

CONVEGNO

**LA RIFORMA DEL TUEL
E DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA**

Venerdì 22 marzo 2024 orario: 9-13/14-18

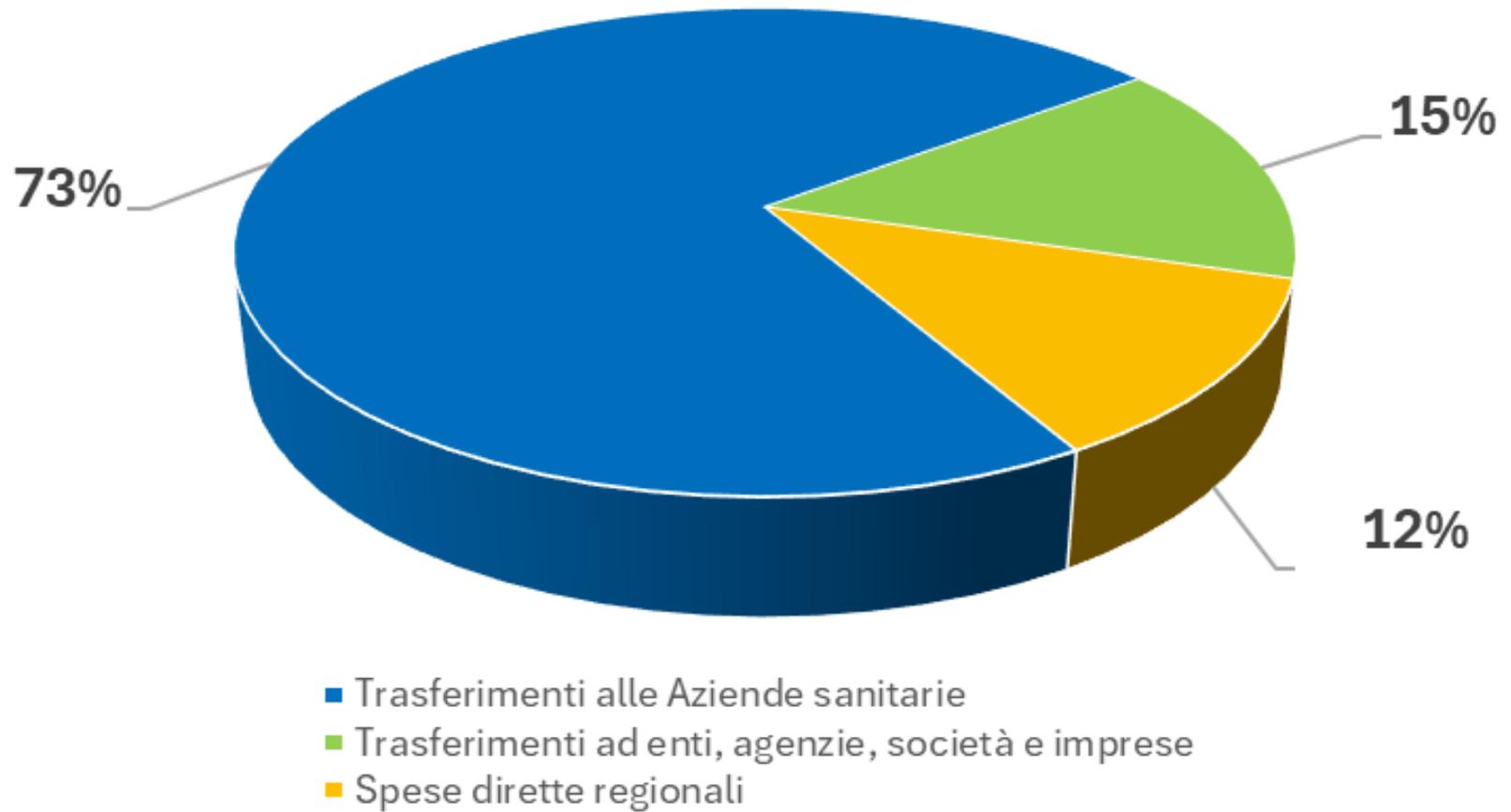
Sala "20 maggio 2012", Regione Emilia-Romagna, Terza Torre - Viale della Fiera, 8 - Bologna

