra i conti del settore pubblico, che registrano solo i flussi finanziari, e una sorveglianza di bilancio a livello di UE basata sui

---

<sup>2</sup> Regolamento (CE) n. 2223/96 del Consiglio, del 25 giugno 1996, relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nella Comunità (GU L 310 del 30.11.1996, pag. 1).

dati forniti secondo il principio di competenza, conformemente alle norme del Sistema Europeo dei Conti (SEC).

Inoltre, la mancanza di una contabilità per competenza comporta che le transazioni finanziarie e i bilanci debbano essere elaborati attingendo a fonti diverse, generando una “discrepanza statistica” tra il disavanzo desunto dai conti non finanziari e quello desunto dai conti finanziari.

Questo fa sì che, ai fini della comparabilità dei bilanci, i dati finanziari debbano essere convertiti in dati fondati sul principio di competenza mediante approssimazioni e correzioni.

Il Sistema Europeo dei Conti (SEC), che costituisce il quadro statistico a livello macroeconomico per la contabilità dei settori pubblico e non pubblico nell’UE, si basa sul principio di competenza ed è lo schema di riferimento per la misurazione dell’attività economica e finanziaria di un sistema economico, delle sue componenti e delle relazioni che fra di esse si instaurano in un determinato periodo di tempo.

I conti nazionali sono il principale strumento di misurazione della situazione economica complessiva di un Paese. Essi vengono utilizzati dalle Autorità pubbliche e da soggetti economici e sociali, che derivano da questi molteplici informazioni attraverso le quali prendere decisioni.

Il Sistema europeo dei conti nazionali e regionali è stato adottato con il regolamento n. 549 del Consiglio dell’Unione europea, pubblicato sulla Gazzetta ufficiale il 26 giugno 2013.

Tale regolamento definisce anche il cosiddetto programma di trasmissione, ossia gli obblighi relativi a tempi e modi di fornitura dei dati ad Eurostat da parte delle Pubbliche Amministrazioni.

A livello europeo, infatti, una forte spinta al processo di armonizzazione contabile proviene da Eurostat, soggetto incaricato di consolidare i dati derivanti dalle singole contabilità nazionali.

Alla luce di quanto appena esposto, è chiaro che risulta fondamentale l’adozione di principi comuni di contabilizzazione, basati su una logica *accrual*, che consentano di consolidare e aggregare in maniera più rapida e confortevole i dati contabili provenienti dalle Amministrazioni Pubbliche dei Paesi dell’Unione Europea.

Gli *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), sono i principi contabili internazionali per il settore pubblico (governi, comunità locali, enti pubblici e semipubblici, istituzioni internazionali, ecc.) e, attualmente, rappresentano l'unico insieme di principi contabili del settore pubblico riconosciuto a livello internazionale.

Tali principi sono emessi dall'*International Public Sector Accounting Standards Board*, un organismo indipendente dell'IFAC, *International Federation of Accountant*.

Il *Conceptual Framework* IPSAS, sviluppato ed emanato dall'IPSASB, definisce i principi contabili per il settore pubblico su base contabile *accrual*, al fine di migliorare omogeneità e coerenza delle informazioni contabili, incrementarne la trasparenza e rafforzare la responsabilità della gestione finanziaria del settore pubblico.

L'IPSASB, sulla base del *Conceptual Framework*, ha emanato:

- *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS): si riferiscono ai *General Purpose Financial Statements* (GPFSS) e sono obbligatori;
- *Recommended Practice Guidelines* (RPGs): linee guida per una corretta elaborazione dei *General Purpose Financial Reports* (GPFRs) che non costituiscono *Financial Statements* e sono opzionali.

Gli IPSAS si ispirano agli *International Financial Reporting Standards* (IFRS), precedentemente noti come *International Accounting Standard* (IAS), ossia i principi contabili internazionali riconosciuti per il settore privato, previsti dall'*International Accounting Standards Board* (IASB).

L'IPSASB ha ripreso i principi previsti negli IFRS e li ha adattati al settore pubblico cercando di mantenere il più possibile il principio contabile e il testo originale dell'IFRS, a meno che non vi sia una ragione significativa che renda necessaria una differenziazione del principio per l'applicazione al settore pubblico.

Affinché i principi contabili emanati dall'IPSASB risultino coerenti con l'attività pubblica, l'art. 16 paragrafo 3 della Direttiva UE 85/2011 ha imposto alla Commissione Europea la valutazione dell'adeguatezza dei principi contabili internazionali applicati al settore pubblico (IPSAS) entro il 31 marzo 2012.

In attuazione di tale indicazione, a marzo 2013 la Commissione ha pubblicato il "Rapporto IPSAS", nel quale è stato raccomandato lo sviluppo, attraverso una *governance* europea, di un insieme di principi contabili armonizzati a livello europeo per

il settore pubblico sulla base degli IPSAS, ma integrati e adattati alle esigenze specifiche contabili e gestionali del settore pubblico nell'UE.

I futuri standard sono stati denominati da Eurostat "EPSAS" – *European Public Sector Accounting Standards*.

In Europa il processo di standardizzazione riguarda soltanto il sistema di rilevazione contabile dei fatti di gestione esterna a base economico-patrimoniale (la cosiddetta "*financial accounting*"), da tale normativa resta invece escluso il bilancio di previsione, totalmente fuori dagli obiettivi di Eurostat.

Tuttavia, non essendo possibile per le Amministrazioni Pubbliche rinunciare alla predisposizione di un "budget" con funzione di autorizzazione e limite, quanto appena affermato fa comprendere in modo chiaro quanto sia difficile stabilire principi univoci che possano essere adottati da tutte le Pubbliche Amministrazioni dei diversi Paesi dell'Unione Europea.

L'obiettivo centrale del progetto EPSAS è una politica di armonizzazione contabile a tutti i livelli delle amministrazioni pubbliche negli Stati membri; obiettivo assai impegnativo e che richiede una consistente spinta motivazionale e politica, dato l'impatto potenzialmente significativo sulla contabilità pubblica negli Stati membri e la rilevanza delle risorse necessarie per l'attuazione.

L'adozione degli EPSAS risponde quindi agli stessi obiettivi di *accountability* e supporto decisionale nella gestione del settore pubblico degli IPSAS.

Essa contribuirebbe inoltre ad affrontare in maniera definitiva alcune problematiche relative ad aspetti fondamentali nella compilazione delle informazioni statistiche di finanza pubblica:

- a) il concetto di settore pubblico e di Amministrazione Pubblica, con la distinzione tra unità istituzionale e entità pubblica;
- b) le differenze legate al momento di registrazione delle operazioni: cassa *versus* competenza economica;
- c) le differenze tra la valutazione a prezzi storici e quella a valore di mercato.

Secondo lo studio della Commissione, gli EPSAS potrebbero contribuire a ridurre al minimo le differenze con il SEC.

L'armonizzazione e l'introduzione delle nuove norme contabili, andando a ridurre la necessità di operare gli aggiustamenti derivanti da differenze tra la contabilità pubblica e

le regole del SEC, garantirebbe quindi una maggiore affidabilità delle stime degli aggregati di finanza pubblica.

Per quanto il processo ad oggi risulti ampiamente avviato, l'obiettivo finale appare ancora lontano; il processo di armonizzazione contabile a livello di Unione Europea dovrà infatti vedere il passaggio di tutti gli Stati membri all'adozione di un sistema di contabilità per competenza per potersi considerare concluso.

L'Unione Europea sta tuttavia continuando a dare forti impulsi alle Nazioni dell'area, sia mediante adozione di Regolamenti e Direttive, sia mediante l'avvio di progetti comunitari tesi a velocizzare tale processo.

## **1.2 Il processo di armonizzazione contabile in Italia**

Il percorso di armonizzazione contabile in Italia è stato avviato nel 2001, con la riforma del titolo V della Costituzione la quale ha previsto che “l’armonizzazione dei bilanci pubblici ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” fossero materie di legislazione concorrente fra Stato e regioni; il medesimo comma proseguiva poi affermando che “nelle materie di legislazione concorrente spetta alle regioni potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato”.

La riforma prevedeva quindi di lasciare allo Stato legislazione esclusiva in materia di sistema tributario e contabile dello Stato, armonizzazione dei bilanci pubblici e di perequazione delle risorse finanziarie<sup>3</sup>, mentre era previsto che Regioni ed Enti Locali, pur godendo di autonomia finanziaria di entrata e di spesa e avendo risorse autonome, “stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio”<sup>4</sup>. La concezione di armonizzazione contabile in Italia, già a partire dalla riforma costituzionale del 2001, tende a considerare i bilanci delle Pubbliche Amministrazioni come strumento per la definizione, la comunicazione, l’attuazione ed il controllo della politica economica, finanziaria e tributaria del Paese.

Il processo non mira tanto a dotare le Amministrazioni Pubbliche della strumentazione più idonea a tutelare gli equilibri di sistema quanto a perseguire, misurare e dimostrare condizioni di economicità complessiva della gestione.

Nella prospettiva macroeconomica e statistica l’armonizzazione contabile è necessaria affinché lo Stato sia in grado di garantire che le scelte fiscali e finanziarie di tutti i livelli di governo siano compatibili con il conseguimento degli obiettivi macroeconomici del Paese.

