

Riforma della PA

In consultazione pubblica il primo passo della nuova contabilità economico-patrimoniale “accrual” delle PA

di Mauro Bellesia - Responsabile dei servizi finanziari del Comune di Vicenza - Componente dello Standard Setter Board presso il MEF/RGS e Giuseppe Farneti - già Professore ordinario nell'Università di Bologna - Dottore commercialista - Coordinatore scientifico di Azienditalia - Componente dello Standard Setter Board presso il MEF/RGS

Il primo passo della nuova contabilità economico-patrimoniale “accrual” di tutte le PA è in consultazione pubblica dal 1° marzo 2022 al 30 aprile 2022 sul sito della Ragioneria Generale dello Stato. Trattasi del “Quadro Concettuale” (QC) che definisce i principi della rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali, in linea con gli standard internazionali (IPSAS) ed europei (EPSAS). Seguiranno i singoli Standard contabili (ITAS). La consultazione pubblica è rivolta a tutti gli stakeholder interessati, al fine di acquisire eventuali pareri e contributi. Il presente articolo affronta i punti più rilevanti della riforma, evidenziando che la gestione operativa del cambiamento è impegnativa, pur in presenza di una fase di sperimentazione già programmata.

La Ragioneria Generale dello Stato ha messo in consultazione pubblica, dal 1° marzo 2022 al 30 aprile 2022, il Quadro concettuale (QC) del nuovo sistema unico di contabilità economico-patrimoniale “accrual” di tutte le Pubbliche Amministrazioni del nostro Paese.

Trattasi di una delle riforme abilitanti del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) e, precisamente, la Riforma n. 1.15: “Dotare le Pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual”. La riforma dovrà essere attuata entro l'anno 2026 (1).

Il QC è stato pubblicato nel sito della RGS, sezione “Contabilità Accrual - Direttiva 2011/85/UE”, all'indirizzo: https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_pubbliche/contabilita_accrual/index.html.

Il documento è stato pubblicato anche nel Quotidiano giuridico Wki, all'indirizzo <https://www.altalex.com/documents/2022/04/07/nuova-contabilita-economico-patrimoniale-accrual-pa-consul-tazione-pubblica>

Pertanto, fino al 30 aprile 2022 tutti gli *stakeholder* interessati alla futura implementazione della riforma contabile possono trasmettere pareri e/o contributi all'indirizzo di posta elettronica della Segreteria Tecnica della Struttura di governance: rgs.segreteriaticnicassb@mef.gov.it.

Il Quadro concettuale (QC) è il frutto del lavoro della Struttura di *governance*, istituita presso il Ministero dell'economia con Determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020 e poi modificata con le successive determine n. 103255 del 26 giugno 2020 e n. 17648 del 2 febbraio 2022 (2).

(1) Cfr. G. Farneti, “La prospettiva di un'unica contabilità economica per tutta la PA è ora una certezza: da realizzarsi entro il 2026”, in *Azienditalia*, 7, 2021.

(2) Il testo coordinato è disponibile all'indirizzo: https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_pubbliche/contabilita_accrual/atti_costitutivi/.

L'art. 9, comma 14, D.L. 6 novembre 2021, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 dicembre 2021, n. 233, ha demandato la realizzazione delle attività connesse all'attuazione della suddetta riforma alla Struttura di governance succitata.

Compongono la Struttura di governance:

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

2) il Comitato direttivo, composto dal Ragioniere Generale dello Stato, dall'Ispettore Generale Capo di Finanza, dall'Ispettore Generale Capo del Bilancio, dall'Ispettore Generale Capo per la Finanza Pubbliche Amministrazioni, dall'Ispettore Generale Capo per la Spesa Sociale, dall'Ispettore Generale Capo per l'Informatica e l'Innovazione Tecnologica, dall'Ispettore Generale Capo per la Contabilità e la Finanza Pubblica e dal Direttore del Servizio Studi Dipartimentale, con funzioni di iniziativa e di indirizzo delle attività dello SSB, nonché di approvazione dei principi e degli standard contabili da questo elaborati;

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

4) una Segreteria tecnica.

Il procedimento (*due process*) per la statuizione del Quadro Concettuale e dei successivi Standard contabili (ITAS), contenuto nel Regolamento della Struttura di governance, prevede che le proposte di statuizione elaborate dalla Commissione Standard Setter Board siano assoggettate, prima dell'approvazione definitiva da parte del Comitato Direttivo, a una fase di consultazione pubblica rivolta a tutti gli *stakeholder* interessati alla futura implementazione della riforma contabile, al fine di acquisire eventuali pareri e contributi.

In relazione agli obiettivi (*milestone*) della Riforma n. 1.15 del PNRR1, la Struttura di *governance* ha recentemente concluso la fase di elaborazione tecnica della proposta di statuizione del Quadro Concettuale che è stato ora posto in consultazione pubblica.

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/EPSAS) e in

attuazione della Dir. 2011/85/UE del Consiglio europeo.

In particolare ed in estrema sintesi, un assetto contabile *accrual*:

- costituisce 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 PA;

- è l'unico sistema informativo generalmente accettato che fornisce un quadro completo e attendibile della posizione finanziaria ed economica e del risultato di bilancio di un'amministrazione pubblica, in quanto presenta un quadro completo di attività e passività, nonché dei componenti economici del risultato di esercizio;

- registra le operazioni non al momento del pagamento in contanti, bensì quando è creato, trasformato o estinto un valore economico o quando insorgono, sono trasformati o estinti crediti o obbligazioni. La contabilità di cassa registra le operazioni nell'istante in cui l'importo è incassato o pagato. La contabilità per competenza è economicamente più valida della contabilità di cassa; per questa ragione l'attuale quadro contabile dei controlli di bilancio nell'UE, il SEC 95 (poi aggiornato con il nuovo sistema dei conti nazionali, Sec 2010), si basa sulla contabilità per competenza;

con la contabilità "*accrual*" non si intende sopprimere o sostituire la contabilità tradizionale finanziaria, in particolare quando quest'ultima viene applicata a fini di pianificazione e di controllo del bilancio;

- comporta chiari vantaggi per la gestione e la governance del settore pubblico, poiché consente di misurare (e quindi migliorare) l'efficienza e l'efficacia dei servizi pubblici erogati. Infatti, come avviene per qualsiasi attività economica, la gestione e il controllo dell'efficacia e dell'efficienza dipendono dalla gestione e dal controllo della sua situazione economica e finanziaria, nonché dai suoi risultati;

- l'adozione del metodo contabile della partita doppia basata sul principio di competenza è il solo sistema generalmente accettato che fornisce le informazioni necessarie in maniera affidabile e in tempo utile (3).

Il Quadro concettuale è così suddiviso:

Premessa: oggetto e funzioni

1. La rendicontazione per finalità informative generali
2. I postulati e i vincoli dell'informazione
3. Gli elementi del bilancio di esercizio
4. La valutazione delle attività e delle passività
5. La presentazione delle informazioni nei documenti finanziari

(3) Vedasi la 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", COM/2013/0114, che ha indicato le ragioni che giustificano l'adozione per il settore pubblico di principi armonizzati di contabilità per competenza.

Alcuni contenuti di rilievo tratti dal Quadro concettuale, riferiti alle parti di cui si compone

In via preliminare va messo in luce che il processo di consultazione pubblica, che terminerà con il prossimo 30 aprile, è funzionale alla raccolta delle osservazioni e alle conseguenti proposte di modificazione del testo che potranno essere accolte nell'ambito del *due process* delineato dal Testo unico delle determinazioni RGS.

Va chiarito che le proposte di modificazione, predisposte dai singoli individui o dai soggetti istituzionali, non potranno certamente fare riferimento agli aspetti basilari del documento, aspetti che trovano ancoraggio nei principi delineati in ambito internazionale, gli IPSAS e in corso di elaborazione in ambito europeo, gli EPSAS. Tali aspetti basilari

riguardano ad esempio proprio molti dei contenuti sui quali intendiamo, di seguito, soffermarci nell'intendimento di chiarire la portata innovativa del documento. Le proposte invece potranno riguardare una parte degli altri contenuti dei principi, laddove trovano svolgimento in formule di maggiore dettaglio. Il Quadro Concettuale dovrà pertanto, allo scopo, essere oggetto di un'attenta lettura.

Il Quadro Concettuale si compone di una Premessa e di cinque Capitoli; ogni parte (Premessa e Capitoli) è suddivisa in paragrafi, numerati progressivamente. Ogni paragrafo presenta la formulazione di un principio, con riferimento a un oggetto specifico, che viene indicato.

La Premessa è di grande rilievo e pertanto viene compiutamente visualizzata nel seguente riquadro e di seguito commentata.

Premessa: oggetto e funzioni del quadro concettuale

P.1 Il presente Quadro Concettuale è predisposto in attuazione degli obiettivi individuati nella Determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020.

P.2 Il Quadro Concettuale definisce i principi della rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali delle amministrazioni pubbliche. Per rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria si intendono il processo e i documenti mediante i quali si forniscono, in via principale, informazioni consuntive sul prelievo delle risorse finanziarie, sull'uso delle stesse e sui risultati conseguiti, in termini economici, patrimoniali, finanziari e di qualità-quantità dei servizi erogati, nonché informazioni sulla capacità di un'amministrazione pubblica di erogare servizi in futuro. Le finalità informative della rendicontazione sono illustrate nel capitolo 1.

P.3 Nel prosieguo di questo documento l'espressione rendicontazione finanziaria per finalità informative generali 1 (o anche semplicemente rendicontazione) è utilizzata come sintesi dell'espressione estesa rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali. Conseguentemente, le espressioni documenti finanziari per finalità informative generali 2 (di seguito anche documenti finanziari) e informazione finanziaria sono utilizzate, in questo Quadro Concettuale, con un significato più ampio di quello che tradizionalmente assumono nel contesto della contabilità finanziaria delle amministrazioni pubbliche in Italia.