*«La contabilità degli enti territoriali verso l'accrual:
il punto della situazione e la prospettiva per le Regioni»*

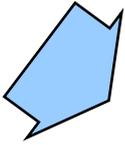
a cura di Onelio Pignatti

1. Le regioni e la riforma contabile

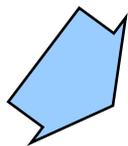
Composizione bilanci regionali



Accordo Stato/Regioni 16/10/2023



Nel 2023 è stata ripristinata la procedura di accordo preventivo
nei rapporti tra Governo e Regioni
(in vigore dal 2018 e sospesa nel 2022)
sulle principali norme d'interesse per le Autonomie regionali
da inserire nella Legge di Bilancio dello Stato
per il triennio 2024-2026 e sancite successivamente
in Conferenza Stato/Regioni (16 ottobre 2023).



8 punto

Le Regioni a statuto ordinario si impegnano, per gli ambiti di propria competenza, a dare attuazione alla Riforma I.15 del PNRR «Dotare le pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale *accrual*, nel rispetto dei criteri definiti dalla Struttura di governance di cui al DL 152/2021 «Misure abilitanti PNRR».

2. La riforma contabile in senso accrual

“Dotare le Pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual”

L'obiettivo della riforma è quello di implementare un sistema di contabilità basato sul principio "accrual" unico per il settore pubblico, 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:

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

“Riforma delle norme di contabilità pubblica”

La riforma mira a colmare il divario con gli standard contabili europei tramite l'attuazione di un sistema unico di contabilità basato sul principio accrual per il settore pubblico.

L'obiettivo è portare a compimento il quadro concettuale di riferimento per un sistema unico di contabilità accrual secondo i criteri qualitativi definiti da Eurostat, gli standard di contabilità accrual e il piano dei conti multidimensionale.

Dovrà integrare la riforma il primo ciclo di formazione per la transizione al nuovo assetto contabile accrual per i rappresentanti di 18.000 enti pubblici.

Principali dispositivi intrapresi

PNRR
Riforma 1.15

MEF Attuazione delle misure del PNRR - dicembre 2021

- **Istituzione della Struttura di governance** (Determina MEF RGS del 5 marzo 2020);
- **Selezione e nomina dei componenti dello Standard Setter Board** (Determina RGS 191617 del 16 settembre 2020);
- **Quadro concettuale**, approvato internamente allo Standard Setter Board nella riunione del 4 marzo 2021 e reso disponibile per la consultazione pubblica a gennaio 2022 sul sito della RGS
(https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_pubbliche/contabilita_accrual)
- **Disposizioni di attuazione** della Riforma 1.15 inserite nel DL 152/2021 “Disposizioni urgenti per l’attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) e per la prevenzione delle infiltrazioni mafiose” (articolo 9, commi 14-17).

Il percorso di costruzione del framework contabile basato sul principio accrual, unico per il settore pubblico, è **già stato avviato**, attraverso la realizzazione di tre progetti, e **terminerà entro il quarto trimestre 2026**, 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.

Il **sistema InIt** necessario per tale riforma sarà inizialmente in uso presso i Ministeri, per poi essere esteso alle Amministrazioni Autonome. Successivamente sarà messo a disposizione delle altre amministrazioni pubbliche. Il sistema verrà reso disponibile, con progressivi rilasci, a partire dal primo semestre del 2021.

Obiettivi e i traguardi previsti dalla riforma

PNRR
Riforma 1.15

MEF Attuazione delle misure del PNRR - dicembre 2021

Milestone & Target			
<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.

Attuazione della Riforma 1.15

Art. 9 c.14

DL 152/2021 “Disposizioni urgenti per l’attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) e per la prevenzione delle infiltrazioni mafiose”

Le attività connesse alla realizzazione della riforma 1.15 del Piano nazionale di ripresa e resilienza denominata «Dotare le pubbliche amministrazioni italiane di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale», inserita nella missione 1, componente 1, dello stesso Piano, **sono svolte dalla Struttura di governance** istituita presso il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato con determina del Ragioniere generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020.