Questi, possono conseguirsi solo se i comportamenti fiscali, finanziari ed economici, assunti all’interno di uno Stato da tutti i livelli di governo, sono coerenti fra loro e monitorabili costantemente; questo consente infatti di verificare il rispetto degli impegni

---

<sup>3</sup> Come previsto, a seguito della riforma nella Costituzione, Titolo V, dall’art. 117, comma 2, lett. e.

<sup>4</sup> Costituzione, Titolo V, art. 119, comma 2.

assunti non solo con la legislazione nazionale ma anche con quanto concordato a Bruxelles in sede comunitaria.

Gli obiettivi di finanza pubblica e il controllo macroeconomico dei saldi sono rilevati da un sistema contabile, noto come contabilità economico-nazionale o sistema dei conti nazionali, tenuto da ISTAT in ossequio a standard definiti in sede internazionale, noti con la sigla SEC 2010 (Sistema Europeo dei Conti Pubblici).

Creare un collegamento fra armonizzazione dei bilanci e controllo della finanza pubblica rappresenta quindi un primo tentativo di “consolidare” la contabilità delle AP in un unico sistema per rendere più agevole, rapido ed efficace il controllo macroeconomico.

Il passo successivo all’implementazione della contabilità armonizzata all’interno dell’amministrazione italiana ha richiesto molto tempo; sono passati infatti parecchi anni prima che l’armonizzazione contabile, prevista con la riforma costituzionale, sia entrata a far parte della legislazione ordinaria.

Tale percorso è proseguito nel 2009 con l’approvazione di due leggi fondamentali:

- legge 5 maggio 2009, n. 42, Delega al Governo in materia di federalismo fiscale;
- legge 31 dicembre 2009 n. 196, Legge di contabilità e finanza pubblica.

L’articolo 2, comma 1, della legge 42/2009, così come modificato dalla legge 196/2009, delegava il Governo ad adottare decreti legislativi «in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione, al fine di assicurare, attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione, l’autonomia finanziaria di comuni, province, città metropolitane e regioni, nonché al fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti».

I decreti legislativi in materia di armonizzazione per Regioni ed Enti Locali dovevano essere uniformati ai principi e criteri direttivi elencati all’articolo 2, comma 2, lett. h) della legge 42/2009, tra i quali vi sono: regole uniformi e piano dei conti integrato, comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi in coerenza con la classificazione economica e funzionale adottata in sede comunitaria, bilancio consolidato secondo uno schema comune, affiancamento, a fini conoscitivi, alla contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico – patrimoniale, ed altri.

Il percorso normativo di armonizzazione è successivamente proseguito con l’approvazione del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, “Disposizioni in materia

di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi”, poi integrato e modificato dal Decreto Legislativo n. 126 del 10 agosto 2014, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio di Regioni, Enti Locali e dei loro organismi.

Con tale decreto è stato ridefinito l’ordinamento contabile degli enti territoriali e dei loro enti e organismi strumentali, al fine di realizzare un’omogeneità effettiva dei bilanci e dei rendiconti ed estendere la contabilità patrimoniale a tutti gli enti, migliorando la qualità dei conti pubblici e concorrendo al percorso di risanamento della finanza territoriale.

Entrando più nel dettaglio, tra le principali innovazioni che il D.Lgs. 118/2011 ha previsto per Regioni ed Enti Locali, vi sono le seguenti: l’affiancamento, a fini conoscitivi, di un sistema di contabilità economico-patrimoniale al sistema di contabilità finanziaria, l’adozione di regole contabili uniformi, di un comune piano dei conti integrato e di comuni schemi di bilancio, l’adozione di un bilancio consolidato con le aziende, società o altri organismi controllati e la definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici e misurabili.

Il provvedimento ha previsto una prima fase di sperimentazione di due anni, poi estesa di un ulteriore anno, conclusasi alla fine del 2014, che ha consentito di far emergere i principali punti di criticità.

Il D.Lgs. 118/2011 è stato quindi corretto ed integrato dal decreto legislativo 126/2014 che, oltre a disciplinare meglio alcuni aspetti importanti, ha aggiornato il Testo unico sull’ordinamento contabile degli enti locali (D.Lgs.n.267/2000) sulla base dei nuovi principi di armonizzazione, ed ha definito per la prima volta l’ordinamento contabile delle Regioni, inserendo un nuovo *corpus* normativo (articoli da 36 a 73) nel testo originario del decreto 118/2011.

A seguito dell’emanazione di tali provvedimenti, gli Enti in contabilità finanziaria sono vincolati al rispetto sia dei principi contabili generali, previsti nell’Allegato 1 del decreto, sia dei principi contabili applicati che, con la modifica del 2014, sono stati inseriti nell’allegato 4 al decreto legislativo 118/2011.

I principi contabili generali sono 18 e possono essere considerati come i pilastri fondamentali alla base dell’ordinamento contabile del singolo ente; essi sono: principio dell’annualità, unità, universalità, integrità, veridicità, attendibilità, correttezza, chiarezza o comprensibilità, trasparenza, significatività o rilevanza, flessibilità, congruità,

prudenza, coerenza, continuità, costanza, comparabilità, verificabilità, imparzialità (neutralità), pubblicità, equilibri di bilancio, competenza finanziaria, competenza economica e principio di prevalenza della sostanza sulla forma.

I principi contabili applicati, contenuti nell'Allegato 4 al decreto, sono veri e propri di manuali operativi a disposizione degli enti, corredati da numerosi esempi pratici, riguardanti rispettivamente: la programmazione (All. 4/1), la contabilità finanziaria (All. 4/2), la contabilità economico patrimoniale (All. 4/3) e il bilancio consolidato (All. 4/4).

Al fine di proseguire il percorso di armonizzazione, il D.Lgs. 126/2014 ha previsto inoltre l'adozione del piano dei conti integrato, strumento strategico per il consolidamento dei conti pubblici e per il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria con il Sistema Europeo dei Conti Nazionali (SEC).

Il Piano è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico patrimoniali, ed è definito in modo da evidenziare, attraverso i principi contabili applicati, le modalità di raccordo dei dati finanziari con quelli economico-patrimoniali.

Questo ha anche facilitato l'adozione di schemi di bilancio finanziario, economico e patrimoniale e di bilancio consolidato comuni per tutte le tipologie di Amministrazione.

I documenti di bilancio, sia di previsione che consuntivo, devono essere elaborati adottando una classificazione sia delle spese che delle entrate analoga a quella prevista per il bilancio dello Stato (art. 25 della legge contabile); in particolare, le spese sono articolate in missioni, programmi, capitoli e articoli, mentre le entrate sono classificate ai seguenti livelli di dettaglio: titoli e tipologie.

Dopo una fase di sperimentazione, la nuova contabilità è stata applicata agli enti territoriali a decorrere dal 2015, venendo poi estesa a tutte le autonomie speciali nel corso del 2016.

Il processo di implementazione della nuova disciplina contabile armonizzata è proseguito nel corso del 2017, con la previsione del completamento dell'armonizzazione contabile da parte dei comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti.

A partire da tale data, le amministrazioni pubbliche territoriali e i loro enti strumentali in contabilità finanziaria hanno quindi dovuto conformare la propria gestione alle nuove regole e principi contabili.

Ad oggi, è quindi possibile definire la contabilità italiana come finanziaria “integrata” ed i passi principali del processo di armonizzazione contabile possono essere riassunti come rappresentato nell’immagine che segue.

**Figura 1: Il processo di riforma della contabilità nazionale.**



Fonte: *Intellera Consulting, “Introduzione agli IPSAS – Profili introduttivi e il Quadro Concettuale (Seminario 1)”, Roma, 21 Gennaio 2022, slide 8.*

Poiché la strada per il raggiungimento dell’obiettivo finale, ossia l’armonizzazione della contabilità all’interno dei singoli Paesi in primis e successivamente in tutti i Paesi membri dell’Unione Europea è ancora assai lontana, nel 2015 l’UE ha istituito un gruppo di lavoro per analizzare lo “stato dell’arte” del processo di armonizzazione.

A seguito dell’analisi e al fine di definire un piano di azione, nel mese di giugno 2017, il Servizio di Supporto alle Riforme Strutturali (SRSS) della Commissione Europea ha approvato il “Progetto della riforma della contabilità per competenza IPSAS/EPAS nella pubblica amministrazione italiana” (“*Design of the accrual IPSAS/EPAS based accounting reform in the Italian public administration*” – SRSS/SC2019/170).

Il Progetto rientra nel quadro del “Programma di sostegno alle riforme strutturali” per il periodo 2017-2020 ed ha l’obiettivo di fornire gli elementi di base agli Stati Membri dell’UE per attuare riforme istituzionali, strutturali ed amministrative; in particolare, intende rafforzare la capacità dei singoli Paesi membri di disegnare un sistema contabile basato sul principio di competenza economica (*accrual*) per tutta la Pubblica

Amministrazione, tramite il contributo di esperti internazionali che hanno già contribuito ad implementare riforme simili in altri Stati dell'Unione Europea.