P.4 Il sistema contabile economico-patrimoniale fornisce la principale base informativa per la rendicontazione finanziaria per finalità informative generali. Tale sistema ha per scopo caratterizzante la determinazione del patrimonio di funzionamento al termine di ciascun periodo amministrativo e delle variazioni che il patrimonio ha subito nel periodo. Conseguentemente, gli effetti delle operazioni e degli altri eventi sono rilevati indipendentemente dal momento dell'incasso o del pagamento e imputati all'esercizio in base al principio della competenza economica. Le rilevazioni contabili nell'ambito del sistema economico-patrimoniale si svolgono tipicamente secondo il metodo di registrazione della partita doppia.

P.5 I documenti finanziari per finalità informative generali si basano su un unico quadro concettuale e un unico corpus di standard contabili nazionali ispirato agli EPSAS in corso di elaborazione e, in assenza di indicazioni provenienti dagli EPSAS, agli IPSAS.

P.6 I principi definiti nel Quadro Concettuale guidano la statuizione degli standard contabili, fornendo una base comune atta a garantirne omogeneità e coerenza. Tali principi orientano altresì le altre fonti tecniche (manuali operativi, eventuali linee-guida e simili) riguardanti il sistema contabile economico-patrimoniale o la redazione e la pubblicazione dei documenti finanziari per finalità informative generali delle amministrazioni pubbliche. Il Quadro Concettuale non prescrive tuttavia regole di rilevazione, valutazione e presentazione, nei documenti finanziari, di specifiche operazioni o altri eventi. Tale compito è demandato agli standard contabili e alle altre fonti tecniche.

P.7 I principi definiti nel Quadro Concettuale forniscono una guida agli operatori nella risoluzione di problematiche riguardanti la rilevazione, la valutazione e la presentazione di operazioni o altri eventi nei documenti finanziari, allorquando manchi una disciplina specifica.

P.8 Il Quadro Concettuale può essere inoltre d'ausilio agli utilizzatori, migliorando la comprensibilità delle informazioni finanziarie fornite dalle amministrazioni pubbliche e rendendone più agevole la comparazione, sia tra le amministrazioni pubbliche italiane sia in ambito internazionale.

P.9 In questo Quadro Concettuale, per amministrazioni pubbliche si intendono gli enti e le amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2 della Legge n. 196/2009, ivi inclusi gli enti di diritto privato a controllo pubblico. Sono escluse le società. Alcune caratteristiche delle amministrazioni pubbliche rivestono specifica rilevanza ai fini della definizione dei principi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali. In particolare, tali amministrazioni raccolgono una parte significativa delle proprie risorse in forza di poteri sovraordinati e impiegano le risorse, nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, per la produzione ed erogazione di una varietà di *output* nell'interesse di diversi possibili beneficiari (servizi in senso proprio, contribuzioni finanziarie, attività di regolazione e controllo, ecc.). Nel prosieguo, le espressioni erogazione di servizi e servizi erogati sono utilizzate in senso ampio, con riferimento alla produzione e erogazione di tutte le possibili tipologie di *output* di un'amministrazione pubblica.

¹ Espressione corrispondente a General Purpose Financial Reporting.

² Espressione corrispondente a General Purpose Financial Reports.

Circa il p. 1 va chiarito che gli obiettivi, delineati come obiettivi della Struttura dall'art. 2 della

determina citata e poi ricompresi nel Testo Coordinato delle Determinazioni, indicano in via preliminare

che l'obiettivo della Struttura è quello di definire un sistema contabile *accrual* unico per le Pubbliche amministrazioni (4). E che a tal fine, la Struttura:

a) definisce un quadro concettuale di riferimento del sistema contabile basato sul principio *accrual* secondo le caratteristiche qualitative delle informazioni contabili, definite in ambito Eurostat EPSAS Working Group;

b) definisce standard di contabilità *accrual* sulla base degli esistenti IPSAS e degli elaborandi EPSAS e definisce nuovi standard nelle materie rilevanti per l'ordinamento nazionale e non ancora disciplinate a livello europeo o internazionale.

Ne consegue che i principi contenuti nel Quadro Concettuale (QC) e, successivamente, come si dirà, negli standard contabili, dovranno basarsi sulle indicazioni definite in ambito Eurostat, sugli attuali IPSAS, sugli elaborandi EPSAS. Tali indicazioni non potranno, quindi, nelle loro formulazioni principali, essere oggetto di alcuna proposta nell'ambito della consultazione pubblica in essere.

Il p. 2 individua la finalità del QC, quella di definire i principi della rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria, considerata come processo ed il riferimento è dunque alle attività che dovranno allo scopo essere messe in atto e considerata nei documenti periodici che dovranno essere resi disponibili. Va annotato che rispetto alla tradizionale contabilità di tipo finanziario, quella che ora consideriamo aggiunge, agli aspetti finanziari che anch'essa si preoccupa di rendicontare, anche la dimensione economica e quella patrimoniale: in questa contrapposizione fra i due sistemi contabili si può cogliere tutto il senso del profondo cambiamento che caratterizzerà l'informazione contabile predisposta dalle pubbliche amministrazioni. Va, in aggiunta, anticipato che i valori economici, quelli patrimoniali e quelli finanziari sono, nella prospettiva della nuova contabilità, il risultato di un sistema contabile nell'ambito del quale i suddetti valori trovano piena determinazione, in termini unitari dunque, dove l'adozione del metodo contabile utilizzato, quello della partita doppia, ne garantisce la reciproca compatibilità. La direzione del cambiamento in atto è dunque nella direzione di un'informazione contabile completa, trasparente, veridica (perché risulterà più difficile commettere errori, o manipolare i risultati gestionali).

Nel paragrafo vi è anche l'individuazione di quali sono le informazioni da fornire, che sono quelle sul prelievo e sull'utilizzo delle risorse pubbliche, nonché

sui risultati conseguiti in termini economici, patrimoniali e finanziari e di qualità-quantità dei servizi erogati, nonché sulla capacità di erogarli in futuro. Quest'ultimo aspetto è, spesso, già considerato dalla nostra contabilità finanziaria, seppure parzialmente, ma con una varietà di regole e di comportamenti che non ne assicurano la concreta capacità informativa, anche perché comunque limitata alla considerazione del solo aspetto finanziario: spesso anche quando, come si verifica per le amministrazioni locali, è prevista una contabilità economica, seppure con regole e modalità che non ne garantiscono i risultati, di fatto ignorata e declassata operativamente a puro adempimento (5).

Il p. 3 risolve una questione di tipo terminologico, adeguandosi al linguaggio di matrice anglosassone che orienta i contenuti degli standard utilizzati nel mondo. Così si precisa che nel prosieguo del documento l'espressione "rendicontazione finanziaria per finalità informative generali", che è appunto l'espressione normalmente utilizzata negli IPSAS e che viene normalmente utilizzata nel QC, talora ulteriormente abbreviata come "rendicontazione", costituisce un'abbreviazione dell'espressione "rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali", che è invece quella cui vogliamo riferirci. Anzi e vogliamo sottolinearlo, in aderenza a quanto affermato nel paragrafo precedente, il riferimento è sempre riferito alla dimensione economico-patrimoniale prima e poi a quella finanziaria; perché, va osservato, la contabilità che consideriamo produce i documenti della rendicontazione in termini di conto economico e di stato patrimoniale, come si vedrà; mentre il rendiconto finanziario, che incorpora la dinamica della gestione finanziaria, si produce, sul piano operativo, da una loro ricomposizione.

Ne consegue anche, viene detto nel paragrafo, che le espressioni "documenti finanziari per finalità informative generali", o anche "documenti finanziari" e "informazione finanziaria", fanno riferimento non solamente alla dimensione finanziaria, ma anche e *in primis*, a quella economico-patrimoniale.

Il p. 4, a convalida di quanto appena espresso, considera il sistema contabile qualificandolo come "economico-patrimoniale" e chiarendo che ha per scopo caratterizzante la determinazione del patrimonio di funzionamento al termine di ogni periodo amministrativo e delle variazioni che il patrimonio ha subito nel periodo e che di seguito nel QC si considereranno

(4) Il corsivo fa riferimento alle parti citate della Determina.

(5) Cfr. G. Farneti, "Verso una nuova contabilità economica", in *Azienditalia*, 1, 2020 e F.G. Grandis, "Rilevazioni contabili:

competenza finanziaria potenziata e contabilità economica derivata", in *Azienditalia*, 8-9, 2021.

nell'ambito del conto economico che le riepiloga. Dunque l'oggetto complesso di cui si vogliono seguire le variazioni per mezzo del sistema contabile è costituito dal patrimonio; mentre l'analisi delle sue variazioni, che nel loro totale danno conto dell'aumento o della diminuzione della sua consistenza al termine di ciascun periodo della gestione rispetto alla consistenza che aveva all'inizio della stessa, è analizzato e riepilogato nel conto economico. A garanzia, va annotato, di una corretta elaborazione, sotto il profilo del metodo seguito, che è quello della partita doppia come richiamato nel paragrafo, dei valori che confluiscono nello stato patrimoniale e nel conto economico.

Nel paragrafo si chiarisce quindi un altro punto, che contrappone la contabilità economico-patrimoniale rispetto a quella finanziaria laddove vigente; il riferimento è alla rilevazione delle operazioni e degli eventi nel sistema contabile, per l'imputazione all'esercizio, cioè all'insieme delle operazioni di gestione di un dato periodo amministrativo, che deve prodursi indipendentemente dall'incasso o dal pagamento che ne consegue, sulla base del principio della competenza economica.

Il p. 5 statuisce che i documenti finanziari per finalità informative generali, che sono quelli aventi contenuto economico, patrimoniale e finanziario e ai quali si farà riferimento nei principi di cui ai paragrafi successivi, si basano su un unico QC, che stiamo commentando e su unico insieme di standard contabili nazionali, quelli che come si è sopra annotato saranno predisposti dallo Standard Setter Board e approvati dalla struttura di *governance* e che nell'ambito del *due process* previsto saranno tutti sottoposti a consultazione esterna, come si sta ora verificando relativamente al QC. Il paragrafo statuisce poi che il QC e i futuri standard nazionali (per i quali è prevista l'approvazione entro il 2023) devono ispirarsi agli IPSAS, in attesa dell'emanazione degli EPSAS. Indicazione, quest'ultima, di fatto già contenuta nel p. 1.