Attuazione della Riforma 1.15

Art. 9 c.16

DL 152/2021 “Disposizioni urgenti per l’attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) e per la prevenzione delle infiltrazioni mafiose”

Al fine di favorire la partecipazione degli enti territoriali alla definizione della riforma 1.15 del Piano nazionale di ripresa e resilienza, le proposte relative ai principi e agli standard contabili elaborate dallo Standard Setter Board di cui al comma 15 sono trasmesse, per il parere, alla **Commissione Arconet** di cui all'articolo 3-bis del decreto legislativo 118/2011

Allegato al Resoconto riunione 13 aprile 2022 Parere approvato all'unanimità

SINTESI OSSERVAZIONI

- **la terminologia impiegata** nel documento (*rendicontazione finanziaria per finalità informative generali*) può ingenerare dubbi e confusione interpretativa, opportuno usare una terminologia che utilizzi il termine “rendicontazione finanziaria” in modo da non determinare dubbi sul fatto che si vuole fare riferimento alla rendicontazione nel sistema di contabilità economico – patrimoniale e **non alla contabilità finanziaria.**

- **chiarezza sulle finalità della contabilità economico-patrimoniale** che secondo il SSB «*fornisce la principale base informativa per la rendicontazione finanziaria per finalità informative generali*». Tale affermazione pare in contrasto con il Principio contabile applicato della contabilità finanziaria (All. 4/2) secondo il quale: «*Nelle amministrazioni pubbliche che la adottano, la contabilità finanziaria costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione*» e inoltre al punto 2 evidenzia che: «Le Regioni e gli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 **adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale**»

Parere Arconet proposta Quadro concettuale elaborata dallo SSB

- **maggiore caratterizzazione delle finalità informative in senso pubblicistico** (finanza pubblica, vedi, tra l'altro. art. 1 legge 196/2009 “Legge di contabilità e finanza pubblica”) prima di tutto, il Parlamento, il Governo e tutti gli enti appartenenti alla Pubblica Amministrazione che li devono applicare;
- **mancanza tra i postulati del principio di equilibrio del bilancio** che si considera fondamentale nella visione economico – patrimoniale della gestione e dei suoi risultati di sintesi. La richiesta è strettamente connessa con i principi costituzionali previsti dagli art. 81,97. 117 e 119.
- **mancanza tra i postulati della formulazione del Principio di competenza economico patrimoniale.**
La declinazione di tale principio è necessaria nel Quadro Concettuale anche in riferimento ai contenuti del Principio contabile generale n. 17 – All. 1 – al D.lgs. 118/2011 e alle “Finalità e postulati del bilancio di esercizio” dell’OIC 11 in data Marzo 2018.
- Coordinare la **definizione delle componenti del Patrimonio Netto** con le recenti modifiche formulate dalla Commissione Arconet per gli enti territoriali, con particolare riferimento alle riserve (DM 01.09.2021)

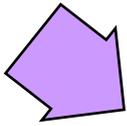
CONSIDERAZIONI FINALI

- Si rileva la necessità di definire un quadro complessivo delle procedure di attuazione della riforma proposta evidenziando i ruoli e le relazioni tra la contabilità economico-patrimoniale la contabilità finanziaria
- l'attuazione della riforma richiede **un impegno rilevante** del legislatore nazionale al fine di **garantire l'adeguamento dell'ordinamento contabile pubblico nel rispetto della Costituzione e il dispiegamento di risorse finanziarie** nei confronti di tutte le Pubbliche Amministrazioni, compresi gli enti territoriali, al fine di garantire:
 - la sperimentazione della riforma;
 - la formazione degli operatori;
 - una semplificazione del sistema contabile complessivo, se la riforma 1.15 del PNRR sarà attuata conservando la contabilità finanziaria.
- agli enti territoriali **non può essere richiesto di applicare un sistema di contabilità finanziaria autorizzatoria potenziata**, anche per la verifica fondamentale del rispetto dei vincoli di finanza pubblica, **e nel contempo un sistema di contabilità economico – patrimoniale “accrual” separato e parallelo a “binario”**;

La risposta del Presidente del Comitato direttivo

- La nuova contabilità economico-patrimoniale non sostituirà la contabilità finanziaria nel ruolo autorizzatoria
- Il sistema contabile definito dalla Riforma accrual sarà basato su una **integrazione** della contabilità finanziaria e della contabilità economico-patrimoniale, secondo un modello analogo a quello adottato dallo Stato, nel rispetto dei nuovi standard contabili nazionali ITAS basati su un principio accrual

