

GLI APPROFONDIMENTI

“Pnrr” e Riforma della contabilità pubblica un connubio possibile



del Dott. Paolo Pietro Biancone - *Professore Ordinario di Economia Aziendale presso l'Università degli Studi di Torino e docente di Ragioneria delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*

del Dott. Valerio Brescia - *Ricercatore di Economia Aziendale presso l'Università degli Studi di Torino, Dottore Commercialista e Revisore contabile, docente di Public Management*

del Dott. Federico Chmet - *Dottore di Ricerca in Business e Management, Dottore Commercialista specializzato in Contabilità pubblica, Finanza locale, Programmazione e controllo amministrazioni pubbliche*

Il seguente articolo è frutto della Giornata di studio, organizzata dall'Associazione Contare, sul tema: “Analisi e proposte per la Riforma della contabilità pubblica sulla base del Principio Accrual”

“Dotare le Pubbliche Amministrazioni di un Sistema unico di contabilità economico-patrimoniale Accrual”. Questo quanto stabilito dalla Riforma 1.15 del “Pnrr”: è necessario quindi che venga implementato un Sistema di contabilità 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/Epsas*) e in attuazione della Direttiva 2011/85/UE. “Un assetto contabile ‘Accrual’ costituisce, infatti - dichiara la Direttiva 2011/85/UE - 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”.

Il Sistema contabile di natura economico-patrimoniale è basato sul Principio *Accrual*, in base al quale i fatti di gestione vengono contabilizzati indipendentemente dal momento in cui si verificano le transazioni di cassa e le rilevazioni contabili nell’ambito del Sistema economico-patrimoniale si svolgono secondo il metodo di registrazione della partita doppia.

Numerose sono le Istituzioni internazionali, come l’Ocse, il Fmi e la Banca Mondiale, che hanno promosso la contabilità economico-patrimoniale, attraverso l’adozione dei Principi contabili internazionali del Settore pubblico (*Ipsas*). In effetti, in numerose pubblicazioni viene illustrato come l’adozione della contabilità economico-patrimoniale

sia l’approccio attualmente più adottato dalla maggioranza dei Governi in tutto il mondo.

Attualmente la contabilità di tipo “*Accrual*” non è stata recepita nello stesso modo da tutti gli Stati membri dell’Unione Europea. Dall’analisi della letteratura scientifica si evince che per alcuni autori questa adozione, in quanto “*non per tutti uguale*”, non ha comportato una vera e propria armonizzazione dei bilanci.

In Italia, la contabilità per le Pubbliche Amministrazioni è disciplinata dal Dlgs. n. 118/2011; si basa su un assetto che da sempre è stato definito “*finanziario*”, attuato con una metodologia contabile “*in partita semplice*” con affiancamento, solo ai fini conoscitivi, di un Sistema di contabilità economico-patrimoniale condizionato dall’impianto e dalle regole della contabilità finanziaria potenziata.

Inoltre, in ambito del processo di definizione di un Sistema unico di contabilità economico-patrimoniale per le Pubbliche Amministrazioni, basato sul Principio *Accrual* e ispirato agli *Standard* internazionali (*Ipsas*) ed europei (*Epsas*), il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato del Ministero dell’Economia e delle Finanze ha selezionato esperti per la composizione di uno “*Standard Setter board*”.

Lo *Standard Setter Board* è un Organo tecnico indipendente che, su iniziativa del Comitato direttivo, elabora proposte relative a Principi e *Standard* contabili ispirati al Modello *Accrual*, secondo gli indirizzi definiti a livello internazionale ed europeo.

Il Board è composto da 15 esperti selezionati tra soggetti con comprovata esperienza professionale, sia in Italia che a livello internazionale, nell’ambito dei Sistemi di

contabilità economico-patrimoniale basati sul Principio *Accrual* e nei processi di statuizione delle relative regole contabili e con conoscenza degli *Standard* internazionali di contabilità *Ifrs/las*, *Ipsas* ed *Epsas*.

