

Editoriale

Riccardo Mussari

L'opportunità di scrivere questo Editoriale, generosamente offertami dalla Direttrice di Azienda Pubblica, è un'occasione per richiamare, ancora una volta, l'attenzione della nostra comunità sulla "riforma *accrual*". Il 2025 segna l'avvio della fase pilota della Riforma abilitante 1.15 (missione 1, componente 1) del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza: "Dotare le pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale *accrual*". I passaggi chiave che hanno reso possibile l'avvio della prima fase di "sperimentazione" sono stati quelli di seguito richiamati:

- 1) La Determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 176775 del 27 giugno 2024 che ha recepito il Quadro concettuale (QC), i diciotto ITAS (Italian Accounting Standards) e il Piano dei conti multidimensionale, già approvati dalla Struttura di governance (SdG). La SdG, istituita in seno alla Ragioneria generale dello Stato (RGS), è l'insieme degli organi cui la legge ha affidato il compito di guidare e attuare la riforma e di cui fanno parte il Comitato Direttivo e lo Standard Setter Board.
- 2) Il Decreto-legge del 9 agosto 2024, n. 113, convertito, con modificazioni, con la legge n. 143 del 7 ottobre 2024 che disciplina gli adempimenti relativi alla fase pilota per il 2025.
- 3) La Determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 259 del 26 novembre 2024, il cui Allegato 1 individua le amministrazioni che devono partecipare alla "fase pilota". Tale fase non interessa le amministrazioni di dimensione minore. Fra gli altri, non sono inclusi i comuni con popolazione residente inferiore a cinquemila abitanti al 1° gennaio 2024.
- 4) Il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) del 23 dicembre 2024 che fornisce, alle amministrazioni che partecipano alla fase pilota, le istruzioni di natura procedurale e tecnico contabile in relazione a: utilizzo dei modelli di raccordo fra il piano dei conti multidimensionale e le voci dei principali piani dei conti e modelli contabili vigenti; modalità di erogazione del primo ciclo di formazione di base; modalità di trasmissione telematica degli schemi di bilancio alla RGS.

Il primo fondamentale obiettivo assegnato dalle norme alle amministrazioni che devono partecipare alla fase pilota è predisporre, per finalità di sperimentazione, almeno gli schemi di Conto Economico e Stato Patrimoniale al 31 dicembre 2025 osservando quanto, in merito, è prescritto da ITAS 1 - *Composizione e schemi del bilancio di esercizio*. Al riguardo, è necessario chiarire che l'uso dell'avverbio "almeno" è dovuto al

fatto che, il contenuto che, in ITAS 1, il bilancio di esercizio include non solo lo Stato Patrimoniale e il Conto Economico, ma anche il Rendiconto finanziario dei flussi di cassa, il Prospetto delle variazioni del patrimonio netto e la Nota integrativa. Si tratta, quindi, di una significativa semplificazione esclusivamente limitata a questa fase di avvio. Poiché gli schemi sopra citati sono predisposti solo per finalità di sperimentazione, essi non sostituiscono gli schemi di bilancio e di rendiconto prodotti, per lo stesso esercizio, in applicazione delle disposizioni e dei regolamenti contabili vigenti. Come sempre accade in queste delicate fasi di transizione, si rivelerà cruciale l'armonico coordinamento fra le attività operative che le amministrazioni dovranno realizzare e la messa a disposizione da parte di RGS e MEF di tutte le indicazioni operative volte a garantire uniformità di comportamenti anche in considerazione delle ben note diversità fra gli attuali sistemi contabili di amministrazioni appartenenti a comparti diversi. In particolare, con Determina del Ragioniere Generale dello Stato saranno adottati, previa approvazione del Comitato direttivo della SdG, i modelli per il raccordo fra il piano dei conti unico multidimensionale e i piani dei conti e i modelli di rilevazione in uso nelle amministrazioni che appartengono ai diversi comparti. Quanto sopra consentirà, alle amministrazioni che partecipano al progetto pilota, di predisporre ai fini sperimentali i nuovi schemi di Stato Patrimoniale e Conto Economico riclassificando le voci dei propri piani dei conti secondo le voci del piano dei conti multidimensionale, apportando ai relativi saldi le integrazioni e le rettifiche necessarie per l'applicazione degli ITAS.