Il p. 6 è fondamentale per comprendere il rapporto che deve realizzarsi fra QC e standard nazionali;

mentre il p. 7 lo è per comprendere il rapporto che deve realizzarsi fra QC e operatori contabili.

Il p. 6 afferma, infatti, che il QC guida la statuizione degli standard nazionali ed orienta le altre fonti tecniche, come linee guida e manuali operativi, che saranno emanate a cura della RGS (6) per aiutare gli operatori nella compressione degli standard nazionali che sono tenuti ad applicare. Solamente questi ultimi, infatti, insieme alle altre fonti tecniche, e non il QC, sono tenuti a prescrivere le regole che gli operatori dovranno seguire, per la rilevazione, valutazione e presentazione, nei documenti finanziari, di specifiche operazioni o altri eventi.

Il p. 7 statuisce anche che il QC, attraverso i suoi principi, fornisce una guida agli operatori nella risoluzione delle problematiche che si manifestano in assenza di una disciplina specifica, per le quali dunque non sono di ausilio gli standard nazionali e le altre fonti tecniche e sempre con riferimento ai temi della rilevazione, valutazione e presentazione appena considerati.

Il p. 8 stabilisce che il QC può essere d'ausilio agli utilizzatori dell'informazione, migliorandone la comprensione e rendendo più agevole la comparazione (7) tra le amministrazioni pubbliche, sia in Italia, sia in ambito internazionale.

Il p. 9 definisce il perimetro delle amministrazioni pubbliche considerate nel QC, con un rinvio alla normativa vigente.

Il paragrafo si sofferma poi su alcune importanti caratteristiche delle amministrazioni pubbliche, rilevanti nella definizione dei principi della rendicontazione finanziaria (sempre da intendersi, va sottolineato, come "economica, patrimoniale e finanziaria") per finalità informative generali. Le amministrazioni pubbliche, infatti, traggono le risorse che poi impiegano nella loro attività, per una parte di grande rilievo, come le imposte o i trasferimenti da altre amministrazioni pubbliche, "in forza di poteri sovraordinati", risorse che poi impiegano nella produzione di servizi che vengono erogati ai diversi possibili beneficiari in forme diverse, il tutto, va annotato, senza che vi siano operazioni di scambio.

(6) Il già citato art. 2 del Regolamento contenuto nel Testo coordinato delle determinate del Ragioniere Generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020, n. 103255 del 26 giugno 2020 e n. 17648 del 2 febbraio 2022, prevede, alla lett. c) del comma 2, che la struttura "predisporre le linee guida generali per l'elaborazione dei manuali operativi funzionali all'applicazione degli standard."

(7) La comparazione, va annotato, facilita il *benchmark* e l'esercizio della programmazione: entrambi, sempre importanti in ogni

azienda, anche nelle imprese, sono indispensabili se riferiti alle aziende pubbliche. Nelle aziende pubbliche, infatti, la minore significatività informativa che assume il risultato economico sotto il profilo del raggiungimento delle finalità aziendali, rispetto alle aziende lucrative (o imprese), rende indispensabile confrontare i risultati della gestione sia con quelli di altre amministrazioni simili, sia con quanto si era previsto nei programmi elaborati nell'ambito dell'attività di programmazione.

Capitolo 1. La rendicontazione per finalità informative generali

Di seguito si vogliono annotare i principi maggiormente innovativi, o di maggiore rilievo.

I documenti finanziari che devono essere predisposti nell'ambito della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali e che hanno il loro fulcro nel bilancio d'esercizio, sono uno strumento per soddisfare i bisogni informativi della generalità degli utilizzatori e costituiscono il principale strumento di informazione finanziaria per quegli utilizzatori che non si trovano, nei confronti di un'amministrazione pubblica, nella condizione di ottenere la produzione di documenti finanziari specifici per le proprie esigenze (par. 1.1) (8). Ma, come di seguito verrà chiarito, i potenziali utilizzatori dell'informazione finanziaria ritraibile dal bilancio, sono individuabili anche in altre categorie di soggetti.

Quale è il contenuto del bilancio d'esercizio?

1.1. Il bilancio d'esercizio deve fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, del risultato economico e dei flussi di cassa di un'amministrazione pubblica al termine di un periodo amministrativo. Il bilancio d'esercizio comprende:

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

I documenti finanziari che danno contenuto al bilancio sono pertanto quelli appena richiamati, dalla lett. a) alla lett. f) e, già dalla loro denominazione, si comprende come gli stessi non siano solamente finanziari, ma siano, *in primis*, di natura economico-patrimoniale.

Alla lett. c) si prevede il rendiconto finanziario dei flussi di cassa che è, questo sì, un documento avente

natura esclusivamente finanziaria in analogia a quanto si verifica tradizionalmente nelle amministrazioni pubbliche con la produzione del rendiconto del bilancio nell'ambito della contabilità finanziaria (9). Ma è più completo sotto il profilo informativo (dunque più utile per verificare la realizzazione degli equilibri finanziari), poiché parte di un sistema di valori non solamente finanziari; in particolare il rendiconto finanziario da evidenza alle cause, anche economiche, che sono a fondamento dei risultati finanziari della gestione.

Nella lett. e) si prevede il raffronto tra importi preventivi e consuntivi; si può ritenere che si faccia riferimento al conto economico, o eventualmente alla nota integrativa, come luogo ove sviluppare il raffronto. Il raffronto, come si è appena annotato (10), è indispensabile nelle pubbliche amministrazioni, proprio perché, a differenza dei soggetti lucrativi, non perseguono, come finalità, quella di massimizzare il risultato economico. Di qui l'utilità di costruire un modello gestionale e, poi, del raffronto fra i dati del modello e quelli conseguiti con la gestione, per consentire agli utilizzatori del bilancio di avere elementi conoscitivi per meglio soddisfare le proprie esigenze informative (11).

Nella lett. e) vi è però un inciso che limita l'obbligatorietà del raffronto alle amministrazioni che redigono il bilancio di previsione in termini economici. Dunque sono escluse le amministrazioni territoriali perché il loro bilancio previsionale è di tipo esclusivamente finanziario con finalità autorizzatoria. Anche se, va osservato, la razionalità del processo decisionale dalla quale dipende l'elaborazione dei valori previsionali, impone comunque, anche se non formalmente, prima una valutazione economica e poi una valutazione finanziaria, comprensiva quest'ultima della considerazione della dinamica relativa alla gestione dei crediti e dei debiti (12).

Chi sono gli utilizzatori dei documenti finanziari?

(8) Le parti in corsivo sono tratte, in questo articolo, dal QC, nel paragrafo indicato.

(9) Non si vuole, in questa sede, approfondire il confronto fra i due documenti, che porterebbe a discutere sulle possibili future modalità di tenuta della contabilità finanziaria per finalità autorizzatorie, che è un tema da affrontare appositamente.

(10) Cfr. la nota 7.

(11) Cfr. sul ruolo della programmazione il principio contabile n. 1, Programmazione e previsione nel sistema di bilancio, punto 3, statuito, nell'ambito della riforma ex D.Lgs. n. 77/1995, dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, approvato il 3 luglio del 2003. Ci sembra anche che il confronto preventivo-consuntivo si affermi come indispensabile sotto il profilo della accountability, cioè di responsabilizzazione sulla capacità dell'amministrazione pubblica di rendere conto dell'attività svolta e dei suoi risultati; cfr. sull'argomento il documento appena citato,

principio n. 3, Il rendiconto degli enti locali, punto 12, approvato il 15 gennaio del 2004.

Anche l'ultima riforma di cui al D.Lgs. n. 118/2011, allegato 4/1, fa un generico riferimento ai medesimi concetti: punto 1, "Il processo di programmazione, si svolge nel rispetto delle compatibilità economico-finanziarie e tenendo conto della possibile evoluzione della gestione dell'ente, richiede il coinvolgimento dei portatori di interesse..."; punto 3.2, "Per assicurare che la programmazione svolga appieno le proprie funzioni: politico-amministrativa, economico-finanziaria ed informativa, occorre dare rilievo alla chiarezza e alla precisione delle finalità e degli obiettivi di gestione, alle risorse necessarie per il loro conseguimento e alla loro sostenibilità economico-finanziaria, sociale ed ambientale."

(12) "I valori finanziari, a preventivo, devono esprimere la dimensione finanziaria di fatti economici previamente valutati":

Il principio di fondo che deve guidare ogni ulteriore considerazione è che (p. 1.4) *I documenti finanziari servono a rendere conto dei risultati conseguiti e a supportare i processi decisionali*. Queste sono pertanto le complessive finalità informative da soddisfare. Ricongruibili a tre tipologie di destinatari.

In premessa, con il p. 1.5, si stabilisce che *I risultati conseguiti sono espressi non solo in forma contabile ma anche con riferimento alla quantità e alla qualità dei servizi erogati nel periodo amministrativo nonché alla capacità dell'amministrazione di continuare a erogare servizi in futuro*. L'erogazione dei servizi dovrà dunque essere dettagliata negli aspetti quantitativi e qualitativi e a questo proposito si evidenzia che la sede naturale per realizzare questa finalità è la nota integrativa; e dovrà essere considerata anche in termini predittivi.

Sempre in premessa si afferma il principio di responsabilità, p. 1.6, per il quale *Le amministrazioni pubbliche sono responsabili della gestione delle risorse nei confronti di chi fornisce tali risorse e di chi riceve, o si attende di ricevere, i servizi che derivano dall'impiego delle risorse (di seguito beneficiari dei servizi)*.

