

RESOCONTO RIUNIONE DELLA COMMISSIONE ARCONET DEL 13 APRILE 2022

Il giorno 13 aprile 2022, alle ore 11,00, si è riunita la Commissione ARCONET di cui all'articolo 3-bis del decreto legislativo n. 118 del 2011 corretto e integrato dal decreto legislativo n. 126 del 2014.

In conseguenza della situazione di emergenza che ha investito la nazione per effetto della pandemia da "COVID 19" la riunione si è svolta da remoto, in modalità video-conferenza.

Ordine del giorno:

- 1) definizione del parere alla proposta di statuizione del Quadro concettuale elaborata dallo Standard Setter Board (SSB), ai sensi dell'articolo 9, comma 16, del Decreto-legge n. 152 del 2021.**

AMMINISTRAZIONE	Nomi	Riunione del 13 aprile 2022
MEF -RGS Presidente	Salvatore Bilardo	
MEF -RGS	Cinzia Simeone	
MEF -RGS	Paola Mariani	
MEF -RGS	Daniela Collesi	assente
MEF -RGS	Emilia Scafuri	assente
MEF -RGS	Sonia Caffù	
MEF -RGS	Antonio Cirilli	assente
MEF -RGS	Lamberto Cerroni	
MEF -RGS	Marco Carfagna	
MEF -RGS	Luciano Zerboni	assente
PCM - Affari Regionali	Andreana Valente	assente
PCM - Affari Regionali	Marcello Germanò	assente
M. Interno	Massimo Tatarelli	assente
M. Interno	Fabio Passerini	assente
M. Interno	Federica Scelfo	
M. Interno	Marcello Zottola	assente

M. Interno	Roberto Pacella	
M. Interno	Antonio Colaianni	assente
Corte dei Conti	Valeria Franchi *	assente
Corte dei Conti	Filippo Izzo	
Istat	Gerolamo Giungato	assente
Istat	Grazia Scacco	
Istat	Susanna Riccioni	assente
Istat	Luisa Sciandra	assente
Regione a statuto ordinario	Antonello Turturiello	assente
Regione a statuto ordinario	Claudia Morich	
Regione a statuto ordinario	Onelio Pignatti	
Regione a statuto ordinario	Marco Marafini	assente
Regione a statuto speciale	Marcella Marchioni	
Regione a statuto speciale	Elsa Ferrari	
UPI	Francesco Delfino	
UPI	Luisa Gottardi	
ANCI	Alessandro Beltrami	
ANCI	Riccardo Mussari	
ANCI	Giuseppe Ninni	assente
ANCI	Roberto Colangelo	assente
OIC	Marco Venuti	
CNDC	Marco Castellani	
CNDC	Luciano Fazzi	assente
CNDC	Luigi Puddu	
CNDC	Davide Di Russo	assente
ABI	Rita Camporeale	assente
ABI	Alessandra Di Iorio	assente
Assosoftware	Roberto Bellini	assente
Assosoftware	Laura Petroccia	

(*) Nelle more dell'aggiornamento del decreto di composizione della Commissione ARCONET, assiste alla riunione il Consigliere Luigi Di Marco designato dalla Corte dei conti, il dottor Pietro Paolo Trimarchi e il dottor Andrea Taddei in rappresentanza del MEF-RGS in sostituzione rispettivamente della dott.ssa Emilia Scafuri e del dottor Luciano Zerboni.

Dopo aver salutato i componenti della Commissione il Presidente, prima di dare inizio alla riunione, dà atto che, ai fini della predisposizione del parere della Commissione Arconet concernente la proposta di statuizione del Quadro concettuale elaborata dallo Standard Setter Board (SSB) ai sensi dell'articolo 9, comma 16, del Decreto-legge n. 152 del 2021, è pervenuto un unico contributo, costituito dal parere formulato congiuntamente dai rappresentanti delle Regioni, delle Città Metropolitane, delle Province e i dei Comuni. La bozza di parere trasmessa alla Commissione ai fini della definizione del parere finale è stata predisposta sulla base del contributo dei rappresentanti degli enti territoriali.

Il Presidente, prima di dare inizio alla discussione, chiede di informare la Commissione ARCONET su eventuali ulteriori pareri inviati autonomamente al Board da parte delle Istituzioni rappresentate in seno alla Commissione e invita i rappresentanti degli enti territoriali a presentare alla Commissione il proprio parere.

Prende la parola il rappresentante dell'UPI per ribadire preliminarmente, anche a nome dei rappresentanti dell'ANCI e delle Regioni, che nel documento inviato sono state riassunte le prime osservazioni alle quali seguiranno ulteriori osservazioni a conclusione del lavoro dello Standard Setter Board.