Cfr. Cinzia Simeone, Potenziale impatto delle riforma accrual sui principi contabili degli enti territoriali Relazione alla Scuola di Alta Formazione della Corte dei Conti, 7 dicembre 2023



SISTEMA DUALE (doppio binario)

contabilità economico-patrimoniale distinta dalla contabilità finanziaria

SISTEMA DERIVATO

contabilità economica discende dalla contabilità finanziaria, che rimane quella principale, tramite una serie di scritture rettificative

SISTEMA INTEGRATO E CONTESTUALE

contabilità economica attivata in modo contestuale ed integrata alla contabilità finanziaria in un unico sistema informativo dove la rilevazione dei fatti gestionale è univoco

4. Il tipo di contabilità

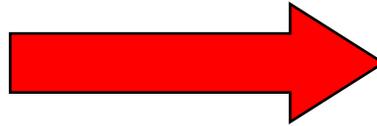
Quale contabilità per l'ente locale?

SPESA



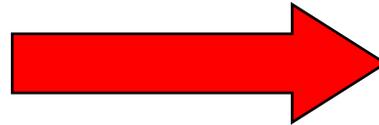
**ASSUNZIONE
DEL DEBITO**

COSTO



**CONSUMO
DEL BENE**

PAGATO



**USCITA DI
CASSA**

Tipologie di sistemi contabili

*Contabilità
Finanziaria*

*Contabilità
Economica*

OGGETTO

Entrate e spese

Proventi e costi

FINALITÀ'

Risponde ad esigenze di **autorizzazione** della spesa e di accertamento dell'entrata

Rileva il risultato economico dell'esercizio e la valorizzazione del patrimonio

MOMENTO

Preventivo

Consuntivo

La contabilità «integrata» della PA



Il trade-off sulle risorse umane



Nella progettazione del sistema contabile occorre essere consapevoli dei vincoli costituiti dal numero e dalle competenze delle risorse umane mediamente a disposizione

- Al momento non ci sono sistemi informatici che consentono le rilevazioni automaticamente «schiacciando un bottone»;
- Senza investimenti sul personale si perde in qualità e significatività delle informazioni desunte dai dati contabili;
- Le risorse umane possono non avere una formazione adeguata sull'economico-patrimoniale (specie se presenti da tanto tempo negli enti) oppure non essere intenzionati a investire in attività di ufficio che non consentono adeguati riconoscimenti di carriera.

Il trade-off sul software



Anche l'investimento sulla parte informatica è strategico

- Sono da preferire soluzioni che garantiscono un risultato «sicuro» in fase di raggiungimento di risultati in merito di implementazione del sistema contabile integrato oppure soluzioni meno automatizzate e più personalizzabili ma che richiedono più frequenti interventi degli operatori?
- E' da prendere in considerazione l'idea di dotare gli enti dei medesimi moduli software, almeno per le principali operazioni contabili oppure è sufficiente che i dati restituiti dagli enti in fase di gestione e rendicontazione rispettino standard predefiniti?

Il trade-off sul piano dei conti e sui principi contabili



Il piano dei conti e i principi definiti ad esempio in occasione dell'armonizzazione contabile (allegati al D.Lgs. 118/2011) sono particolarmente articolati. Questa impostazione presenta vantaggi e svantaggi:

- il maggior dettaglio aiuta la chiarezza e diminuisce l'arbitrarietà degli operatori nel compiere le registrazioni;
- L'articolazione dei piani dei conti può non rappresentare un problema purché non vincoli eccessivamente la fase di programmazione dell'ente;
- Un'eccessiva proliferazione delle «regole e principi» però rischia di essere disattesa nella pratica, tanto più se le eccezioni alle regole generali non sono tenute sotto controllo con registrazioni automatiche ma devono essere oggetto di interventi del personale.