Circa la prima tipologia, viene affermato il principio per il quale (p. 1.7) *i documenti finanziari per finalità informative generali sono il principale strumento mediante il quale le amministrazioni pubbliche rendono conto dell'uso delle risorse ai fornitori delle risorse e ai beneficiari dei servizi*. Inoltre, tali soggetti traggono dai documenti finanziari informazioni utili all'assunzione di decisioni nei rapporti con le amministrazioni pubbliche. Con una precisazione di grande rilievo: (p. 1.9) *nell'ordinamento nazionale, la tutela degli interessi riconducibili ai fornitori di risorse e ai beneficiari dei servizi si realizza anche attraverso meccanismi di delega*. Le Assemblee elettive, in primis, ma anche altri organi della pubblica amministrazione ed organismi di rappresentanza privati (partiti politici, sindacati, associazioni di consumatori o imprenditoriali e simili) sono utilizzatori principali dei documenti finanziari per finalità informative generali nell'esercizio delle loro funzioni di rappresentanza o di tutela degli interessi dei fornitori delle risorse e dei beneficiari dei servizi.

La seconda tipologia considera (p. 1.10) gli organi di governo e di controllo interno e la struttura amministrativa, nell'esercizio delle rispettive funzioni, statuendo che *La rendicontazione finanziaria per finalità*

informative generali fornisce a questi soggetti una base informativa essenziale per valutare i risultati conseguiti e per assumere decisioni.

La terza categoria considera (p. 1.11) *i soggetti esterni, rispetto a una data amministrazione pubblica, che dispongono dell'autorità per richiedere la produzione di documenti specifici per le proprie esigenze*. Tra questi si comprendono le autorità di vigilanza e controllo esterno, i livelli superiori di governo, le istituzioni dell'Unione Europea, gli istituti di statistica, le istituzioni internazionali che forniscono sostegno finanziario, le autorità di controllo sui mercati finanziari e le agenzie di rating.

Si consideri che i suddetti destinatari delle informazioni ritraibili dai documenti finanziari (da considerare sempre nell'accezione all'inizio precisata) hanno, o possono chiedere, gli elementi informativi che considerano utili allo sviluppo dei rispettivi processi decisionali; ma sono anch'essi da ricomprendere fra i destinatari, perché i documenti finanziari forniscono a tutti una base comune, standardizzata e veridica di informazioni (13).

Quali sono, concretamente, i fabbisogni informativi degli utilizzatori principali?

(p. 1.12) *I fornitori delle risorse e i beneficiari dei servizi, per conoscere nel loro complesso le fonti di finanziamento, per giudicare i risultati conseguiti dalle amministrazioni pubbliche utilizzando le risorse acquisite e per assumere decisioni, hanno bisogno di informazioni che consentano di valutare aspetti quali:*

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

cfr. Osservatorio, cit., Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali, approvati il 4 luglio del 2002.

(13) Non solo. Secondo un'opinione non scritta, in quanto di comune conoscenza, riteniamo che la seconda e terza categoria di destinatari dell'informazione ritraibile dai documenti finanziari, sia anche interessata alla correttezza del complessivo funzionamento del sistema contabile come consegue dal recepimento del QC e

degli standard, correttezza che si deve riflettere sui documenti finanziari; con la conseguenza che le altre informazioni di cui esse sono destinatarie (o perché già in loro possesso, o perché appositamente richieste) saranno tratte da un sistema contabile correttamente gestito nella rilevazione, valutazione e presentazione di tutte le operazioni e fatti aziendali, in grado pertanto di rendere affidabili i dati considerati, appunto perché corretti.

f) la capacità di adattamento alle mutevoli circostanze che si manifestano nell'ambiente esterno e che possono impattare sulla natura e la composizione delle attività svolte e dei servizi erogati (anticipazione e gestione dei rischi).

La chiarezza delle indicazioni non sollecita alcun commento (14).

Quali sono le informazioni presentate nei documenti finanziari?

(p. 1.13) *Le informazioni presentate nel bilancio d'esercizio devono fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, del risultato economico e dei flussi di cassa di un'amministrazione pubblica al termine di un periodo amministrativo. Tali informazioni sono determinate sulla base di un sistema contabile economico-patrimoniale, nella prospettiva dell'equità tra generazioni e della sostenibilità.*

La prescrizione non richiede commenti. Il riferimento alla veridicità dell'informazione si contrappone alla facilità con cui, attualmente, si manipolano i valori del bilancio. La prospettiva dell'equità tra generazioni implica che non si aumenti il debito se non per investimenti suscettibili di contribuire a formare le risorse necessarie al servizio del debito. La prospettiva della sostenibilità ha a che fare con il perseguimento degli equilibri economici e finanziarie con l'equilibrato sviluppo sociale, nel rispetto dei valori ambientali.

I p. 1.14, 1.15 e 1.16 dettagliano le informazioni che un'amministrazione pubblica deve fornire attraverso la situazione patrimoniale, il conto economico e il prospetto dei flussi di cassa (rendiconto finanziario). Si segnalano i seguenti elementi informativi, perché significativi e che non fanno ancora parte della cultura predominante. Così la lettera d) del p. 1.14 che fa riferimento all'informazione relativa alla futura capacità finanziaria, la lettera d) del p. 1.15, che fa riferimento alla necessità di spiegare se gli obiettivi economici del budget sono stati rispettati e la lettera c) del p. 1.16, che fa invece riferimento

alla necessità di spiegare se gli obiettivi finanziari, in termini di incassi e di pagamenti, del budget sono stati rispettati.

Il p. 1.17 è di enorme rilievo. Concerne la programmazione e dunque la necessità di confrontare i risultati con le previsioni, precisando che *costituisce un aspetto irrinunciabile della rendicontazione e che tale confronto integra la valutazione della capacità dell'amministrazione pubblica di conseguire i suoi obiettivi economici, patrimoniali e finanziari.* Aggiungendo un tassello ulteriore: quanto programmato, posto a confronto con i risultati ottenuti fornisce, inoltre, elementi significativi per la predisposizione dei successivi bilanci di previsione. Riepilogando, il corretto esercizio della programmazione, che si conclude con la formazione del budget, consente poi, a consuntivo, l'analisi obiettivi/risultati e fornisce elementi informativi utili per rialimentare il processo di programmazione relativo agli esercizi successivi. Considerando inoltre, come evidenzia il p. 1.18, *che il fine istituzionale delle amministrazioni pubbliche è soddisfare i bisogni della collettività, ne consegue che il bilancio di esercizio rappresenta solo alcuni aspetti dei risultati complessivi dell'azione pubblica, segnatamente quelli economici, patrimoniali e finanziari.* Così proseguendo: *I risultati e, in generale, le informazioni esposte nel bilancio d'esercizio vanno collocati nel contesto di una complessiva valutazione della capacità di un'amministrazione pubblica di conseguire gli obiettivi relativi all'erogazione dei servizi pubblici e concludendo con l'indicazione della necessità di accompagnare l'informazione fornita dal bilancio di esercizio con informazioni riguardanti le risorse consumate (input), la tipologia, il volume e la qualità dei servizi erogati (output), gli impatti sociali, economici ed ambientali prodotti (outcome).* Sono i contenuti, questi ultimi appena richiamati, di un bilancio di sostenibilità che deve integrare l'informazione contabile. Prosegue ancora, il p. 1.18, dando un'ulteriore indicazione: *Queste informazioni sono solitamente*

(14) Ma offre elementi di valutazione circa la chiarezza del quadro normativo attuale e circa i comportamenti adottati da chi opera nelle amministrazioni territoriali e da chi le controlla. Tali amministrazioni sono, infatti, tenute all'adozione di una contabilità di tipo economico-patrimoniale, con regole poco chiare e sulla base di principi assai lontani da quelli universalmente conosciuti, cfr. sul punto la nota 4. Questa contabilità è prevista dall'ordinamento per finalità conoscitive e si aggiunge alla contabilità finanziaria di tipo autorizzatorio; inoltre, presenta vari aspetti di derivazione dalla contabilità tradizionale finanziaria e pertanto ne assorbe talune problematiche. Vedasi il Punto 3 del Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale, Allegato n. 4/3 al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, che spiega il funzionamento del piano dei conti integrato: "Per consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale, le rilevazioni della

contabilità finanziaria misurano il valore monetario dei costi/oneri sostenuti e dei ricavi/proventi conseguiti durante l'esercizio. Pur non esistendo una correlazione univoca fra le fasi dell'entrata e della spesa ed il momento in cui si manifestano i ricavi/proventi ed i costi/oneri nel corso dell'esercizio, i ricavi/proventi conseguiti sono rilevati in corrispondenza con la fase dell'accertamento delle entrate, ed i costi/oneri sostenuti sono rilevati in corrispondenza con la fase della liquidazione delle spese..." (vedasi anche la c.d. matrice di correlazione). Ebbene, le suddette finalità conoscitive, che sono state ora ben espresse, sono di fatto tutte ignorate. La contabilità economico-patrimoniale, come si è osservato, già carente nella sua disciplina, viene di fatto vissuta come adempimento fine a se stesso e, sebbene indirizzata a soddisfare le esigenze conoscitive qui illustrate e che nel complesso fanno parte, come è noto, del patrimonio culturale proprio del sistema contabile di tipo economico-patrimoniale, vistosamente le ignora.

presentate attraverso indicatori e altre forme di rappresentazione della performance, utili a misurare l'efficienza, l'efficacia e l'impatto.

Il p. 1.19 aggiunge la necessità di integrare la valutazione dei risultati del periodo amministrativo, che è l'anno cui si riferisce il bilancio, con la valutazione della capacità dell'amministrazione di rispettare nel medio-lungo termine i suoi impegni finanziari e di erogazione dei servizi. Valutazione che poi dovrà riflettersi nel successivo bilancio previsionale.

Quali sono le amministrazioni pubbliche tenute alla redazione dei documenti finanziari?