Il rappresentante dell'UPI precisa, inoltre, che i rappresentanti degli enti territoriali, hanno proposto, come metodo di lavoro, la costituzione di un "Gruppo di lavoro" all'interno della Commissione Arconet che studi e prepari il lavoro di analisi della documentazione che perverrà dallo SSB al fine di riferire poi in seduta plenaria della Commissione Arconet.

Richiamando solo le principali osservazioni esposte nel documento il rappresentante dell'UPI si sofferma in primo luogo sul fatto che il Quadro concettuale definisce i principi della rendicontazione economico patrimoniale e finanziaria.

In particolare, con riferimento al punto P.3 del Quadro concettuale, ritiene che la terminologia utilizzata possa generare dubbi e incomprensioni da parte degli enti territoriali che adottano una contabilità finanziaria autorizzatoria.

I rappresentanti della Commissione che hanno congiuntamente presentato le osservazioni in parola sono ben consapevoli che il Board ha dovuto tradurre, non sempre agevolmente, alcune definizioni in lingua inglese ma ritengono necessario assolutamente evitare confusione.

In proposito si segnala la necessità di un glossario sia per il Quadro concettuale sia per gli standard.

Il rappresentante dell'UPI richiama inoltre i punti P.4, P.8 e in particolare si sofferma sul rendiconto per finalità informativa, finalità tipica della rendicontazione, precisando che i documenti indicati nel punto 1.3 devono rendere maggiormente chiari i destinatari e richiama norme e delibere che rafforzano la definizione di bilancio quale bene pubblico.

Una richiesta ulteriore riguarda il riferimento alla personalità giuridica e in particolare la necessità di individuare chiaramente il perimetro delle Pubbliche Amministrazioni cui la riforma si riferisce.

Passando, sempre sommariamente, a presentare le osservazioni riferite ai postulati, contenute nel documento già richiamato, viene sottolineata l'assenza di un principio riguardante l'equilibrio strettamente connesso alle previsioni costituzionali.

Il rappresentante dell'UPI, chiede che nel Parere della Commissione ARCONET sia rappresentata la necessità, stante la previsione costituzionale, di inserire nel Quadro concettuale un principio o postulato riguardante l'equilibrio economico patrimoniale, anche se gli IPSAS non lo prevedono.

È sottolineato, dal rappresentante dell'UPI, che il mero riferimento all'osservanza completa degli IPSAS nella formulazione dei postulati, la sinteticità attuata nella medesima formulazione, non possono non tenere conto di una esigenza di "caratterizzazione indefettibile" degli stessi come assunti di base dei bilanci pubblici.

È chiarito anche che i portatori di interesse a cui gli standard dovranno riferirsi in attuazione delle "regole" determinate con il "Quadro Concettuale": sono, prima di tutto, il Parlamento, il Governo e tutti gli enti appartenenti alla Pubblica Amministrazione che li devono applicare.

A sostegno dell'esigenza di inserire un principio riferito all'equilibrio economico patrimoniale, sono anche citate alcune decisioni della Corte costituzionale sullo specifico argomento dell'equilibrio di bilancio e la giurisprudenza della Corte dei conti.

Per quanto riguarda inoltre la rendicontazione per finalità istituzionali si richiamano i lavori degli uffici studi della Camera e del Senato, anche con riferimento alla necessità di valutare il patrimonio pubblico, per rafforzare la necessità di una definizione del principio della competenza economica.

Infine, si sottolinea la necessità di attendere la definizione di tutti gli standard per avere una visione completa della riforma, pertanto, per la formulazione del parere definitivo sul Quadro concettuale.

Il Presidente nel merito afferma che ritiene utile un incontro congiunto con il Board sul tema posto dell'equilibrio economico patrimoniale e segnala l'importanza di sperimentare preventivamente la riforma della contabilità economico patrimoniale da parte di un piccolo gruppo di enti,

Interviene il Professor Mussari, componente della Commissione Arconet e dello Standard Setter Board, per precisare che non ha partecipato alla stesura del documento congiunto delle Regioni, ANCI ed UPI e che si astiene.

Il rappresentante dell'ANCI precisa che l'associazione che rappresenta non ha assolutamente preclusione sulla contabilità economico patrimoniale ma chiarisce che sarà necessario prevedere adeguata formazione, una sperimentazione e delle semplificazioni sulla scia dell'esperienza già vissuta dagli enti locali per l'adozione della nuova contabilità finanziaria.