Il Progetto, che in Italia è stato avviato a gennaio 2018 e si è concluso nel mese di maggio 2019, si è sviluppato attraverso tre linee di azione:

1. realizzazione di *working visit* presso Stati membri dell'Unione Europea che hanno già introdotto la contabilità *accrual* (Portogallo, Belgio, Estonia e Austria), attraverso le quali è stato possibile analizzare in che modo i diversi Paesi hanno già attuato la riforma e le peculiarità del processo di transizione alla contabilità per competenza;

**Figura 2: Working visits – Countries Peculiarities**

				
UNILEO ad hoc Unit (standard setter)	4 Landers and almost all municipalities	Accrual accounting since 2004 Accrual budgeting since 2017	Complex country (multiculturalism and multilingualism)	IPSAS based Accrual Accounting since 2009
3 kinds of accounting: budgetary, financial and management	Milestone: prudence principle	Accounting managed by State Agency	Accrual reform process started in the '80s	19 IPSASs fully impl. 6 IPSASs modified 7 IPSASs not impl.
Risk matrix: three different systems	Accrual based on Commercial code (private sector)	<i>Ad hoc</i> working group for accounting reform	Effective multidimensional CoA	«Win win» approach
Multidimensional CoA	Hamburg: Accrual accounting and budgeting	Conceptual Framework since 2006, before IPSASB CF	Adaptation of IPSASs	Reform designed by experts of MoF
Training (80.000 people)	"Quick and dirty" approach	Simple and single CoA (only 1.200 items)	Accrual budgeting	Guidelines and handbooks are essential
Reform process leads by objectives and not by IT systems	Hessen: Strong cooperation with Court of Audits	Intensive training		Pragmatic approach (simplified methods of evaluation)

**Fonte: MEF Ragioneria Generale dello Stato, "IPSAS/EPAS Stato dell'arte", Fabrizio Mocavini, Roma, Ottobre 2019, slide 27.**

2. redazione di una *gap analysis*, al fine di analizzare la distanza tra i sistemi contabili in uso nei vari settori della pubblica amministrazione italiana e una contabilità *accrual* basata sugli IPSAS/EPAS;
3. redazione di un *Action plan for the IPSAS based accrual accounting implementation* per la realizzazione del disegno del nuovo sistema di contabilità *accrual* in Italia, che identifica due ipotesi di governance per poter avviare il processo di riforma:

- a. *External Standard Setter Approach*: prevede l'affidamento ad un organismo terzo, completamente indipendente, che si occupa del processo di adozione degli standard, sentito il parere dell'organo nazionale, ossia la RGS;
- b. *Internal Standard Setter Approach*: prevede che la predisposizione degli standard, con tutte le fasi preventive necessarie, resti in capo alla RGS, sentito il parere di soggetti terzi (ad es. Istat, Corte dei Conti, ecc.).

Tale piano presenta inoltre una pianificazione ipotetica per l'avvio del processo di riforma, suddivisa in fase preparatoria e fase di prima applicazione, che consentirebbe all'Italia di terminare il processo entro le tempistiche previste a livello comunitario.

In prosecuzione al Progetto sopra descritto, nel 2019 la Ragioneria Generale dello Stato (RGS) ha presentato un ulteriore documento denominato “*Support for the implementation of the accrual IPSAS/EPAS based accounting in the Italian public administration*” in cui ha illustrato il progetto per il supporto all'implementazione della contabilità *accrual* nella contabilità italiana.

In questo secondo step progettuale si è provveduto a:

- definire il *Conceptual Framework* degli ITAS, che può essere rappresentato come nell'immagine che segue;

**Figura 3: La Proposta di Quadro Concettuale ITAS**



**Fonte: MEF Ragioneria Generale dello Stato, “IPSAS/EPAS Stato dell’arte”, Fabrizio Mocavini, Roma, Ottobre 2019, slide 35.**

- predisporre la bozza degli standard ispirati agli IPSAS/EPAS;
- redazione di linee guida dedicate all'implementazione di tali standard all'interno del modello contabile italiano;
- istituzione di un percorso formativo mediante implementazione di una piattaforma di *e-learning* che consenta l'adeguamento delle conoscenze e competenze del personale addetto alla formazione.

Alla fine del 2019, come si può vedere dall'immagine sotto riportata, la situazione dell'Italia risulta ancora poco soddisfacente; il livello di *accounting maturity* del nostro Paese risulta infatti ampiamente al di sotto della sufficienza sia per quanto riguarda l'applicazione di un modello di contabilità *accrual-based* a livello centrale, che a livello di singoli Enti Locali.

**Figura 4: "maturity" in the application of the IPSAS based accrual accounting**

Accounting maturity (AM)	Central	State	Local	Social Funds
<b>HIGH</b> AM ≥ 70%	Austria, Czech Republic, Denmark, Estonia, Finland, France, Latvia, Slovak Republic, Spain, Sweden, UK		Belgium, Cyprus, Czech Republic, Estonia, Finland, France, Ireland, Latvia, Lithuania, Malta, Portugal, Slovak Republic, Sweden, UK	Czech Republic, Estonia, Finland, France, Lithuania, Netherlands, Portugal, Sweden
<b>MEDIUM</b> 70% > AM ≥ 40%	Belgium, Bulgaria, Hungary, Ireland, Poland, Portugal, Romania, Slovenia	Belgium, Spain	Bulgaria, Denmark, Germany, Hungary, Netherlands, Poland, Romania, Slovenia, Spain	Austria, Belgium, Bulgaria, Croatia, Denmark, Hungary, Ireland, Latvia, Poland, Spain
<b>LOW</b> AM < 40%	Croatia, Cyprus, Germany, Greece, Italy, Luxembourg, Malta, Netherlands	Austria, Germany	Austria, Croatia, Greece, Italy, Luxembourg	Cyprus, Germany, Greece, Italy, Luxembourg, Romania, Slovak Republic, Slovenia

Fonte: MEF Ragioneria Generale dello Stato, "IPSAS/EPAS Stato dell'arte", Fabrizio Mocavini, Roma, Ottobre 2019, slide 12.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha realizzato i due progetti sopra descritti per analizzare l'*accounting maturity* del nostro Paese e individuare le iniziative più idonee per adottare un sistema unico di contabilità *accrual*.

Dopo aver valutato il divario esistente fra l'assetto contabile attuale delle Pubbliche Amministrazioni italiane e il sistema contabile basato sugli standard europei, e una volta

evidenziate le criticità da affrontare, sono state identificate le azioni da intraprendere, tra cui:

- nomina di un nuovo modello di *governance* per il coordinamento delle attività di riforma contabile;
- predisposizione di un unico insieme di standard contabili;
- redazione di un unico quadro concettuale per l'intera pubblica amministrazione italiana;
- definizione di un nuovo piano dei conti, unico per le pubbliche amministrazioni;
- acquisire la consapevolezza dei requisiti fondamentali in ambito informatico, di risorse umane e di sistemi di gestione finanziaria, necessari a implementare con successo la riforma contabile.

Al fine di poter raggiungere gli obiettivi prefissati, a marzo 2020, il MEF – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato con determina n. 35518/2020 ha istituito la Struttura di *governance* a cui è affidato il compito di avviare il processo di costruzione di un sistema contabile *accrual* armonizzato a livello nazionale, in coerenza con le indicazioni provenienti dall'Unione Europea.

Si tratta di un *board* con funzione propositiva nell'elaborazione di principi e standard per la definizione di un sistema di contabilità economico patrimoniale unico per le PA predisposto per il recepimento degli IPSAS e degli elaborandi EPSAS.

Tale *Standard Setter Board* ha un incarico triennale, estendibile per le attività successive al triennio, all'interno del quale deve predisporre un piano triennale dei lavori individuando una serie di obiettivi intermedi da completare entro il 2023.

La Struttura di *governance* presenta una configurazione ispirata sia al modello desumibile dalle indicazioni di Eurostat, sia alle esperienze di “buone pratiche” raccolte nel lavoro di studio e di analisi condotto anche grazie al supporto della Commissione Europea (es. *working visit*, indicazioni contenute nella *gap analysis*, ecc.).

Dalle indicazioni emerse al termine del Progetto scaturiscono gli elementi fondamentali sui quali si è stabilito di basare il percorso di riforma, tra i quali figurano:

- l'indipendenza tecnica e professionale dello Standard Setter Board;

- la decisione di elaborare un sistema di contabilità economico-patrimoniale unico per tutte le amministrazioni pubbliche italiane
- quella di definire un processo di implementazione del sistema stesso pienamente coerente con la programmazione dei lavori definita a livello europeo nell'ambito delle attività dell'EPSAS *Working Group* e in linea con i principi alla base della governance stabiliti per gli EPSAS.

Come si può dedurre da quanto fin qui esposto, il percorso di armonizzazione contabile in Italia, pur essendo partito ormai da diversi anni, è ancora in una fase prematura e necessita di ulteriori fasi di sviluppo.

Un'ulteriore spinta all'implementazione e alla conclusione di tale processo, come vedremo in seguito, è data dal Piano Nazionale Ripresa e Resilienza, che prevede, tra le sue riforme, anche la n. 1.15 ossia quella di "Dotare le Pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale "*accrual*"".

## **2. Contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale (*accrual*): pro e contro**

Il sistema di rilevazione contabile delle Pubbliche Amministrazioni italiane, come già visto nei paragrafi precedenti, ha subito profondi cambiamenti a partire dalla seconda metà degli anni Novanta.

Fino a tale data, tutte le scritture contabili si caratterizzavano per la rilevazione del solo aspetto finanziario della gestione, tralasciando totalmente quello economico; ciò implicava però che non vi fosse traccia di costi e ricavi ma soltanto di entrate e uscite.