Il p. 1.20 definisce il perimetro delle amministrazioni pubbliche tenute alla predisposizione dei documenti finanziari, con un rinvio alla legge; precisando che le stesse registrano le operazioni e gli altri eventi con il sistema contabile economico-patrimoniale, fatte salve eventuali diverse prescrizioni stabilite dalla legge stessa.

Capitolo 2. I postulati e i vincoli dell'informazione

I postulati in oggetto sono nel complesso già conosciuti perché già definiti, anche nell'ambito dei sistemi contabili di tipo finanziario.

Il p. 2.1 ne indica le finalità, chiarendo che *I postulati rappresentano i principi generali di redazione dei documenti finanziari per finalità informative generali che garantiscono la qualità dell'informazione e la rendono utile agli utilizzatori.*

Per il p. 2.4 i postulati sono:

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

Il postulato relativo alla rappresentazione veritiera e corretta è di particolare rilievo.

Per il p. 2.7 *L'informazione presentata nei documenti finanziari per finalità informative generali deve fornire una rappresentazione veritiera e corretta dei fenomeni che intende rappresentare. La rappresentazione di un fenomeno è veritiera e corretta se è completa, neutrale, priva di errori rilevanti e ne rispetta la sostanza economica.*

Il p. 2.8 ne definisce la portata rispetto alla presenza, che sempre si verifica, dei valori stimati, chiarendo che *Il bilancio di esercizio e i documenti finanziari ulteriori rispetto al bilancio di esercizio rappresentano i fenomeni principalmente mediante parole e quantità monetarie. Le quantità monetarie oggettivamente*

determinate (quantità certe) costituiscono una parte molto limitata delle informazioni presentate nei documenti finanziari. Nella maggior parte dei casi, le quantità monetarie presentate sono il risultato di stime soggettive di quantità oggettivamente determinabili o di quantità che, per loro natura, non sono oggettivamente determinabili. La presenza di stime soggettive e l'esercizio di discrezionalità tecnica sono caratteristiche ineliminabili in quanto connaturate al processo di formazione del bilancio di esercizio e, in generale, dei documenti finanziari e non ne pregiudicano la veridicità e correttezza.

Il p. 2.11 chiarisce il collegamento che si deve realizzare fra i documenti finanziari e le informazioni, in essi contenute, che soddisfano i criteri di rilevazione, valutazione e presentazione stabiliti dal Quadro Concettuale.

Un altro punto di rilievo è nel p. 2.14, che prevede che *La prevalenza della sostanza sulla forma richiede che i fenomeni siano rilevati e presentati secondo la loro sostanza e realtà economica e non semplicemente secondo la loro forma giuridica.*

Circa il postulato della comprensibilità il p. 2.22 chiarisce che *I principi di presentazione illustrati nel Capitolo 5 del presente Quadro Concettuale contribuiscono primariamente alla comprensibilità delle informazioni presentate nei documenti finanziari.*

Il postulato della comparabilità è di enorme rilievo per il comparto pubblico, proprio per il ruolo che assume l'attività di programmazione con la connessa formulazione del budget, ossia del conto economico previsionale, come richiamata in diversi paragrafi del QC e come si chiarisce nella lettera a) del p. 2.25, che così si esprime: *L'utilità delle informazioni contenute nei documenti finanziari è accresciuta se tali informazioni possono essere confrontate:*

- a) con informazioni prospettiche, presentate precedentemente in relazione alla medesima amministrazione pubblica;
- b) con informazioni simili riferite a diversi esercizi della medesima amministrazione pubblica;
- c) con informazioni simili riguardanti altre amministrazioni pubbliche.

Le lettere b) e c) fanno invece riferimento alla comparazione nel tempo e nello spazio, anch'esse di grande significato per le pubbliche amministrazioni.

Il p. 2.27 sottolinea le scelte (che per loro natura si qualificano come decisioni fra possibili alternative e che dunque presentano sempre un certo grado di discrezionalità) che devono essere fatte nella redazione dei documenti finanziari nell'applicazione delle norme e degli standard, aggiungendo: *In particolare, la*

redazione del bilancio di esercizio richiede l'applicazione di politiche contabili, intese come principi, concetti di base, convenzioni, regole e prassi applicati da un'amministrazione pubblica nella rilevazione, valutazione e presentazione delle operazioni e degli altri eventi.

In relazione a questi aspetti come è possibile garantire il rispetto del postulato della comparabilità? Al riguardo risponde il p. 2.28, per il quale *La costanza delle politiche contabili e, in generale, nell'applicazione delle regole disciplinanti la redazione dei documenti finanziari è il mezzo per garantire la comparabilità dell'informazione nello spazio e nel tempo. Tale costanza contribuisce, inoltre, alla comprensibilità e verificabilità dell'informazione da parte degli utilizzatori.*

Il p. 2.33, relativo al postulato della continuità afferma che nelle amministrazioni pubbliche cui ci si riferisce *Il bilancio d'esercizio è normalmente preparato in base all'assunto che l'amministrazione che lo redige è in funzionamento e continuerà la sua attività nel prevedibile futuro. In presenza del predetto assunto, la valutazione delle poste contabili è fatta nella prospettiva della continuazione delle attività dell'amministrazione.*

I vincoli all'informazione, alla luce dei quali considerare l'applicazione dei postulati, sono introdotti dal p. 2.34: *L'applicazione dei postulati è sottoposta a vincoli, in termini di rilevanza dell'informazione per gli utilizzatori, di equilibrio tra benefici e costi dell'informazione e di bilanciamento tra i postulati.*

Il p. 2.36 così li individua: I vincoli dell'informazione sono:

- a) Rilevanza;
- b) Costi-benefici;
- c) Bilanciamento tra i postulati.

Il vincolo di cui alla lettera c), certamente di rilievo, è chiarito dai seguenti paragrafi:

(p. 2.40) *Il presente Quadro Concettuale non definisce un ordine gerarchico tra i postulati. Essi contribuiscono, nel loro complesso, a rendere l'informazione presentata nei documenti finanziari utile per i suoi destinatari.*

(p. 2.41) *In sede di statuzione degli standard contabili, nonché di redazione dei documenti finanziari, può essere necessario dare maggior peso ad alcuni postulati al fine di garantire il conseguimento degli obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali.*

Capitolo 3. Gli elementi del bilancio d'esercizio

I primi tre paragrafi definiscono il concetto di elemento del bilancio, individuano tutti gli elementi che compongono il bilancio di esercizio e chiariscono come, al loro interno, si compongono i rispettivi valori contabili. Nei seguenti termini:

(p. 3.1) *Il bilancio di esercizio presenta gli effetti delle operazioni e degli altri eventi raggruppandoli in insiemi omogenei per caratteristiche economiche. Tali insiemi costituiscono gli elementi del bilancio di esercizio. Gli elementi sono un riferimento fondamentale per la rilevazione, classificazione e aggregazione dei valori contabili.*

(p. 3.2) *Gli elementi del bilancio di esercizio sono:*

- le attività;
- le passività;
- il patrimonio netto;
- i proventi e i ricavi;
- i costi e gli oneri.

(p. 3.3) *All'interno dei suddetti elementi, i valori contabili sono aggregati e presentati in classi e sotto classi allo scopo di accrescere la significatività e la comprensibilità del bilancio di esercizio per i suoi utilizzatori.*

Si tratta ad evidenza d'indicazioni fortemente prescrittive, che considerano con il dovuto rilievo le specificità che caratterizzano un'amministrazione pubblica, talora innovative nella loro formulazione. Così per il p. 3.4 *Un'attività è una risorsa attualmente controllata da un'amministrazione pubblica come risultato di un'operazione o altro evento passato, con la precisazione di cui al p. 3.5 per la quale Una risorsa deve avere un potenziale di servizio o la capacità di generare benefici economici. Per potenziale di servizio s'intende la capacità di contribuire al conseguimento degli obiettivi di un'amministrazione pubblica. Dunque la linea discriminante per un'attività, per essere considerata come tale o, in alternativa, ignorata, è vista nella sostanza economica che la qualifica.*

Il paragrafo prosegue mettendo in luce le caratteristiche peculiari che le attività assumono rispetto alle amministrazioni pubbliche, chiarendo che *È tipico del settore pubblico che le risorse siano utilizzate per soddisfare bisogni attraverso l'erogazione di servizi e non per generare flussi di cassa positivi netti. Si tratta di risorse per le quali non è possibile, non è prevista o è difficile la dismissione (con l'eventuale realizzazione di flussi di cassa positivi), in ragione della loro destinazione, della loro elevata specializzazione o di vincoli normativi. Ciò non esclude che da alcune risorse possano derivare benefici economici in senso stretto, consistenti in flussi di cassa positivi o nella riduzione di flussi di cassa negativi.*

Il p. 3.6 afferma che il controllo della risorsa comporta la capacità di utilizzarla e che, p. 3.7, *Il controllo deve essere una condizione attuale che deriva da un'operazione o altro evento passato. Il paragrafo prosegue mettendo in luce come il controllo si configura nelle amministrazioni pubbliche, con specificità enormemente incidenti, precisando che *Il controllo su una risorsa può essere acquisito con diverse modalità:**

mediante operazioni di scambio con terze parti, con la produzione interna, o attraverso operazioni con terze parti non aventi carattere di scambio. L'acquisizione di risorse è spesso la conseguenza dell'esercizio di poteri sovraordinati della pubblica amministrazione, come quello impositivo. Tuttavia, affinché la condizione del controllo sia verificata, occorre che il potere sia stato esercitato e che sia sorto un diritto a ricevere la risorsa.

Circa le passività, le stesse sono così individuate:

(p. 3.8) Una passività è un'obbligazione attuale di un'amministrazione pubblica che richiede un trasferimento di risorse ed è il risultato di un'operazione o altro evento passato.