Inoltre, il MEF si è impegnato a adottare, entro il 31 marzo 2025, un decreto per individuare i requisiti generali atti a guidare le amministrazioni nell'analisi degli interventi di adeguamento dei propri sistemi informativi per il recepimento ITAS.

Quelli appena richiamati sono soltanto i primi passi di un percorso che, se svolto per intero ed in modo uniforme, consentirà di conseguire un'effettiva armonizzazione contabile, seppure "limitata" alla rendicontazione economico-patrimoniale. Da ciò discenderanno vantaggi evidenti anche per il conseguimento delle finalità, proprie e distinte, della contabilità economica nazionale e il monitoraggio dei conti pubblici. Nessuna riforma è a costo zero, salvo che nelle affermazioni di principio del legislatore, e nessuna riforma può dirsi realizzata solo perché sono state approvate le disposizioni di legge e le norme tecniche che disciplinano specifiche materie. Per tali ragioni e senza alcuna pretesa di esaustività, è utile richiamare alcune delle criticità più evidenti che potrebbero ostacolare l'implementazione efficace della riforma. Partiamo da una constatazione oggettiva: i responsabili dei servizi finanziari delle amministrazioni che non usano la contabilità a base economico-patrimoniale come unico sistema di scritture non dispongono, nella maggior parte dei casi, di tutte le competenze ragionieristiche ed informatiche necessarie per affrontare in modo consapevole la riforma *accrual*. Tale *divario* va

colmato e in tempi ragionevolmente brevi. La RGS è fortemente impegnata in tal senso e offre, a titolo gratuito, un ciclo di formazione di base, erogato a distanza, validato e certificato dalla Scuola Nazionale dell'Amministrazione (SNA). Ciononostante, c'è piena consapevolezza della necessità di un impegno ulteriore e di più ampio respiro che veda coinvolti tutti i soggetti istituzionali tanto dal lato della domanda di formazione che dal lato dell'offerta. La centralità del ruolo della SNA e delle Università è auto-evidente. Percorsi formativi specifici devono essere anche pensati per chi, a diverso titolo, è chiamato a controllare i rendiconti delle amministrazioni, a partire dai componenti degli organi di revisione. La sensibilità e la capacità di risposta degli Ordini professionali sarà una fondamentale cartina al tornasole dell'interesse che la riforma *accrual* suscita. La funzione degli organi ai quali è rimessa la responsabilità di controllare i rendiconti è fondamentale perché la garanzia della veridicità della rendicontazione è l'indispensabile condizione da soddisfare per rendere i valori economico-patrimoniali una fonte informativa affidabile e quindi idonea ad alimentare in modo corretto i processi decisionali. Fermo ciò restando, occorre anche innestare un circuito virtuoso fra attendibilità ed uso dell'informazione contabile *accrual*. In sostanza, se è vero che è pernicioso fare uso di informazioni contabili di dubbia attendibilità, lo è altrettanto che non fare mai ricorso a quelle informazioni in quanto considerate poco affidabili non costituisce il migliore incentivo per far sì che lo diventino. È quindi cruciale che progressivamente i valori contabili *accrual* entrino a pieno titolo anche nei processi di *intergovernmental management*. La contabilità *accrual* può diventare il linguaggio utilizzato fra amministrazioni e non solo fra singola amministrazione e i suoi *stakeholder*. Proprio per queste ragioni, sarebbe rilevante formare, per le questioni di loro interesse, anche i componenti degli organi politici che, nell'esercizio delle funzioni di indirizzo e di controllo, non dovrebbero mai rinunciare al bagaglio informativo che la contabilità *accrual* mette loro a disposizione. Molte amministrazioni non hanno mai fatto uso della contabilità *accrual* o l'hanno implementata assegnandole un ruolo ancillare rispetto alla contabilità giuridico-finanziaria. Conseguentemente, il buon esito della riforma *accrual* dipenderà molto dall'efficacia del progetto pilota. Gli ITAS e il QC devono essere messi alla prova dei fatti. Sarà il progetto pilota a produrre le eventuali evidenze empiriche necessarie per aggiornare gli ITAS e renderli definitivamente pronti per un utilizzo generalizzato in tutte le amministrazioni. Due ultime considerazioni mi preme formulare brevemente. Una riforma contabile non è mai una questione esclusivamente ragionieristica. È per lo meno ingenuo chi, di fronte alla riforma *accrual*, opta per questa chiave interpretativa minimalista. Non è necessario ricorrere a raffinate citazioni dottrinali per ribadire un concetto noto in dottrina da secoli: la contabilità, come ogni linguaggio, determina il formarsi di categorie concettuali ed è quindi anche uno strumento di potere e di legittimazione. Di conseguenza,