La Germania, a livello di Governo centrale, adotta la contabilità finanziaria, mentre a livello di Governo regionale per la quasi totalità delle Regioni adotta la contabilità finanziaria e, in alcuni casi, abbinando la contabilità economico patrimoniale. Infine, a livello locale, è maggiormente sviluppata la contabilità economico-patrimoniale, ma sono ancora ammessi bilanci in contabilità finanziaria. Non esistono altri Stati che abbiano lo stesso approccio.

In Grecia invece è stato omologato un Piano contabile per tutti gli Enti pubblici basato sui Principi contabili internazionali del Settore pubblico, gli *Ipsas*. Tale Sistema contabile è stato implementato solo per l'Amministrazione centrale dal 1° gennaio 2019, mentre sarà adottato a partire dal 1° gennaio 2023 per gli Enti di previdenza sociale, gli Uffici legali pubblici, le persone giuridiche di diritto pubblico, le Unità sanitarie, e gli Enti Locali.

La Proposta di Quadro concettuale Itas

Lo *Standard Setter Board*, che si è già specificato essere un Organo tecnico indipendente che elabora proposte relative a Principi e *Standard* contabili ispirati al Modello *Accrual* secondo gli indirizzi definiti a livello internazionale ed europeo, ha elaborato una Proposta di Quadro concettuale Itas (Qc. Itas). Nella Proposta ha adottato come fonte primaria il "*Draft Conceptual Framework Epsas*" e come fonte secondaria il "*Conceptual Framework Ipsas*". Tuttavia, il Quadro concettuale Itas si riferisce maggiormente al "*Conceptual Framework*" dell'*Ipsasb*, a causa delle questioni rilevanti che non sono affrontate, o lo sono parzialmente, nel "*Draft Conceptual Framework*" di *Epsas*.

Se ne deduce che la contabilità *Accrual* non sostituirà la natura giuridico-autorizzatoria dei valori finanziari previsionali; invece, i valori economico-patrimoniali, affiancati a quelli finanziari a consuntivo, assumeranno la completa titolarità contabile, non essendo più solo di carattere conoscitivo.

L'inserimento nel "*Pnrr*" della contabilità *Accrual* presuppone che, entro il 2024, si definiscano e predispongano:

- il *framework* concettuale di riferimento per il nuovo Sistema di contabilità *Accrual*;
- un adeguato set di *Standard contabili*, modellati sugli *Ipsas* e sugli emanandi *Epsas*;
- un Piano dei conti multidimensionale (in quanto i fatti di gestione devono essere rilevati contemporaneamente

sul piano finanziario, economico, patrimoniale e analitico);

- un Manuale operativo che consenta di tradurre i Principi contabili in *routine*.

Sull'adozione dei Principi contabili internazionali e, quindi, sull'implementazione di una contabilità *Accrual*, è interessante la seguente analisi degli accademici.

Anche da numerose pubblicazioni scientifiche in materia di contabilità pubblica si evince che la contabilità *Accrual* è un'innovazione che modernizza i Sistemi contabili del settore pubblico, aumentandone il contenuto informativo, la trasparenza e l'utilità decisionale. La maggior parte dei Paesi ha iniziato ad abbracciare la contabilità *Accrual* e gli *Ipsas*, senonché il tasso di successo varia ampiamente per le ragioni suesposte.

Tutti i Paesi dovrebbero adottare gli *Ipsas* per le seguenti ragioni:

- diminuiscono la corruzione a livello nazionale e la necessità di una maggiore trasparenza e *accountability*. L'*accountability* riveste un ruolo essenziale nella qualità di una "buona" democrazia: rende pubblico ciò che viene fatto e chi lo fa. Ciò comporta che viene migliorata anche la qualità della democrazia;
- si riduce la pressione delle Istituzioni per migliorare i bilanci; infatti, i bilanci sono più semplici da interpretare e più difficili da manipolare, con il risultato di dati più accurati per la pianificazione, la gestione finanziaria e il processo decisionale;
- diminuisce la dipendenza finanziaria perché vengono colmate le lacune del mercato, assorbiti gli *shock* fiscali e a smussati i carichi fiscali nel tempo.