(p. 3.9) Possono costituire passività solo le obbligazioni la cui estinzione richiede il trasferimento di risorse a soggetti terzi, quali:

- a) obbligazioni a pagare somme di denaro;
- b) obbligazioni a consegnare beni o fornire servizi;
- c) obbligazioni a scambiare risorse con un'altra parte a condizioni sfavorevoli;
- d) obbligazioni a trasferire una risorsa se si verifica uno specifico evento futuro incerto;
- e) obbligazioni ad emettere uno strumento finanziario se tale strumento finanziario obbligherà l'amministrazione pubblica a trasferire una risorsa.

Con la precisazione di cui al p. 3.11: *Esiste un'obbligazione attuale, come risultato di un'operazione o altro evento passato, se la stessa è vincolante per l'amministrazione pubblica e le realistiche possibilità di evitare un futuro trasferimento di risorse sono scarse o nulle; e al p. 3.12: Un'obbligazione attuale che dà origine alla rilevazione di una passività è il risultato di operazioni o eventi già verificatisi, dai quali dipende il carattere vincolante dell'obbligazione e la non perseguibilità di alternative realistiche tese ad evitare il trasferimento di risorse.*

Il patrimonio netto viene definito e individuato nei suoi componenti dai seguenti paragrafi.

(p. 3.14) Il patrimonio netto è determinato dalla differenza tra il totale delle attività e il totale delle passività.

(p. 3.15) Il patrimonio netto è costituito dai mezzi propri distinti in: fondo di dotazione, riserve disponibili e indisponibili, risultato economico di esercizio.

I p. 3.16 e 3.17 chiariscono rispettivamente, che i conferimenti o le devoluzioni di mezzi propri sono afflussi di risorse da soggetti terzi, tipicamente da parte di altre amministrazioni pubbliche, o deflussi di denaro o altre attività o di passività verso soggetti terzi (tipicamente altre amministrazioni pubbliche) che riducono la dotazione di risorse confluite nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica.

La definizione relativa ai proventi e ai ricavi, integralmente riportata, è la seguente.

(p. 3.19) I ricavi sono incrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica diversi da quelli derivanti da conferimenti di mezzi propri e dai proventi di cui al par. 3.20.

(p. 3.20) I proventi sono incrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica, diversi da quelli derivanti da conferimenti di mezzi propri, che hanno origine da operazioni non di scambio. I proventi si generano quando la controprestazione economica è diffusa e non immediata, non richiedendo necessariamente una diretta correlazione con il servizio o i servizi erogati dall'amministrazione.

Il principio statuito nel primo paragrafo definisce i ricavi in modo negativo, individuandoli in incrementi del patrimonio netto diversi dalle due tipologie richiamate. La individuazione di un ricavo in corrispondenza dell'incremento del patrimonio (ad evidenza come conseguenza di maggiori attività o di minori passività) è propria di una visione del sistema contabile che enfatizza in *primis* le vicende del patrimonio dell'entità pubblica e, poi, gli effetti sul risultato economico; secondo una visione che appare congeniale alle finalità proprie di un'amministrazione pubblica che deve rendere conto sull'uso delle risorse.

I proventi sono propri delle amministrazioni pubbliche e si qualificano per trovare la loro origine in operazioni non di scambio; in alternativa ai ricavi, che al contrario trovano la loro origine in operazioni di scambio. Il secondo principio richiamato individua poi con chiarezza la natura diffusa della controprestazione che qualifica il provento.

La individuazione dei costi e degli oneri è contenuta nei seguenti due principi.

(p. 3.21) I costi sono decrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica diversi da quelli derivanti da devoluzioni di mezzi propri e dagli oneri di cui al par. 3.22.

(p. 3.22) Gli oneri sono decrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica, diversi da quelli derivanti da devoluzioni di mezzi propri, che hanno origine da operazioni non di scambio.

La definizione è speculare rispetto a quella appena considerata relativamente ai ricavi e ai proventi e valgono dunque le medesime considerazioni sopra espresse.

Quanto al risultato economico, lo stesso viene determinato dalla (p. 3.23) *differenza tra i componenti positivi (proventi e ricavi) e i componenti negativi (costi e oneri) iscritti nel conto economico.*

I principi relativi alla iscrizione degli elementi nel bilancio d'esercizio sono i seguenti tre.

(p. 3.24) *L'iscrizione è il processo che conduce a includere nel bilancio di esercizio gli effetti dei fatti di gestione o altri eventi. I criteri di iscrizione sono i seguenti:*

a) soddisfare la definizione di uno degli elementi del bilancio di esercizio;

b) rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione presentata nei documenti finanziari.

(p. 3.25) Gli elementi del bilancio di esercizio che soddisfano i suddetti requisiti devono essere iscritti nello stato patrimoniale o nel conto economico. La presentazione nella sola nota integrativa non è in alternativa ammessa in presenza dei requisiti per l'iscrizione nello stato patrimoniale o nel conto economico.

(p. 3.26) La verifica della presenza dei requisiti per l'iscrizione nel bilancio di esercizio richiede la considerazione di tutti i fatti e circostanze disponibili al redattore ai fini della formulazione di un giudizio neutrale. Tale giudizio implica la valutazione del grado di incertezza che grava sull'esistenza e la misurabilità dell'elemento considerato. Poiché i fattori dai quali dipende l'incertezza possono variare nel tempo, è importante che la valutazione sia ripetuta con riferimento a ciascuna data successiva di redazione del bilancio di esercizio.

Per il p. 3.27 anche l'eliminazione di un elemento o di una sua parte è la risultante di un processo che porta alla loro cancellazione, quando vengono meno i requisiti statuiti dal paragrafo 3.24, anche con riferimento alla valutazione che nel tempo deve essere ripetuta come stabilito dal paragrafo 3.26.

Il p. 3.28 prende poi in considerazione le situazioni in cui si verifica un elevato grado di incertezza, statuendone la non iscrizione, demandando alla nota integrativa d'integrare il quadro informativo.

Capitolo 4. La valutazione delle attività e delle passività

I principi fondamentali sono contenuti nei primi tre paragrafi del Capitolo.

(p. 4.1) I criteri di valutazione applicabili ad un'attività o a una passività sono diversi. La scelta di un criterio specifico deve soddisfare gli obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali e rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione presentata nel bilancio di esercizio.

(p. 4.2) La statuzione dei criteri di valutazione applicabili ad un'attività o a una passività è demandata agli standard contabili. Il presente Quadro Concettuale non definisce un ordine gerarchico fra i diversi criteri di valutazione, ma fornisce una guida nella scelta del criterio capace di meglio soddisfare gli obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali nelle diverse situazioni concrete.

(p. 4.3) I criteri di valutazione applicabili ad un'attività o a una passività sono riconducibili ai modelli a valori storici e a valori correnti. Il costo storico è il criterio

fondamentale nell'ambito del modello valutativo a valori storici. Nel modello a valori correnti si fa solitamente riferimento al fair value.

Il QC, dopo avere chiarito come si configura la scelta di un criterio specifico di valutazione e dopo avere chiarito che la scelta fra i diversi possibili criteri è demandata agli standard contabili, individua nel costo storico il criterio più seguito e in quello a valori correnti il modello da considerare con riferimento al fair value.

Il p. 4.4, dopo avere chiarito che La definizione di valore di mercato fornita nei paragrafi 4.14 e 4.36 corrisponde alla definizione di fair value attualmente utilizzata negli standard internazionali per il settore pubblico, precisa che in particolari circostanze, il valore che meglio rappresenta il fair value di un'attività o di una passività può essere determinato con criteri diversi dal riferimento diretto a prezzi o quotazioni di mercato, soprattutto nel caso in cui non esista un mercato aperto, attivo e ordinato per l'attività o la passività oggetto di valutazione. Così proseguendo, Per tali motivi, in questo Quadro Concettuale si preferisce non utilizzare l'espressione fair value con riferimento a uno specifico criterio di valutazione, né trattare il fair value come un criterio di valutazione distinto e ulteriore rispetto a quelli di seguito elencati con riferimento alla valutazione delle attività e delle passività.

Circa i criteri applicati alla valutazione delle attività di seguito riportiamo le indicazioni che sono contenute nel QC, riprese con maggiori dettagli per i due criteri principali: il costo storico e il valore di mercato.

(p. 4.5) Il costo storico è il corrispettivo dovuto per acquistare dall'esterno, ovvero il sacrificio economico sostenuto per produrre all'interno, un'attività. Il corrispettivo è pari al denaro o suoi equivalenti e al valore delle altre risorse scambiate al momento dell'acquisto. Il sacrificio economico sostenuto per la produzione interna è pari al valore delle risorse consumate al momento della produzione dell'attività.

(p. 4.6) Le attività sono rilevate inizialmente al loro costo di acquisto o di produzione. Successivamente il valore iniziale viene ridotto nel tempo per tener conto della diminuzione del potenziale di servizio o dei benefici economici ritraibili dall'attività, dovuti al consumo o ad altre cause. Caratteristica del criterio del costo storico è che il valore contabile di un'attività non viene modificato, nell'arco della sua vita utile, per evidenziare cambiamenti nei prezzi o incrementi nel valore dell'attività, salvo casi particolari.

Il p. 4.7 si sofferma su un inconveniente del criterio del costo storico con riferimento alla sua capacità

predittiva nell'individuazione del costo dei servizi erogati, quando in presenza di rilevanti variazioni dei prezzi, nonché, in tale circostanza, all'influenza sul risultato economico dell'esercizio.

Il criterio mostra pertanto carenze nel fornire informazioni di tipo predittivo circa la capacità operativa (p. 4.6), e finanziaria (p. 4.9) (15).

Il p. 4.10 si sofferma sui vantaggi, importanti, del criterio del costo storico riconducibili:

- alla sua verificabilità,
- alla possibilità di essere utilizzato anche in mancanza di un mercato aperto,
- al fatto che la sua applicazione risponde a un criterio di prudenza,
- alla sua comprensibilità, da parte sia dei redattori del bilancio d'esercizio, sia dei suoi utilizzatori.

A questi importanti vantaggi il p. 4.11 aggiunge quello della minore discrezionalità.