Questa modalità di rilevazione limita il contenuto informativo delle risultanze contabili e ci si è resi conto essere insufficiente ad esprimere un corretto ed equilibrato giudizio sui risultati conseguiti.

Le operazioni elementari nei sistemi di contabilità pubblica possono essere rilevate secondo due diversi criteri, quello di cassa e quello di competenza economica (*accrual*), che si differenziano per il momento in cui avvengono la registrazione e l'imputazione contabile della transazione.

Tra contabilità economica e finanziaria esistono una differenza temporale, dovuta al fatto che l'esborso o l'introito monetario possono avvenire in un momento diverso da quello in cui le risorse vengono impiegate, ed una differenza strutturale, sia perché l'unità organizzativa che impiega le risorse può essere diversa da quella che sostiene il relativo esborso finanziario, sia perché esistono spese ed entrate alle quali non corrispondono costi o ricavi, come ad esempio le entrate da mutui ed i rimborsi delle somme prese a prestito, al netto degli interessi, che sono invece un costo.

Il principio di competenza *accrual* prevede la registrazione degli effetti economici e patrimoniali delle operazioni che la Pubblica Amministrazione effettua nel momento stesso in cui la transazione si perfeziona dal punto di vista giuridico – economico, indipendentemente dal verificarsi del pagamento del corrispettivo.

Il principio di cassa prevede invece che le operazioni vengano registrate e imputate al periodo contabile di riferimento in cui l'ammontare dovuto o da ricevere risulta effettivamente pagato.

Mentre un sistema di contabilità *accrual* appare più idoneo a valutare tutte le attività e passività, attuali o potenziali, l'approccio contabile di cassa è lacunoso nel riconoscimento di obbligazioni future e/o di anticipi sulle entrate.

La contabilità per competenza è considerato il sistema informativo 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.

Il ricorso a tale modalità di rilevazione nel settore pubblico è necessario anche perché consente di impedire “aggiustamenti di bilancio” ammessi invece dalla contabilità di cassa, ad esempio, la possibilità di anticipare o posticipare un pagamento in modo tale da farlo risultare contabilizzato nel più favorevole per l'Amministrazione Pubblica.

Occorre tuttavia tenere in considerazione che l'utilizzo della contabilità finanziaria all'interno degli Enti Pubblici ricopre, in molti casi, un ruolo autorizzatorio e di rendicontazione molto importante.

Gli stanziamenti 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 logica di fondo di tale sistema di rilevazione è che nessuna spesa può essere sviluppata senza che vi sia la rispettiva copertura finanziaria originata dall'entrata.

Proprio per le motivazioni appena esposte, l'introduzione della contabilità per competenza nel sistema pubblico non intende sopprimere o sostituire la contabilità di cassa, soprattutto nei casi in cui quest'ultima è applicata a fini di pianificazione e di controllo di bilancio.

La modalità di rilevazione contabile *accrual* deve essere considerata uno strumento complementare piuttosto che un'alternativa alla mera “contabilità di cassa”.

L'adozione di un insieme unico di principi contabili basati sul principio di competenza a tutti i livelli delle Amministrazioni Pubbliche in tutta l'Unione Europea presenta però chiari vantaggi per la gestione e la *governance* del settore pubblico.

La contabilità *accrual* dovrebbe infatti sia consentire un miglioramento dell'efficacia ed efficienza della Pubblica Amministrazione, sia agevolare la messa in sicurezza di liquidità, premessa indispensabile per il funzionamento degli Enti pubblici.

L'utilizzo di una contabilità per competenza armonizzata, inoltre, rafforza la trasparenza, la responsabilità e la comparabilità dell'informativa finanziaria del settore pubblico.

Alla luce di quanto esposto, è chiaro capire il motivo per cui la maggior parte degli Stati Membri ha già introdotto o sta cercando di introdurre il sistema della contabilità per competenza all'interno del proprio sistema contabile, conformemente ai principi nazionali applicabili all'intero settore pubblico e ai principi internazionali vigenti.

Ad oggi, undici Stati membri dispongono di sistemi misti, ossia applicano pratiche di contabilità diverse ai vari livelli dell'Amministrazione Pubblica.

Benché trovi sempre maggior riscontro la necessità di una contabilità per competenza per le amministrazioni pubbliche di tutta l'Unione Europea e dei suoi Stati membri, ancora oggi manca un approccio armonizzato.

Un'ulteriore spinta all'introduzione di un sistema contabile armonizzato basato sulla rilevazione *accrual* è dovuta al fatto che il sistema europeo dei conti (SEC), che costituisce il quadro statistico a livello macroeconomico per la contabilità dei settori pubblico e non pubblico nell'UE, si basa sul principio di competenza.

Nell'ambito della sorveglianza di bilancio dell'Unione europea e della Procedura per i Disavanzi Eccessivi, la Commissione Europea ha il compito di valutare regolarmente la qualità sia dei dati effettivi trasmessi dagli Stati membri sia dei conti del settore delle Amministrazioni Pubbliche compilati sulla base del SEC, da cui tali dati derivano.

Le conseguenze di un'informativa finanziaria inadeguata da parte di alcuni Stati membri, hanno dimostrato che il sistema delle statistiche di bilancio non è riuscito a ridurre in misura adeguata il rischio di trasmissione a Eurostat di dati di qualità scadente.

Per ottenere dati di qualità sul debito e sul disavanzo sulla base del principio di competenza a livello macro-contabile, sono necessari dati a livello micro-contabile che siano di qualità, coerenti e comparabili.

L'adozione di principi armonizzati di contabilità pubblica favorirebbe la trasparenza, la comparabilità e l'efficienza in termini di costi e costituirebbe la base per una migliore *governance* nel settore pubblico.

Le Amministrazioni Pubbliche hanno anche un obbligo di trasparenza nei confronti degli operatori del mercato (titolari di obbligazioni statali e potenziali investitori), che consiste nel fornire informazioni tempestive, affidabili e comparabili sulla loro situazione finanziaria e sui loro risultati economici.

Al fine di poter confrontare e paragonare gli investimenti, in un mercato finanziario mondiale dove i titoli di Stato sono in concorrenza tra loro, risulta fondamentale assicurare un livello minimo di comparabilità sul piano internazionale.

Una contabilità per competenza armonizzata garantirebbe una maggiore trasparenza, necessaria per il corretto funzionamento del mercato interno dei servizi finanziari, in mancanza della quale i detentori di Titoli di Stato rischiano di concludere transazioni ignari dei rischi che tali titoli comportano.

Questo potrebbe a sua volta generare un effetto di contagio che comprometterebbe seriamente la stabilità finanziaria.

Ciò che vale per i principi contabili per il settore privato, armonizzati all'interno dell'UE per quanto riguarda le società quotate in Borsa, è altrettanto valido per le entità del settore pubblico.

Una contabilità per competenza armonizzata per il settore pubblico risulta quindi fondamentale, in quanto fornirebbe una base più solida per comprendere la situazione finanziaria e i risultati economici di amministrazioni e entità pubbliche a tutti i livelli.

Per poter arrivare a questo risultato occorre però che, all'interno dei singoli Paesi Membri, venga adottata, sulla base dei principi internazionali ed europei già emanati, una contabilità pubblica basata sulla competenza.

La necessità di monitorare le Pubbliche Amministrazioni in termini di autorizzazione di spesa e di verifica di utilizzo delle risorse porterà obbligatoriamente alla coesistenza di due modelli contabili, finanziario ed economico-patrimoniale, che consentiranno tuttavia di colmare le lacune informative reciproche fornendo dati e informazioni rilevanti non solo per verificare la situazione economico-finanziaria dell'Ente, e dello Stato, ma anche per la scelta consapevole delle politiche future da intraprendere.

### **3 Il processo di armonizzazione contabile dei Paesi Europei**

L'armonizzazione contabile a livello comunitario ha come finalità la possibilità di avere a disposizione informazioni contabili omogenee e facilmente aggregabili mediante l'utilizzo di criteri di valutazione il più possibile uniformi, che consentano di produrre una base informativa attendibile su cui basare le decisioni di governo.

Il processo di armonizzazione dei sistemi di contabilità e bilancio delle Amministrazioni Pubbliche è un processo che si sta faticosamente sviluppando non solo a livello nazionale ma anche in ambito comunitario, con macro-finalità simili, ma con soluzioni non uniformi.

Nonostante la volontà dell'Europa a completare il processo di migrazione verso un sistema contabile unico, basato su principi contabili *accrual* uniformi per l'intero territorio comunitario, le peculiarità dei Paesi facenti parte dell'Unione e le differenze culturali ed economiche hanno portato a tempistiche e modalità di realizzazione del processo di armonizzazione diverse da stato a stato.

#### **3.1 Il processo di armonizzazione contabile: il caso del Belgio**

Per poter analizzare il funzionamento del sistema *accrual* all'interno di un Paese, è necessario partire analizzando la sua struttura organizzativa ed amministrativa.

Il Belgio è uno Stato federale che risente delle influenze del multilinguismo e della multiculturalità del Paese; si articola in una struttura descritta come “federalismo bipolare, asimmetrico e cooperativo”, che prevede l'assegnazione dei poteri allo Stato federale e, in via residuale, alle Regioni ed alle Comunità.

Nella struttura amministrativa belga non esistono livelli gerarchici in materia di politiche di bilancio, il livello federale non può intervenire nelle politiche di bilancio degli altri livelli amministrativi.