4. Pareggio economico e valore del patrimonio netto

Mantenimento degli equilibri nel tempo

Principio 15

D.Lgs. 118/2011 «Armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e loro organismi»

L'equilibrio di bilancio infatti comporta anche la corretta applicazione di tutti gli altri equilibri finanziari, economici e patrimoniali che sono da verificare non solo in sede di previsione, ma anche **durante la gestione** in modo concomitante con lo svolgersi delle operazioni di esercizio, e quindi nei risultati complessivi dell'esercizio che si riflettono nei documenti contabili **di rendicontazione**.

Equilibrio economico

Principio 15

D.Lgs. 118/2011 «Armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e loro organismi»

Il principio dell'equilibrio di bilancio quindi è più ampio del normato principio del pareggio finanziario di competenza nel bilancio di previsione autorizzatorio.

Anche la **realizzazione dell'equilibrio economico** (sia nei documenti contabili di programmazione e previsione e quindi con riferimento al budget ed al preventivo economico sia nei documenti contabili di rendicontazione e quindi nel conto economico di fine esercizio) è garanzia della capacità di perseguire le finalità istituzionali ed innovative di un'amministrazione pubblica in un mercato dinamico.

Principio 15

D.Lgs. 118/2011 «Armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e loro organismi»

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

Patrimonio Netto negativo

Con il Decreto Ministeriale 01.09.2021 sono state apportate diverse modifiche al principio applicato 4/3 e, in particolare, sono state riviste le voci che compongono il patrimonio netto, al fine di eliminare alcune "storture" presenti in precedenza, quale, ad esempio, la possibilità che il fondo di dotazione assumesse **valore negativo**

Si sono aggiunti alle componenti già esistenti (fondo di dotazione, riserve, risultati economici positivi o negativi di esercizio) due nuovi elementi:

- i risultati economici di esercizi precedenti
- **e le riserve negative per beni indisponibili**

Riserve negative per beni indisponibili

Accoglie l'eventuale valore negativo conseguente alla evidenziazione nel patrimonio netto della quota dello stesso imputabile al valore dei beni demaniali, dei beni patrimoniali indisponibili e dei beni culturali, iscritti nell'attivo.

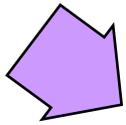
Questa circostanza si verifica quando le riserve disponibili e gli utili di esercizi precedenti non sono in grado di dare piena copertura al predetto valore.

Esempio n. 16 allegato 4/3

DENOMINAZIONE 2020		2021	
A) PATRIMONIO NETTO			
	Fondo di dotazione	0,00	0,00
	Riserve	123.600.000,00	0,00
b	da capitale		0,00
c	da permessi di costruire	1.500.000,00	0,00
d	patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	122.000.000,00	0,00
e	altre riserve indisponibili	100.000,00	0,00
f	altre riserve disponibili		0,00
	Risultato economico dell'esercizio	-3.300.000,00	0,00
	Risultati economici di esercizi precedenti		0,00
	Riserve negative per beni indisponibili	-37.700.000,00	0,00
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	82.600.000,00	86.900.000,00

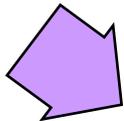
«..L'aggiornamento dello Stato patrimoniale al nuovo schema favorisce l'analisi della situazione patrimoniale dell'ente, evidenziando gli effetti dell'elevata incidenza dei beni indisponibili...»

**5. Fattori di criticità
della riforma contabile in senso accrual**



La contabilità integrata potrebbe garantire:

- Una contestualità della lettura del bilancio sia sotto gli aspetti preventivi autorizzatori che quelli di rilevazione economico patrimoniale (costo dei servizi e valorizzazione contestuale del patrimonio)
- Il permanere degli equilibri di finanza pubblica previsti dalla Costituzione come elemento fondamentale della gestione
- Maggiore attenzione alla valorizzazione del patrimonio



Sul processo di attuazione della Riforma Accrual:

- Riforma condivisa con gli enti territoriali che la adottano:
evitare una riforma calata dall'alto
chiarire l'opportunità della rilevazione economico-patrimoniale
- Esplicitare le modalità di integrazione tra le contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale;
- Intervento per semplificare la contabilità finanziaria
- Evitare il sovraccarico dell'adozione di principi contabili
- Prevedere un'estesa formazione degli operatori;
- Tempistica incerta per l'adeguamento dei sistemi informativi
- Predisporre modalità semplificate per gli enti di minore dimensione