Il mondo accademico identifica dei vantaggi che hanno a che fare con il processo decisionale. La contabilità *Accrual* infatti aiuta ad identificare i costi totali delle attività, consentendo migliori scelte di allocazione delle risorse, oltre che la supervisione del Governo e l'agevolazione nell'assunzione di decisioni di investimento del capitale. Inoltre, la contabilità *Accrual* integra in modo più coeso diversi Sistemi rispetto alla contabilità finanziaria, pur fornendo le stesse importanti informazioni finanziarie.

Infine, a corredo dell'analisi effettuata sulla letteratura accademica in ambito di contabilità pubblica, si dà spazio ad autorevoli pareri di Responsabili finanziari, i quali affermano che l'adozione della contabilità economico-patrimoniale come Sistema di contabilità di riferimento genera una rappresentazione fuorviante su alcune articolazioni dello Stato; gli stessi ritengono che l'elemento centrale di una corretta rappresentazione economico-patrimoniale sia l'erogazione di servizi. Infatti, per Enti come, ad esempio, i Comuni, titolari dell'erogazione di

servizi, quali possono essere i servizi per la manutenzione del patrimonio e i servizi educativi e sociali, la rappresentazione economico-patrimoniale con riferimento al conto economico, fornisce effettivamente la dimensione di economicità operata dall'Ente. Però, per gli Enti che si occupano principalmente di trasferimenti, come Stato e Regioni, la rappresentazione del conto economico può

essere fuorviante. Ad esempio, per le Regioni, che per il 90%-95% si occupano di programmazione e trasferimento di risorse ad altri Enti, il conto economico non restituisce un'informazione di economicità perseguita dall'Ente, in quanto la Regione non gestisce il servizio ma effettua trasferimento di risorse.

Dichiarazione Irap

L'Agenzia delle Entrate riconosce l'errore nei propri controlli automatizzati riferiti al biennio 2018-2019



del Dott. Francesco Vegni - *Consulente in materia di fiscalità erariale di Amministrazioni e Enti Pubblici, Pubblicista*

In merito agli Avvisi bonari che molti Enti Locali hanno ricevuto nei giorni scorsi, conseguenti ai controlli automatizzati operati dall'Agenzia delle Entrate sulle Dichiarazioni Irap degli anni 2018 e 2019, ai sensi dell'art. 36-bis del Dpr. n. 600/1973 e dell'art. 54-bis del Dpr. n. 633/1972 (vedasi *Entilocalinews* n. 38 del 3 ottobre 2022, Sezione "Gli Approfondimenti"), la stessa Agenzia è intervenuta (come riportato in questi giorni dalla stampa specializzata) rendendo noto di aver affidato "al Centro operativo di Venezia la correzione in autotutela degli Avvisi arrivati agli Enti pubblici per il mancato riconoscimento di crediti Irap retributivi. In 69 casi, spiegano dall'Agenzia, il problema è stato già risolto in sede di assistenza. Negli altri (291), la soluzione è in arrivo".

Pertanto, in conseguenza di quanto sopra, laddove gli Avvisi dipendano dalla mancata lettura della quota parte

di credito Irap indicata nel rigo IR32, campo 14, derivante dal Quadro IS, Sezione XVII, del medesimo modello dichiarativo, riferito ai maggiori crediti conseguenti al rinvio, entro il 31 dicembre dell'anno precedente, di Dichiarazioni Irap "integrative" relative all'ultimo quinquennio, come previsto dall'art. 5 del Dl. n. 193/2018, modificativo dell'art. 2, commi 8 e 8-bis, del Dpr. n. 322/1998 - e dunque è ovviamente necessario verificare attentamente (e tempestivamente) il motivo dell'Avviso, perché potrebbe non trattarsi del caso in esame - gli Enti Locali interessati (o i loro consulenti) non dovranno procedere a presentare richieste di sgravio in autotutela ma attendere la Comunicazione di sgravio prodotta d'ufficio direttamente da parte del Centro operativo di Venezia.