Il General Government del Belgio è suddiviso in quattro sottosettori, *Central Government*, *State Government*, *Local Government* e *Social Security Funds*, e dai livelli che ne costituiscono la struttura amministrativa: Stato Federale, Comunità e Regioni.

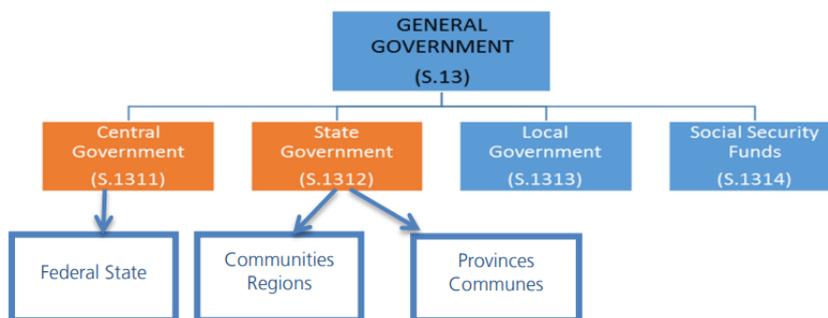
Il sottosettore del *Central Government* corrisponde allo Stato Federale, mentre quello dello *State Government* è composto dalle tre Comunità (olandese, francese, tedesca) e dalle tre Regioni.

Il *Local Government* comprende 10 Province e 589 Comuni, mentre gli enti pubblici di sicurezza sociale (*Social Security Funds*) includono i fondi pensione, malattia, disoccupazione e gli enti di assistenza sanitaria.

Il *Federal State*, inoltre, si avvale di undici ministeri, dal 2000 rinominati Servizi pubblici federali (*Services publics fédéraux*), e di due ministeri della programmazione (*Services publics fédéraux de programmation*) nel settore dell'integrazione sociale, della lotta contro la povertà, dell'economia sociale e della politica scientifica.

La struttura amministrativa può essere rappresentata come segue:

**Figura 3: struttura amministrativa del Belgio**



**Fonte: “Belgio: i principi, la struttura e il funzionamento del sistema accrual”, Visita di studio presso il Ministero delle Finanze del Belgio, Bruxelles 18-20 aprile 2018.**

La complessità e l'articolazione della struttura amministrativa del Belgio hanno influenzato l'implementazione della riforma contabile che, fino ad oggi, ha interessato i soli sottosettori del *Central Government* e dello *State Government*, escludendo gli altri. Il processo di riforma contabile verso il sistema *accrual* è stato avviato negli anni '80 e si è protratto nei decenni successivi articolandosi in due macrofasi:

- una fase preparatoria (1986-2003): durante la quale sono intervenute riforme statali che hanno avuto impatti in primis sull'assetto istituzionale e, di riflesso, anche sulla riforma contabile:

Nel 2003 sono state emanate tre leggi che hanno prima riconosciuto la piena autonomia fiscale, finanziaria e di bilancio alle Regioni e alle Comunità, e successivamente hanno obbligato Stato Federale, Regioni e Comunità a riformare il proprio sistema contabile utilizzando un unico piano dei conti, riconoscendo come organo di controllo la Corte dei conti.

- una fase di progressiva implementazione (2004-2019): mentre fino al 2008 il Belgio utilizzava esclusivamente un sistema contabile basato sulla competenza giuridica, dal 2009 al 2012 è stato progressivamente adottato un sistema di contabilità *accrual*; il processo di riforma è stato avviato dapprima per lo Stato Federale e successivamente si è esteso agli altri organismi istituzionali.

Il percorso verso la contabilità *accrual* ha richiesto il superamento di diversi ostacoli (gestione del cambiamento, formazione, reingegnerizzazione dei processi, ecc.) ed è stato coordinato anche grazie all'attivazione di un sistema ERP (*Enterprise Resource Planning*), un software in grado di integrare, nei 4 anni richiesti per l'attuazione della prima implementazione, i diversi processi "aziendali" coinvolti.

La riforma contabile *accrual*, oltre a coinvolgere il Ministero delle Finanze e la già esistente Corte dei conti, ha visto necessaria la creazione di tre importanti strutture autonome ad hoc, con specifiche competenze:

- *Commission for the Inventory of State Equity (CIVS-CIPE)*: ha l'incarico di compilare la situazione patrimoniale del governo centrale;
- *Commission for the normalization of public accounting (CNOC-CNCP)*: si occupa dell'elaborazione del piano dei conti e della legislazione in materia contabile;
- *Commission for Public Accounting (COC-CCP)*: ha il compito di emanare pareri in materia contabile. Tale organismo nel 2017 ha avviato i lavori per creare un insieme di regole e pratiche contabili omogenee con l'obiettivo di uniformare le pratiche contabili utilizzate al fine di migliorare il consolidamento dei dati e unificare la reportistica.

Nel 2009, sulla base delle esigenze informative dello Stato, è stato elaborato e pubblicato con Decreto Reale un piano dei conti multidimensionale posto alla base del sistema integrato tra contabilità economico-patrimoniale (*accrual*), contabilità finanziaria (*budgetary accounting*) e contabilità analitica (*analytical accounting*) che caratterizza la contabilità delle Pubbliche Amministrazioni belghe.

Ogni evento determina una registrazione nel sottosistema di contabilità economico-patrimoniale con il metodo della partita doppia, utilizzando l'apposita voce prevista nel piano dei conti; tale iscrizione va poi ad alimentare il sottosistema di contabilità

finanziaria, se l'evento determina un effetto di tipo "finanziario" e quello di contabilità analitica, se ha rilevanza ai fini del controllo di gestione.

Il mantenimento di un sistema di tipo finanziario è necessario in quanto consente il monitoraggio della gestione e il controllo delle risorse finanziarie preventivamente assegnate ai diversi centri di spesa.

La classificazione dei conti del "*Budget account*", attraverso una precisa codificazione, consente la movimentazione dei conti statistici, e consente di generare a fine dell'anno, in maniera quasi diretta e con limitata necessità di riclassificazioni, gli schemi previsti dal SEC 2010.

Per il processo di armonizzazione contabile, il Belgio ha scelto di adottare criteri contabili che derivano da un adattamento dei principi previsti dagli IPSAS; questo potrà senza alcun dubbio agevolare l'eventuale applicazione dei principi EPSAS/IPSAS in corso di definizione in sede Eurostat, facilitando anche il contenimento dei costi di transizione.

L'introduzione del sistema *accrual*, avviata con le riforme normative del 2003, è stata completata a partire dal 1 gennaio 2019, data a partire dalla quale ha interessato tutte le entità organizzative del Belgio.

Il processo di implementazione in tale Stato è ancora in corso, tuttavia, non si registrano né si prevedono per il futuro particolari problemi nel funzionamento della complessiva architettura del sistema.

## 3.2 Il processo di armonizzazione contabile: il caso del Portogallo

A differenza di quanto appena analizzato per il processo di armonizzazione della contabilità delle Pubbliche Amministrazioni del Belgio, il Portogallo per l'introduzione della contabilità *accrual* a base IPSAS ha scelto un approccio definito come “dirompente” e non per piccoli passi.

La strategia è stata quella di non dilungarsi in una pianificazione troppo dettagliata per focalizzare l'attenzione sugli obiettivi principali e partire con l'implementazione della riforma, proponendo poi gli adattamenti necessari senza mai perdere di vista il focus strategico e gli obiettivi perseguiti.

La drasticità del cambiamento ha reso necessaria la costituzione di una “figura” centralizzata, dedicata esclusivamente al processo di riforma ed alla sua implementazione, UniLEO – *Unidade de Implementação de Lei de Enquadramento Orçamental*, struttura responsabile della definizione degli standard per il settore pubblico (*standard setter*) ispirati agli IPSAS da applicare alla contabilità pubblica portoghese.

Con il decreto 192 dell'11 settembre 2015 sono stati pubblicati il piano dei conti ed il *Conceptual Framework for financial accounting (IPSASB based)*, costituito da 25 standard contabili (NCP), posti come quadro normativo della contabilità finanziaria (*budgetary accounting*) e della contabilità analitica (*management accounting*), che ricalcano i principi IPSAS, più due standard specifici adottati per regolamentare rispettivamente la contabilità finanziaria (NCP 26) e la contabilità analitica (NCP 27).

Il piano dei conti in uso è unico ed è strutturato in gruppi di codici relativi alle diverse contabilità da movimentare: *budgetary* (codice/classe 0), *financial* (codice/classe 1-8) e *management accounting* (codice/classe 9).

La prima adozione del nuovo regime contabile è stata supportata dal manuale di implementazione contabile, inclusivo delle regole necessarie per la transizione verso il sistema contabile *accrual*.