Il p. 4.12 ne mette altresì in luce i limiti sotto il profilo della comparabilità dell'informazione, chiarendo che non è possibile comparare i valori contabili di attività identiche o simili, quando le date di acquisizione siano distanti nel tempo e si siano verificate significative variazioni nei prezzi (16).

I possibili criteri di valutazione delle attività a valori correnti sono indicati nel paragrafo seguente.

(p. 4.13) *I criteri di valutazione delle attività riconducibili al modello a valori correnti riflettono le condizioni economiche prevalenti alla data del bilancio di esercizio. I criteri applicabili alla valutazione di un'attività a valori correnti sono:*

- valore di mercato;
- costo di sostituzione;
- prezzo netto di vendita;
- valore d'uso.

Il valore di mercato, che è quello che meglio rappresenta il *fair value* di un'attività o di una passività (p. 4.4), è il criterio maggiormente utilizzato fra quelli appena elencati ed è definito nel paragrafo seguente.

(p. 4.14) *Il valore di mercato è il valore al quale un'attività potrebbe essere scambiata tra parti consapevoli e disponibili in una libera transazione.*

I successivi due paragrafi approfondiscono aspetti di rilievo del criterio.

(p. 4.15) *La capacità del criterio del valore di mercato di soddisfare gli obiettivi della rendicontazione finanziaria per*

finalità informative generali e di rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione dipende dalla qualità delle evidenze desumibili dal mercato. Queste, a loro volta, dipendono dall'esistenza di un mercato aperto, attivo e ordinato per l'attività oggetto di valutazione. A tali condizioni, i prezzi di mercato rappresentano valori oggettivamente osservabili e una base di valutazione che rispetta i postulati della rappresentazione veritiera e corretta, della verificabilità, della comprensibilità, della comparabilità, della tempestività, nonché il vincolo dei costi-benefici dell'informazione. In mancanza di un mercato aperto, attivo e ordinato, i prezzi di mercato devono essere approssimati mediante stime che tengano conto dei caratteri specifici dell'attività oggetto di valutazione. La capacità di rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione si riduce con l'accrescersi del grado di complessità e soggettività di tali stime.

(p. 4.16) *Per le attività destinate alla vendita o negoziabili sul mercato, il valore di mercato rappresenta il valore realizzabile cedendo l'attività alle attuali condizioni di mercato. Si tratta, quindi, di un valore altamente significativo ai fini della valutazione della capacità finanziaria. Gli altri tre criteri di possibile valutazione delle attività correnti presi in esame sono di seguito richiamati.*

(p. 4.17) *Il costo di sostituzione è il costo minimo che l'amministrazione dovrebbe sostenere per sostituire il potenziale di servizio di un'attività (comprensivo del valore che l'amministrazione otterrà dall'alienazione dell'attività al termine della sua vita utile) alla data del bilancio di esercizio.*

(p. 4.23) *Il prezzo netto di vendita (o valore netto di realizzo) differisce dal valore di mercato perché considera quanto l'amministrazione può ricavare dalla cessione dell'attività tenuto conto delle condizioni specifiche della transazione e al netto dei costi di vendita. È un criterio di valutazione alternativo al valore di mercato ed è applicabile, in particolare, ai beni per i quali la destinazione economicamente più conveniente sia la vendita.*

(p. 4.26) *Il valore d'uso è il valore attuale del residuo potenziale di servizio di un'attività o della sua residua capacità di generare benefici economici, nell'ipotesi che essa continui ad essere utilizzata, incluso il valore netto ottenibile dalla cessione dell'attività al termine della vita utile. La compatibilità del valore d'uso con i postulati e i vincoli dell'informazione dipende dalle concrete modalità con le quali si procede alla sua determinazione.*

(15) Va peraltro annotato che tali carenze si verificano se le variazioni nei prezzi sono non solamente rilevanti, ma anche significative nelle loro conseguenze (postulato della significatività e vincoli dell'informazione). Non solamente, perché si deve anche osservare, proprio per il complessivo contenuto del QC, che il ruolo assunto dalla programmazione implica che questa sia la sede più appropriata dove effettuare ogni considerazione, a preventivo,

sulla capacità sia operativa sia finanziaria, sulla base e dei risultati storici e dell'evoluzione dei prezzi; valutazioni che poi dovrebbero trovare a consuntivo una ulteriore analisi attraverso il confronto fra obiettivi e risultati.

(16) Anche se, in tali circostanze, la nota integrativa potrebbe, nella disciplina statuita dagli standard specifici, sopperire a tale esigenza informativa.

Circa i criteri individuati per la valutazione delle passività, il principale si appalesa, ancora, come quello del costo storico, di seguito definito.

(p. 4.29) *Il costo storico di una passività è il corrispettivo ricevuto per assumere la relativa obbligazione, pari al denaro o suoi equivalenti o al valore degli altri beni ricevuti al momento nel quale la passività è sorta.*

Ma il criterio non trova applicazione in circostanze importanti.

(p. 4.30) *L'applicazione del criterio del costo storico non è possibile per le passività che non nascono da Operazioni di scambio.*

(p. 4.31) *La valutazione al costo storico non è appropriata per le passività la cui misura possa variare nel tempo.*

Nei casi richiamati il criterio di valutazione delle passività non potrà quindi essere quello del costo storico.

Gli altri possibili criteri di valutazione sono di seguito indicati, tutti riconducibili al modello dei valori correnti.

(p. 4.32) *I criteri di valutazione delle passività riconducibili al modello a valori correnti riflettono le condizioni economiche prevalenti alla data del bilancio di esercizio. I criteri applicabili alla valutazione di una passività a valori correnti sono:*

a) *Costo di adempimento;*

b) *Valore di mercato;*

c) *Costo di estinzione immediata.*

I suddetti criteri vengono di seguito precisati.

(p. 4.33) *Il costo di adempimento è il minor costo possibile che l'amministrazione sosterrà per adempiere alle obbligazioni rappresentate dalla passività oggetto di valutazione.*

(p. 4.36) *Il valore di mercato è il valore al quale una passività potrebbe essere trasferita tra parti consapevoli e disponibili in una libera transazione.*

(p. 4.39) *Quando il costo di estinzione immediata della passività è inferiore al costo di adempimento potrebbe risultare più conveniente per l'amministrazione liberarsi immediatamente dall'obbligazione. In questo caso, il costo di estinzione immediata, cioè la somma accettata dal creditore per l'estinzione immediata del debito o, in alternativa, la somma richiesta da un terzo per assumere l'obbligazione nei confronti del creditore, diviene il valore più significativo della passività per l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio. In presenza di più soluzioni alternative di estinzione immediata, la valutazione tiene conto dell'ipotesi più conveniente per l'amministrazione. Di seguito si vuole altresì richiamare la nota 3 del QC, poiché, come in essa è chiarito, i contenuti di questo capitolo potrebbero facilmente subire dei cambiamenti in un prossimo futuro.*

Il Conceptual Framework EPSAS rinvia la trattazione dei criteri di valutazione delle attività e delle passività ai singoli EPSAS. Il Conceptual Framework IPSASB, che contiene invece un'esposizione dei criteri di valutazione, è attualmente in fase di revisione in questo aspetto. Il presente Capitolo del Quadro Concettuale sarà oggetto di revisione da parte dello SSB alla luce dell'elaborazione degli standard nazionali e dell'evoluzione delle fonti internazionali.

Capitolo 5. La presentazione delle informazioni nei documenti finanziari

Quale è l'oggetto della presentazione?

(p. 5.1) *Per presentazione si intende la selezione, collocazione e organizzazione delle informazioni nei documenti finanziari. Le modalità con le quali le informazioni sono presentate influenzano la capacità dei documenti finanziari di contribuire al conseguimento degli obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali.*

Con la precisazione, di rilievo, relativa al livello di dettaglio.

(p. 5.4) *Per rispondere ai bisogni informativi degli utilizzatori, i documenti finanziari presentano le informazioni in modo completo e con un appropriato livello di dettaglio. Tuttavia, un eccessivo livello di dettaglio e la ridondanza delle informazioni possono ridurre la comprensibilità per gli utilizzatori oltre che essere potenzialmente in contrasto con il vincolo dei costi-benefici dell'informazione.*

Questa indicazione e le successive portano a definire un unico format, indispensabile per il rispetto dei postulati e dei vincoli all'informazione.

La selezione dell'informazione, nei suoi aspetti di selezione principale e di selezione integrativa, riferita al bilancio d'esercizio, ma anche ai documenti finanziari ulteriori, è bene espressa nei seguenti paragrafi.

(p. 5.5) *La selezione delle informazioni consiste nell'individuazione delle informazioni che consentono di soddisfare i bisogni informativi degli utilizzatori e che, pertanto, vanno presentate nei documenti finanziari per finalità informative generali.*

(p. 5.6) *Le informazioni sono selezionate in quanto informazione principale o informazione integrativa. L'informazione principale contiene i messaggi-chiave mentre l'informazione integrativa fornisce elementi che agevolano la comprensione, la comparazione e la verifica dell'informazione principale da parte degli utilizzatori. Ogni documento finanziario per finalità informative generali contiene informazioni principali e informazioni integrative.*

(p. 5.7) *Nel bilancio d'esercizio, le informazioni principali sono presentate nei prospetti contabili e riguardano la*

situazione patrimoniale, il risultato economico e i flussi di cassa di un'amministrazione pubblica, mentre le informazioni integrative sono contenute nella nota integrativa.

(p. 5.8) Nella nota integrativa sono presentati:

- a) i criteri di rilevazione e valutazione delle voci presentate nei prospetti contabili;
- b) per specifiche voci presentate nei prospetti contabili, l'eventuale valore determinato con criteri diversi da quelli utilizzati ai fini dell'iscrizione nei prospetti contabili stessi, laddove previsto da uno standard;
- c) il dettaglio delle voci presentate nei prospetti contabili;
- d) informazioni che non soddisfano i requisiti per la presentazione nei prospetti contabili, ma che sono significative per gli utilizzatori;
- e) altre informazioni utili alla comprensione, alla comparazione e alla verifica delle informazioni presentate nei prospetti contabili.