cambiare il linguaggio contabile significa cambiare il contenuto di relazioni sociali inter-organizzative e intra-organizzative e modificarne le gerarchie valoriali di riferimento. Sono profili ultra-tecnici di estrema complessità e grande fascino che offrono non solo immense opportunità di ricerca, ma che devono essere governati consapevolmente dalle istituzioni sul piano logico-interpretativo. Gli adattamenti e, in molti casi, i significativi mutamenti ai quali saranno sottoposti i sistemi di contabilità e bilancio attualmente in uso nelle amministrazioni hanno quindi implicazioni non solo di ordine ragionieristico e informatico, ma anche e soprattutto di tipo sociale e culturale. Sottovalutare la complessità del cambiamento richiesto e trascurare la portata socioculturale sono i presupposti migliori per fare fallire la riforma *accrual* nella sua sostanza. Per tali ragioni, questo processo di cambiamento deve essere costantemente studiato, guidato e monitorato per evitare che si determinino effetti collaterali indesiderati che, ne siamo certi, nessuno auspica. In ultimo e in stretta relazione a quanto sopra accennato desidero fare cenno al tema della discrezionalità o se si preferisce della soggettività. In campo contabile, non esistono misure certe ed oggettive se si fa eccezione per una parte significativa dei pochi valori monetari. La contabilità *accrual* accresce, rispetto ad altri sistemi di scritture, i margini di discrezionalità dell'estensore del rendiconto nell'attribuzione dei valori alle componenti dal cui confronto scaturiscono i risultati, come esplicitamente evidenzia il QC ai paragrafi 2.8 e 2.9. Di queste specificità della contabilità *accrual* e delle conseguenze che ne derivano devono acquisire piena coscienza e consapevolezza coloro i quali predispongono il rendiconto delle amministrazioni, gli organi che controllano e certificano l'attendibilità di quei documenti contabili di sintesi, gli organi politici che approvano quei documenti e, soprattutto, chi utilizza quelle informazioni all'esterno delle amministrazioni per esprimere valutazioni ed assumere decisioni conseguenti. Gli obiettivi ultimi della riforma *accrual* sono ben definiti e il loro conseguimento è indispensabile per un governo consapevole della sostenibilità economico-finanziaria delle amministrazioni e per garantire il rispetto del principio non negoziabile dell'equità intergenerazionale. Il processo di innovazione contabile, a mio parere, richiede un saldo *commitment* politico-istituzionale, costanza, saggezza e lungimiranza. Gli effetti di un cambiamento così profondo non potranno che manifestarsi in tempi diversi anche medio-lunghi secondo la complessità e specificità dei contesti amministrativi, organizzativi e territoriali sui quali la riforma *accrual* andrà ad impattare. Con l'avvio del progetto pilota si apre il grande "cantiere nazionale" della riforma contabile. Non vi è chi non veda in questo lungo processo di trasformazione anche una straordinaria opportunità per rilanciare nel nostro Paese e sulla nostra Rivista gli studi di Ragioneria pubblica così da contribuire ad un dibattito cui, certamente, le istituzioni del Paese non resteranno estranee. Non deve sfuggire ad alcuno che la comunità scientifica delle aziendaliste e degli aziendalisti pubbli-

ci è chiamata, per un verso, a svolgere un ruolo propulsivo di stimolo e di supporto alla RGS e al MEF e, per l'altro verso, ad affiancare, in tutto il territorio nazionale, le amministrazioni di ogni tipo e dimensione affinché comprendano a fondo il come ed il perché dell'effettiva implementazione della contabilità *accrual*.