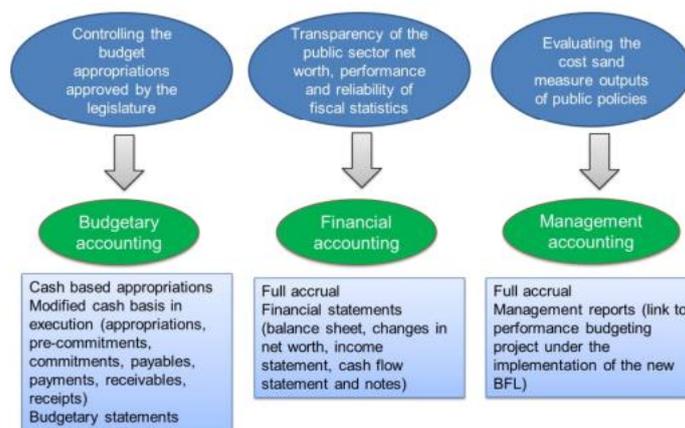
Le unità che rientrano nella cosiddetta SAE, *State Accounting Entities*, cioè il bilancio dello Stato e tutte le altre unità e/o operazioni che vengono effettuate da altri soggetti per conto dello Stato, sono passate dal sistema contabile basato sul principio di cassa a quello *accrual*, seguendo quanto indicato nell'IPSAS 33 e nella guida di EUROSTAT sul “*first time implementation*”.

A seguito di tale riforma, il sistema contabile del Portogallo, che può essere raffigurato come nell'immagine sotto riportata, prevede la coesistenza di tre separati sistemi contabili autonomi:

- contabilità finanziaria (*budgetary accounting*);
- contabilità economico-patrimoniale di tipo *accrual* su base IPSAS (*financial accounting*);
- contabilità analitica per il controllo di gestione e per la misurazione delle performance (*management accounting*);

i tre sistemi sono indipendenti tra loro e, avendo ogni sistema scopi e finalità diversi, non sono necessarie regole di derivazione e/o automatismi di riconciliazione dei dati.

**Figura 4: Situazione del sistema contabile Portoghese dopo il Decreto 192/2015**



**Fonte: - “Portogallo: il sistema di contabilità accrual a base IPSAS”, – Visita di studio presso il Ministero delle Finanze portoghese, Ministero dell’Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, Bruxelles, 17-19 gennaio 2018.**

Il successo del processo di armonizzazione contabile scelto dal Portogallo è riconducibile all’unicità dei principi contabili e del piano dei conti ed all’adozione di un unico sistema contabile per tutte le Pubbliche Amministrazioni.

Tuttavia, per tenere in considerazione le esigenze delle diverse istituzioni presenti all’interno dello Stato, il nuovo sistema contabile è stato applicato secondo tre diversi regimi basati sulla dimensione finanziaria dell’entità:

- per le entità pubbliche con spese maggiori di 5 milioni di euro (che rappresentano

il 90% delle spese del settore pubblico) si applica un regime *full accrual*, ovvero di piena applicazione di tutti gli standard;

- per le entità pubbliche con spese comprese tra 1 e 5 milioni di euro, si applica un regime semplificato;
- per le entità pubbliche con spese inferiori al milione di euro viene applicato un regime estremamente semplificato.

La fase di definizione del nuovo quadro normativo di riferimento è stata complessa.

Tenendo conto della forte frammentazione sul territorio, è stata posta attenzione alla definizione degli standard per il settore pubblico, attraverso un'attenta analisi dei principi contabili internazionali e sono state effettuate analisi mirate sulla disciplina contabile vigente e sulla fiscalità locale.

Nel complesso, dal 2013 ad oggi, il Portogallo ha realizzato importanti progressi nella revisione degli standard contabili nazionali e nel loro progressivo allineamento agli standard IPSAS.

Le autorità del Ministero delle Finanze e la CNC tuttora stanno seguendo gli sviluppi del progetto promosso da Eurostat per il futuro sviluppo e l'adozione degli standard Europei (EPSAS), che dovrebbero avere come riferimento gli IPSAS.

#### **4 Il Piano Nazionale Ripresa e Resilienza (PNRR): la spinta al processo di armonizzazione contabile italiano**

In risposta alla crisi pandemica che si è verificata a partire dal 2020, l'Unione Europea ha emanato il Next Generation EU (NGEU), un pacchetto di misure e stimoli economici per i Paesi membri che prevede lo sviluppo di investimenti e riforme volti ad accelerare la transizione ecologica e digitale, a migliorare la formazione delle lavoratrici e dei lavoratori ed a conseguire una maggiore equità di genere, territoriale e generazionale.

L'iniziativa NGEU destina notevoli risorse verso Paesi, quali l'Italia, che, pur essendo caratterizzati da livelli di reddito pro capite in linea con la media UE, negli ultimi anni hanno sofferto di bassa crescita economica ed elevata disoccupazione.

Tale programma comprende due strumenti di sostegno agli Stati Membri, il REACT-EU, concepito in un'ottica di breve periodo (2020-2021) per aiutare i Paesi nella fase iniziale di rilancio delle loro economie post pandemia, e il *Recovery and Resilience Facility* (RRF), misura più importante prevista dal NGEU a cui sono destinati 672,5 miliardi dei 750 totali previsti dall'Unione Europea, della durata di sei anni (2021-2026).

I fondi della RRF sono stati ripartiti tra i Paesi membri in base all'impatto che il COVID-19 ha determinato sull'economia nazionale.

Il trasferimento delle risorse stanziato al singolo Paese è condizionato dalla presentazione di un Piano Nazionale in cui devono essere delineate le riforme e gli investimenti fino al 2026 che consentiranno di dare vita ad una riforma strutturale del Paese.

Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) è il documento che il governo italiano ha predisposto per illustrare alla Commissione Europea come il nostro Paese intende investire i fondi che arriveranno nell'ambito del programma *Next generation EU*.

Per l'Italia, prima beneficiaria in assoluto dei due principali strumenti previsti dal NGEU, questi fondi rappresentano una grande opportunità di sviluppo, investimenti e riforme.

Nel nostro Paese risulta infatti necessario modernizzare la Pubblica Amministrazione, rafforzare il sistema produttivo e intensificare gli sforzi nel contrasto alla povertà, all'esclusione sociale e alle disuguaglianze.

Il Governo ha predisposto uno schema di *governance* del Piano che prevede una struttura di coordinamento centrale presso il Ministero dell'economia, che ne supervisiona l'attuazione ed è responsabile dell'invio delle richieste di pagamento alla Commissione Europea, invio subordinato al raggiungimento degli obiettivi previsti.

Le Amministrazioni sono invece responsabili dei singoli investimenti e delle singole riforme e hanno il dovere di inviare periodicamente i loro rendiconti alla struttura di coordinamento centrale.

Le Linee guida elaborate dalla Commissione Europea per l'elaborazione dei PNRR identificano le Componenti come gli ambiti in cui aggregare progetti di investimento e riforma dei Piani stessi. Ciascuna componente riflette riforme e priorità di investimento in un determinato settore o area di intervento.

Il Piano Italiano si articola in sedici Componenti, raggruppate in sei Missioni:

1. Digitalizzazione, innovazione, competitività, cultura e turismo
2. Rivoluzione verde e transizione ecologica
3. Infrastrutture per una mobilità sostenibile
4. Istruzione e ricerca
5. Coesione e inclusione
6. Salute

Nell'immagine sotto riportata è possibile visualizzare come il nostro Piano ha previsto di ripartire le risorse RRF assegnate dall'Unione Europea alle sei missioni.

**Figura 5: allocazione delle risorse RRF alle Missioni del PNRR.**



**Fonte: “Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza - #nextgenerationitalia”, Ragioneria Generale dello Stato - Ministero dell’Economia e delle Finanze, p. 25.**

A tali risorse, si aggiungono quelle rese disponibili dal REACT-EU che, come previsto dalla normativa europea, devono essere spese negli anni 2021-2023 nonché quelle derivanti dalla programmazione nazionale aggiuntiva.

All'interno della Missione 1, Componente 1, sono previste diverse riforme di competenza del Ministero dell'economia e delle finanze tutte tese ad un riassetto della Pubblica Amministrazione.

La riforma 1.15, in particolare, è denominata "Riforma del Sistema di contabilità pubblica" e mira a colmare il divario tra l'attuale sistema contabile della Pubblica Amministrazione italiane e gli standard contabili europei.

L'obiettivo è quello di sviluppare anche in Italia un sistema di contabilità unico per il settore pubblico e basato sul principio *accrual*, in linea con il percorso delineato a livello internazionale ed europeo per la definizione di principi e standard contabili nelle pubbliche amministrazioni (IPSAS/EPAS) e in attuazione della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio.

Tale riforma non è connessa a specifici investimenti e non è associata ad un costo da sostenere all'interno del Piano, ma è di fondamentale importanza in quanto risulta funzionale all'attuazione del PNRR nel suo complesso.

Un assetto contabile *accrual* costituisce, infatti, un supporto essenziale per gli interventi di valorizzazione del patrimonio pubblico, grazie ad un sistema di imputazione, omogeneo e completo, del valore contabile dei beni delle pubbliche amministrazioni.

A supporto di tale disegno, si prevede inoltre la realizzazione di un nuovo sistema informativo a supporto dei processi di contabilità pubblica, basato su un'architettura del tipo ERP (*Enterprise Resource Planning*) e strutturato in moduli, tra loro collegati e integrati, in grado di cogliere, con un'unica rilevazione, il profilo finanziario, economico-patrimoniale e analitico di uno stesso fatto gestionale.

Il nuovo sistema, chiamato InIt, sarà messo a disposizione delle pubbliche amministrazioni dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (RGS), come unico sistema informatico integrato a supporto dei processi contabili e sostituirà le numerose applicazioni attualmente in uso presso le amministrazioni centrali.

Tale sistema sarà inoltre in grado di gestire tutti i processi di una organizzazione – siano essi di tipo amministrativo, produttivo e finanziario – consentendo di integrare tutta

l'organizzazione e le sue funzioni e rendendo le informazioni simultaneamente disponibili a tutti i processi e gli attori coinvolti.