(p. 5.9) Nei documenti finanziari per finalità informative generali ulteriori rispetto al bilancio d'esercizio sono presentate informazioni, principali e integrative, con funzione supplementare rispetto ai contenuti del bilancio d'esercizio, che consentono di interpretare e contestualizzare le informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie. Tali informazioni supplementari possono riguardare:

- a) la discussione e l'analisi dei risultati presentati nel bilancio d'esercizio alla luce delle condizioni interne ed esterne della gestione;
- b) i risultati conseguiti nell'erogazione dei servizi in rapporto agli obiettivi;
- c) la sostenibilità delle finanze pubbliche.

(p. 5.10) Gli standard contabili definiscono le informazioni principali e quelle integrative da presentarsi nei singoli documenti finanziari per finalità informative generali.

Circa la collocazione, che deve rispettare i criteri d'iscrizione di cui al p. 3.24, intesa come requisito principale (p. 5.15), così si esprime il seguente paragrafo.

(p. 5.11) La collocazione dell'informazione è la scelta del documento nel quale presentare l'informazione e del posizionamento della stessa all'interno del documento. Tali decisioni riguardano, in particolare:

- a) Se includere un'informazione nel bilancio d'esercizio o in un altro documento finanziario;
- b) La specifica sezione del bilancio d'esercizio o altro documento finanziario in cui presentare l'informazione.

Con l'avvertenza che

(p. 5.16) Nel bilancio di esercizio, la nota integrativa costituisce una sezione distinta dai prospetti contabili, fermo restando che le informazioni presentate nella nota integrativa devono essere collegate in modo chiaro

con le informazioni presentate nei prospetti contabili cui afferiscono, come previsto al paragrafo 5.24.

Circa l'organizzazione, la stessa è così disciplinata: (5.18) L'organizzazione dell'informazione è la disposizione, il raggruppamento e l'ordinamento delle informazioni all'interno di una sezione di un documento. Le scelte sull'organizzazione delle informazioni riguardano:

- a) Le modalità e le tecniche espositive con cui l'informazione è presentata all'interno di una sezione di un documento finanziario (classificazioni, denominazione, ordinamento e numerazione di voci, tabelle, grafici, riferimenti incrociati, ecc.);
- b) la struttura dei singoli documenti finanziari o loro sezioni.

Con le avvertenze che qui si evidenziano fra quelle, tutte significative, riportate nel QC

(p. 5.20) Le informazioni principali devono essere presentate in modo evidente e con un appropriato livello di sintesi, così da non distogliere l'attenzione dell'utilizzatore dal messaggio-chiave che esse veicolano. L'informazione integrativa ha il compito di dettagliare l'informazione principale.

(p. 5.24) Le informazioni presentate nella nota integrativa sono organizzate in modo da rendere evidenti i collegamenti con le informazioni presentate nei prospetti contabili del bilancio d'esercizio.

(p. 5.25) L'informazione contenuta nei documenti finanziari ulteriori rispetto al bilancio d'esercizio è organizzata mediante indicatori, grafici, tabelle, schemi e in forma narrativa.

(p. 5.26) Nei documenti finanziari ulteriori rispetto al bilancio d'esercizio, le informazioni sono organizzate in modo da rendere evidenti le relazioni tra le informazioni presentate nel documento e tra queste e le informazioni presentate nel bilancio d'esercizio.

(p. 5.27) L'informazione principale e l'informazione integrativa presentate nei documenti finanziari ulteriori rispetto al bilancio d'esercizio, se collocate nella stessa sezione di un documento, devono essere chiaramente distinguibili attraverso un'opportuna organizzazione dell'informazione.

Il capitolo si chiude con l'indicazione, di cui al p. 5.28, che disciplina i documenti finanziari per finalità informative, tutti, come documenti pubblici, prevedendone la pubblicazione nei siti web istituzionali, in ottemperanza del principio di pubblicità e aggiungendo che Le amministrazioni pubbliche utilizzano ogni mezzo utile a rendere l'informazione finanziaria disponibile e comprensibile agli utilizzatori, anche attraverso la pubblicazione di sintesi, estratti e documenti specifici per le esigenze di particolari gruppi di utilizzatori.

Considerazioni conclusive

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.

Un primo commento riguarda proprio questo aspetto: dal momento che si ispira ed attua i principi internazionali, la nuova contabilità assume un ruolo più autonomo, astratto, staccato dalle vicende quotidiane del nostro Paese.

Non appare per nulla modificabile (così come deve essere) a seconda delle esigenze e/o degli interessi di parte o delle pressioni momentanee finalizzate a creare o a nascondere situazioni, rispettivamente, di comodo o di svantaggio (17), in un regime di scarsa trasparenza e poca coerenza generale (18).

La nuova contabilità economico-patrimoniale “accrual” nasce autonoma, in primis, dalla tradizionale contabilità finanziaria (autorizzatoria) delle PA del nostro Paese. Ma non si pone in una situazione di conflitto e meno che meno di dipendenza; né intende sostituirsi ad essa. Si pone, invece, come un sistema contabile completo (economico-patrimoniale e finanziario), sebbene per il momento, per le amministrazioni locali, in una logica prevalentemente consuntiva, certamente più al passo coi tempi e più adatto a rilevare i risultati che le Pubbliche Amministrazioni dovrebbero esplicitare in forme più standardizzate, trasparenti e coerenti con il contesto internazionale.

(17) Ad esempio:

1) le possibilità di utilizzare liberamente le risorse liberate dalla rinegoziazione dei mutui contratti nel passato (per ultima, art. 3, c. 5-*octies*, D.L. 30 dicembre 2021, n. 228, conv. nella Legge 25 febbraio 2022, n. 15);

2) la sentenza della Corte costituzionale del 29 aprile 2021, n. 80 riprende la definizione ed i concetti fondanti il c.d. “disavanzo tecnico” di cui all’art. 3, comma 13, del D.Lgs. n. 118/2011 dichiarando l’illegittimità costituzionale dell’art. 39-*ter*, commi 2 e 3, del DL 30 dicembre 2019, n. 162, in quanto la norma comporta l’anomala utilizzazione delle anticipazioni di liquidità con una diluizione degli oneri di ripianamento del deficit., autorizzando un illegittimo incremento della capacità di spesa dell’ente locale, tramite “il trasferimento dell’onere del debito e del disavanzo dalla generazione che ha goduto dei vantaggi della spesa corrente a quelle successive, senza che a queste ultime venga trasmesso alcun beneficio connesso all’utilizzazione di beni durevoli di investimento...”. La situazione di disavanzo tecnico emerge nella deliberazione della Corte dei conti, Sez. Aut., n. 31/SEZAUT/2016/FRG “Prime analisi sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui nei Comuni”.

(18) Ad esempio, il principio di non utilizzare entrate future per poter finanziare spese immediate, è solennemente enunciato dall’art. 179, comma 3-*bis*, del Tuel, D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267: “È vietato l’accertamento attuale di entrate future”.

Il paragrafo 16, dei Principi generali o postulati, allegato 1 al D. Lgs. 23/6/11, n. 118, vista l’importanza sugli equilibri del bilancio,

Anche l’adozione del metodo della partita doppia contribuisce, da un lato, ad un maggiore controllo e affidabilità delle rilevazioni contabili e, dall’altro, garantisce livelli di compatibilità e trasparenza finora trascurati.

La gestione del cambiamento a livello operativo non sarà facile, pur in presenza di una fase di sperimentazione già programmata; bisognerà prepararsi in tempo. In particolare i software (19) operativi attualmente in uso diventeranno immediatamente obsoleti; si dovranno ricercare soluzioni rivolte, laddove possibile, a non effettuare manualmente doppie registrazioni (nella tradizionale contabilità finanziaria e nella nuova contabilità “accrual”, che, come più volte precisato, è autonoma nei principi e nelle regole).

Ciò anche in un contesto generale che favorisce le migrazioni in un regime cloud più sicuro ed efficiente e che impone una generale reimpostazione dei software che utilizzano server locali.

Si dovranno peraltro introdurre azioni immediate di sostegno ai funzionari attuatori della riforma, sotto vari profili: la formazione, la rivalutazione delle funzioni dei contabili, l’indipendenza degli stessi. Occorre tener ben presente che il successo della riforma passa necessariamente sulle reali possibilità di implementazione da parte dei funzionari attuatori e al riguardo occorre sottolineare, ora più che mai, l’importanza della loro predisposizione ad accettare il cambiamento culturale (nella direzione di una cultura della contabilità) che ci aspetta nel prossimo futuro.

rincarica la dose: “Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate per le quali non sia venuto a scadere nello stesso esercizio finanziario il diritto di credito. È esclusa categoricamente la possibilità di accertamento attuale di entrate future, in quanto ciò darebbe luogo ad un’anticipazione di impieghi... con la conseguenza di alterare gli equilibri finanziari dell’esercizio finanziario”.

Tuttavia, il punto 16 (Principio della competenza finanziaria) dei Principi generali o postulati, allegato 1 al D. Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, prevede: “Può costituire copertura agli investimenti imputati agli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione... c) il 50 % delle previsioni riguardanti l’incremento di gettito derivante dall’applicazione di nuove o maggiori aliquote fiscali, o derivanti dalla maggiorazione di oneri concessori e sanzioni, formalmente deliberate...”.

(19) Il tema relativo ai software è determinante, troppo spesso in passato hanno fenato il rinnovamento, realizzandosi un circuito perverso fra la naturale e predominante spinta alla conservazione degli operatori e il desiderio dei fornitori di cambiare il meno possibile, per motivi economici. Tuttavia, nel caso della nuova contabilità “accrual”, la conservazione di software gestionali legati al passato sembra decisamente più difficile, visti i principi e le regole di applicazione che non prevedono alcun legame con la tradizionale contabilità finanziaria per la determinazione dei costi e dei proventi della gestione.