La costruzione delle funzionalità e dell'architettura del nuovo sistema InIt sosterrà e si accompagnerà con innovazioni di processo, come, ad esempio, l'aggiornamento del piano dei conti integrato o l'estensione dell'ambito della sperimentazione della contabilità economico-patrimoniale.

Il sistema InIt necessario per tale riforma sarà inizialmente in uso presso i Ministeri, per poi essere esteso alle Amministrazioni Autonome che attualmente utilizzano i sistemi informatici messi a disposizione dalla RGS; solo in un secondo momento sarà messo a disposizione delle altre amministrazioni pubbliche.

Gli obiettivi e i traguardi previsti per la realizzazione della Riforma 1.15 del PNRR sono riassunti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze come segue:

**Tabella 1: Milestone e Target missione 1.15 “Riforma del Sistema di Contabilità pubblica”.**

<b>Milestone &amp; Target</b>			
<i>Tipologia</i>	<i>Numero sequenziale</i>	<i>Timeline (Trimestre/Anno)</i>	<i>Descrizione</i>
Milestone	M1C1-108	T2-2024	Approvazione del quadro concettuale, della serie di principi di contabilità per competenza e del piano contabile multidimensionale.
Target	M1C1-117	T1-2026	Formazione agli enti pubblici per la transizione al nuovo sistema di contabilità per competenza. Nello specifico, completamento del primo ciclo di formazione per i rappresentanti di 18.000 enti pubblici.
Milestone	M1C1-118	T2-2026	Entrata in vigore della riforma della contabilità per competenza per almeno il 90 per cento dell'intero settore pubblico.

**Fonte: “Attuazione del PNRR”, Ministero dell'Economia delle Finanze, Dicembre 2021.**

Come si può notare dalla tabella sopra riportata, il primo passo previsto all'interno del Piano per la riforma del sistema di contabilità pubblica italiana è l'approvazione del *conceptual framework* che definisca i principi della rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria coerenti con gli standard internazionali (IPSAS) ed europei (EPSAS).

Il Decreto Legge 6 novembre 2021, n. 152, ha previsto all'art. 9 comma 14 che le attività connesse alla realizzazione della Riforma 1.15 siano svolte dalla Struttura di *governance* istituita mediante determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020.

Nel corso del primo anno di attività, lo *Standard Setter Board* ha approvato il Quadro Concettuale, messo in consultazione pubblica dal 1 marzo al 30 aprile 2022.

Il *Conceptual Framework* costituisce il quadro teorico di riferimento, ovvero la struttura concettuale di base, nel quale vengono stabiliti i principi della rendicontazione finanziaria basata su un sistema contabile economico-patrimoniale.

Il passo successivo all'emanazione del quadro concettuale è l'approvazione degli standard contabili, regole specifiche per singole materie o poste di bilancio, necessarie per la corretta tenuta dei conti.

Sulla base dei Progetti realizzati anche in ambito europeo ed analizzando i principi contabili internazionali ed europei già esistenti, la Segreteria Tecnica dello *Standard Board* ha proposto 21 standard, *Italian Accounting Standard – ITAS*, ognuno dei quali include gli argomenti trattati in più IPSAS.

Gli ITAS sono principi contabili applicati direttamente correlati con il quadro concettuale già approvato dal Comitato Direttivo della Struttura di *governance* e costituiscono quell'insieme di “regole operative” che disciplineranno la contabilità pubblica dal 2026. Nel corso dell'anno 2022 sono arrivati a conclusione del percorso di approvazione già i primi due documenti e precisamente:

- ITAS 2, relativo a “Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti inter-venuti dopo la chiusura dell'esercizio”;
- ITAS 10, che disciplina le “Rimanenze”.

Per poter portare a termine la prima milestone prevista dal PNRR in relazione alla Riforma 1.15, occorre infine approvare un piano dei conti multidimensionale.

Il piano dei conti multidimensionale ha lo scopo di rilevare le transazioni contabili in linea con il principio di competenza economica (*accrual*) ed è in grado di migliorare l'affidabilità delle informazioni di natura contabile.

L'adozione di un piano dei conti coerente con una contabilità economico patrimoniale risulta infatti fondamentale per l'adozione degli standard internazionali di contabilità

pubblica (IPSAS) e dei futuri standard europei (EPSAS), come richiesto dalla Direttiva 2011/85/UE del Consiglio dell'8 novembre 2011.

Il Piano dei conti costituirà una base comune per tutti i comparti della PA per i primi livelli dei conti, mentre i livelli di maggiore dettaglio dovranno rispecchiare le specifiche esigenze gestionali delle singole entità amministrative.

Allo stato attuale, il Piano è applicato, in via sperimentale, al sistema di contabilità economico-patrimoniale del comparto dello Stato (InIt); in prospettiva, sulla base delle esigenze riscontrate, potrà essere leggermente variato affinché possa la sua adozione possa essere estesa a tutti i livelli dell'Amministrazione Pubblica.

Secondo quanto indicato nel citato programma di Riforma 1.15 contenuto nel PNRR, il processo di implementazione della contabilità economico-patrimoniale e degli standard all'interno del sistema contabile italiano, dovrà essere attuato prevedendo, oltre a quanto già illustrato, le seguenti ulteriori fasi:

- un primo percorso formativo per tutto il personale delle amministrazioni pubbliche coinvolte nella gestione degli aspetti contabili delle rispettive amministrazioni, necessario per facilitare l'introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale basato sul principio *accrual*.

In tale fase, le Amministrazioni dovranno rivedere i propri sistemi di rilevazione, misurazione e contabilizzazione degli eventi in una logica, nella maggior parte dei casi, del tutto nuova.

Tale 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;

- una prima fase di applicazione del nuovo quadro regolamentare, degli standard contabili e del piano dei conti multidimensionale, riguardante almeno il 10% delle amministrazioni pubbliche, che verrà avviato 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, che verrà avviato entro il quarto trimestre del 2025;
- 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.

Il processo di armonizzazione contabile avviato a inizio anni 2000 è pertanto ancora oggi in corso all'interno del nostro Paese.

Il PNRR ha contribuito a dare un'ulteriore spinta all'introduzione della contabilità *accrual*, tuttavia, la portata del cambiamento è piuttosto ampia e non sarà facile da gestire; una corretta pianificazione delle fasi e programmazione risulta necessaria affinché l'Italia riesca a rispettare le tempistiche imposte dall'Europa.

## **Conclusioni**

La nuova contabilità economico-patrimoniale *accrual* delle PA rappresenta certamente un profondo cambiamento del modo di rilevazione dei fatti e degli eventi della gestione delle Pubbliche Amministrazioni e contemporaneamente un adeguamento alle regole e ai principi internazionali.

L'armonizzazione è intesa, soprattutto in sede europea ma non solo, come un processo di standardizzazione contabile finalizzato prioritariamente a migliorare l'azione governativa, mediante un più rigido controllo della finanza pubblica e attraverso il rispetto dei vincoli discendenti dai Trattati europei.

Dall'analisi di quanto finora svolto, si scorge la volontà dell'Unione Europea di rafforzare l'integrazione dei sistemi contabili delle Amministrazioni Pubbliche di tutti gli Stati membri, mediante l'introduzione di principi contabili europei armonizzati che si basino sull'implementazione della contabilità economico-patrimoniale.

L'adozione degli IPSAS, standard internazionali basati sulla logica *accrual*, è stato un primo importante passo per il processo di armonizzazione contabile che si vuole portare a compimento.

Ad oggi, tuttavia, anche gli IPSAS emanati a livello internazionale per il settore pubblico risultano non sono in grado di soddisfare a pieno le esigenze di Bruxelles; l'Unione Europea ha infatti avviato un ulteriore processo volto all'introduzione di nuovi principi contabili destinati ai Paesi membri, gli EPSAS.

L'adozione e l'implementazione di regole contabili comuni da parte di tutti gli Stati membri può però produrre costi aggiuntivi a livello nazionale che potrebbero essere difficili da giustificare.

Alcuni Paesi dell'area europea hanno già intrapreso percorsi autonomi di riforma della contabilità pubblica orientati all'armonizzazione dei conti della Pubblica Amministrazione sulla base dei principi internazionali attualmente presenti; l'introduzione di ulteriori cambiamenti in ottica EPSAS, pertanto, potrebbe risultare alquanto "costosa".

Si pensi ad esempio al caso dell'Italia, che a seguito della riforma introdotta con il D.Lgs. 118/2011 ha avviato, sia a livello centrale che locale, l'armonizzazione contabile della Pubblica Amministrazione italiana che, pur prevedendo l'adozione degli ITAS, standard

contabili che ricalcano in maniera esplicita gli IPSAS, non li ha adottati in maniera diretta ma ne ha ripreso i principi chiave adattandoli alle peculiarità del Paese.

La nuova contabilità economico-patrimoniale *accrual* nasce con principi in netto contrasto la contabilità finanziaria (autorizzatoria) utilizzata nelle Pubbliche Amministrazioni italiane; l'introduzione di tale modalità di rilevazione non deve però essere vista in una posizione di conflitto e non intende sostituirsi ad essa.

Va invece considerata come la possibilità di ottenere un sistema contabile completo che consenta di rilevare sia l'aspetto economico-patrimoniale che quello finanziario; questo consentirà di colmare le lacune informative della contabilità finanziaria pura e di avere una visione più completa dell'andamento dell'amministrazione.

Per quanto il processo di armonizzazione della contabilità italiana risulti ancora in fase di sviluppo, una forte spinta è arrivata dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) approvato dal Governo per illustrare le modalità di spesa dei fondi che l'Europa ha destinato al nostro Paese nell'ambito del *Next Generation EU*.

Lo Stato italiano prevede di concludere la riforma contenuta nella Missione 1.15 "Riforma del sistema di contabilità pubblica" entro il 2026; il Piano stabilisce una serie di obiettivi intermedi volti a portare a termine il percorso di emanazione dei principi contabili, formare il personale e introdurre gradualmente la contabilità per competenza all'interno dei diversi livelli dell'amministrazione.

La gestione del cambiamento a livello operativo non sarà facile, pur in presenza di una fase di sperimentazione già programmata adeguatamente; occorrerà infatti tenere in considerazione anche altri fattori, come la formazione del personale e l'introduzione di software in grado di sostenere tutte le fasi della riforma contabile.

La predisposizione del personale ad accettare il cambiamento culturale e l'adozione di sistemi informatici che consentano di semplificare il lavoro saranno infatti due fattori fondamentali ai fini della buona riuscita del processo di riforma della contabilità italiana. Mentre per l'Italia, anche alla luce di quanto appena esposto, l'introduzione di ulteriori principi contabili di portata europea potrebbe essere difficile da implementare nella contabilità delle Pubbliche Amministrazioni, se prendiamo in considerazione il processo di armonizzazione contabile del Portogallo, è facile intuire come l'eventuale introduzione dei nuovi principi contabili europei, gli EPSAS, potrebbe non determinare particolari complicazioni.

La strategia seguita dal Portogallo si caratterizza infatti per la drasticità di attuazione della riforma, la cui pianificazione non è stata dilatata nel tempo ma ha preferito concentrare l'attenzione sul raggiungimento degli obiettivi prefissati.

Il caso del Belgio mostra invece un processo di armonizzazione dilatato nel tempo, più simile al processo avviato dall'Italia; i criteri contabili adottati, tuttavia, derivano da un adattamento dei principi previsti dagli IPSAS.

Gli attuali criteri di valutazione della PA belga, unitamente al piano dei conti introdotto a seguito della riforma, potranno agevolare l'eventuale applicazione dei principi EPSAS in corso di definizione in sede Eurostat, facilitando anche il contenimento dei costi di transizione.

Come si può notare da questa breve analisi, anche all'interno del territorio europeo gli Stati, dovendo tenere in considerazione le caratteristiche sociali ed economiche del Paese e le peculiarità della struttura amministrativa, hanno optato per processi di implementazione della contabilità *accrual* diversi.

Nel formulare alcune considerazioni in chiusura del lavoro svolto, è importante sottolineare l'importanza di proseguire nel percorso di passaggio dalla mera contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale per migliorare la qualità delle informazioni sulle condizioni di economicità di ciascun ente e per poter consolidare in maniera più lineare i risultati derivanti dalla contabilità analitica e di controllo di gestione. Un processo di cambiamento contabile così radicale spinto dalla Commissione Europea, per avere successo all'interno dei singoli Paesi, deve essere supportato dalle forze politiche interne, anche attraverso la loro partecipazione attiva sia nella fase di studio/avvio sia nella fase di implementazione.

Allo stesso tempo, appare necessaria una semplificazione degli strumenti e degli adempimenti contabili per favorire un approccio meno adempimentale e più propositivo da parte degli operatori contabili. A tal proposito, riveste un ruolo fondamentale l'introduzione di adeguati sistemi informatici, che consentano di effettuare la registrazione contabile sia dal punto di vista finanziario che economico-patrimoniale in maniera pressoché simultanea.

Vista la complessità del percorso, affinché il processo di armonizzazione contabile dell'Unione Europea e dei singoli Paesi possa diventare realtà occorrerà predisporre protocolli di implementazione puntuali, in grado di accompagnare gli Enti in tutte le fasi

del cambiamento; i piani dovranno prevedere in maniera dettagliata le azioni da intraprendere e i tempi di adozione.

Di fondamentale importanza risulta anche la presenza di un “soggetto controllore”, che verifichi lo stato di avanzamento del processo e metta in atto eventuali azioni correttive al piano di transizione alla contabilità *accrual*, se necessario.

Il ruolo attualmente svolto dalla Commissione Europea e dai gruppi di lavoro predisposti per aiutare i singoli Stati membri nel processo di riforma, sono soggetti che rivestono un ruolo fondamentale ai fini del raggiungimento dell’obiettivo.

## Bibliografia

- “Attuazione delle misure del PNRR”, Ministero dell’Economia delle Finanze, Dicembre 2021.
- “Belgio: i principi, la struttura e il funzionamento del sistema *accrual*” – Visita di studio presso il Ministero delle Finanze del Belgio, Ministero dell’Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, Bruxelles, 18-20 aprile 2018.
- “Due nuovi standard per la riforma “*accrual*””, A. Biekar, P. Ruffini, Il Sole 24 Ore, 9 gennaio 2023.
- “Il modello di governance della RGS per la definizione di un sistema *accrual* accounting ispirato agli IPSAS/EPSAS”, Note tematiche del Servizio di Studi Dipartimentale, MEF – Ragioneria Generale dello Stato, Nota 47 del 3 aprile 2020.
- “Il PNRR e la riforma contabile del settore pubblico – La roadmap per riformare la contabilità pubblica verso standard “*accrual*” sulla base degli esistenti IPSAS e degli elaborandi EPSAS”, A.E. Tranfaglia, Intellera Consulting, Ordine dei Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma, 19 novembre 2021.
- “Introduzione agli IPSAS – Profili introduttivi e il Quadro Concettuale (Seminario 1)”, Intellera Consulting, Roma, 21 Gennaio 2022.
- “IPSAS/EPSAS – Stato dell’arte”, MEF – Ragioneria Generale dello Stato, Roma, Ottobre 2019.
- “La contabilità *accrual*: analisi dello standard ITAS 2”, E. D’Aristotile, Contabilità, finanza e tributi, Gruppo Editoriale CEL, Gennaio 2023.
- “L’armonizzazione contabile nelle pubbliche Amministrazioni in una prospettiva internazionale”, F. Manes Rossi, E. Caperchione, 2018, Franco Angeli Editore.
- “La nuova contabilità economico-patrimoniale “*accrual*” delle PA in consultazione pubblica”, M. Bellesia, Altalex, 7 aprile 2022.
- “Piano triennale dei lavori dello *Standard Setter Board* – Gennaio 2022 – Dicembre 2024”, Comitato Direttivo, RGS - Ministero dell’Economia e delle Finanze, Gennaio 2023.
- “Portogallo: il sistema di contabilità *accrual* a base IPSAS”, – Visita di studio presso il Ministero delle Finanze portoghese, Ministero dell’Economia e delle

Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, Bruxelles, 17-19 gennaio 2018.

- “Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza - #nextgenerationitalia”, Ragioneria Generale dello Stato - Ministero dell’Economia e delle Finanze.
- “PNRR – Riforma “Dotare le Pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale *accrual*”” – MEF, Ragioneria Generale dello Stato.
- Regolamento (CE) n. 2223/96 del Consiglio, del 25 giugno 1996, relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nella Comunità (GU L 310 del 30.11.1996, pag. 1).
- Relazione della commissione al consiglio e al parlamento europeo - Verso l’applicazione di principi contabili armonizzati per il settore pubblico negli Stati membri Idoneità degli IPSAS per gli Stati membri, 06/03/2013, EurLex.
- “Verso principi contabili armonizzati del settore pubblico in Europa – EPSAS/IPSAS: lo stato dell’arte”, Servizio del bilancio del Senato, n. 6, Ottobre 2019;
- “Verso una contabilità unica per la Pubblica Amministrazione”, Daniele Giancarlo, 18 giugno 2021, LinkPA.

## Sitografia

- [https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/recovery-plan-europe\\_it#:~:text=NextGenerationEU%20%C3%A8%20uno%20strumento%20temporaneo,alle%20sfide%20presenti%20e%20future.](https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/recovery-plan-europe_it#:~:text=NextGenerationEU%20%C3%A8%20uno%20strumento%20temporaneo,alle%20sfide%20presenti%20e%20future.)
- <https://www.istat.it/it/archivio/113139>
- <https://www.italiadomani.gov.it/it/Interventi/riforme/riforme-abilitanti/dotare-le-pubbliche-amministrazioni-di-un-sistema-unico-di-conta.html>
- <https://sna.gov.it/cosa-offriamo/iniziativeprogetti/archivio/federalismo-fiscale/armonizzazione-bilanci/principi-contabili-general/>
- [https://temi.camera.it/leg17/temi/larmonizzazione\\_dei\\_sistemi\\_contabili\\_della\\_pubblica\\_amministrazione#:~:text=118%20del%202011%20%C3%A8%20stato\\_la%20complessiva%20qualit%C3%A0%20dei%20conti](https://temi.camera.it/leg17/temi/larmonizzazione_dei_sistemi_contabili_della_pubblica_amministrazione#:~:text=118%20del%202011%20%C3%A8%20stato_la%20complessiva%20qualit%C3%A0%20dei%20conti)