Inoltre, ritiene che la contabilità economico patrimoniale debba essere concepita in modo da ridurre al minimo le sovrapposizioni con la contabilità finanziaria cui è connesso il carattere autorizzatorio e debba assicurare un regime semplificato specifico per gli enti di minore

dimensione demografica, in coerenza con l'attuale assetto semplificato basato sullo schema di stato patrimoniale. D'altra parte, si potrebbe pensare all'adozione di una contabilità finanziaria semplificata autorizzatoria (ad esempio una contabilità di cassa). In ogni caso, appare necessario rivisitare le regole di finanza pubblica vigenti al fine di evitare ambiguità e sovrapposizioni sia in fase di gestione, sia sotto il profilo dei controlli.

In ogni caso il passaggio alla CEP deve essere condiviso e richiede la preventiva destinazione di risorse per un intervento di ampio raggio in materia di formazione degli operatori locali e di sperimentazione che, nel caso dei Comuni, deve essere di congrua durata e in grado di coinvolgere un'ampia pluralità di situazioni differenziate per capacità amministrativa, dimensione demografica e caratteristiche economico finanziarie.

Il rappresentante dell'ISTAT comunica che l'Istituto che rappresenta ha trasmesso il parere direttamente al Board. Dà atto che sono stati ritenuti poco chiari, ai fini dell'applicazione, sia il perimetro di applicazione per le società di cui al punto P.9 del Quadro concettuale sia il riferimento alle esigenze statistiche, cui è stata dedicata una particolare attenzione nella riforma dei sistemi contabili degli enti territoriali.

L'ISTAT, pertanto, non intende perdere il potenziale informativo ad oggi disponibile pur precisando che l'adozione della contabilità economico patrimoniale sicuramente va incontro agli indirizzi europei.

Evidenzia che non risulta chiaro il rapporto tra le due contabilità e gli impatti per l'ISTAT che, a seguito della Riforma, dovrà gestire il cambiamento delle fonti informative.

Il rappresentante delle regioni a statuto ordinario, in aggiunta alle osservazioni congiunte pervenute in forma scritta, segnala la necessità della condivisione della Riforma con i rappresentanti degli enti territoriali, al fine di rendere chiari gli obiettivi da perseguire e di tenere conto della realtà.

Una riforma di questa portata necessita di una ampia discussione e approfondimento.

Anche il rappresentante delle regioni, come già fatto dal rappresentante dell'ANCI, afferma che le Regioni non hanno preclusioni pregiudiziali all'adozione della contabilità economico patrimoniale, ma è necessaria un'attenta valutazione degli impatti, soprattutto se si ipotizza di continuare a prevedere l'affiancamento della contabilità economico patrimoniale e della contabilità finanziaria (CEP e COFI).

In tal caso, è assolutamente necessario ricondurre a unitarietà le due contabilità.

Una possibile soluzione potrebbe essere quella di spingere sulla contabilità di cassa autorizzatoria e/o individuare elementi o soluzioni innovative, quali una contabilità di cassa autorizzatoria e una contabilità economico patrimoniale solo per la rendicontazione.

Il rappresentante dell'OIC chiede, a titolo personale, di precisare la tempistica della Riforma, considerato che gli IPSAS sono in fase di aggiornamento e gli EPSAS sono ancora in corso di definizione.

Chiede inoltre di evidenziare, in occasione delle prossime richieste di parere sugli standard elaborati dallo SSB, gli identificativi degli eventuali standard ISPSAS o ESPAS considerati come base di riferimento (ad esempio attraverso un testo a fianco delle proposte di statuizione).

Il rappresentante dell'Assosoftware si complimenta per la completezza del documento in esame e ritiene condivisibile la proposta di Quadro concettuale, segnalando che non presenta criticità per le aziende informatiche, anche se è necessaria una chiara individuazione del percorso e del quadro di riferimento generale che la riforma intende seguire.

Il rappresentante della Corte dei conti ritiene opportuno capire la relazione che la Riforma prevede tra le due contabilità, anche in relazione alle criticità con l'attuale quadro normativo giuscontabile.

Sottolinea inoltre la necessità di una verifica di idoneità del nuovo sistema a soddisfare le previsioni costituzionali.

Afferma che non ci sono preclusioni sulla contabilità economico patrimoniale ma ritiene necessaria una chiarezza che dal documento oggi all'esame non emerge.

Infine, i rappresentanti della Corte dei conti comunicano la loro astensione sul parere espresso dalla Commissione Arconet al Quadro concettuale elaborato dallo Standard Setter Board, per l'impossibilità di esprimere, anche in relazione alla rilevanza dell'argomento, un avviso che non sia preventivamente condiviso e conforme alla posizione istituzionale della Corte. Infatti, segnalano che la Corte è interessata nelle sue varie articolazioni, alla riforma che ha un impatto rilevante sul sistema contabile con ricadute sulle connesse attività di controllo. Per queste ragioni si rileva auspicabile l'acquisizione del previo parere delle Sezioni riunite della Corte dei conti in sede consultiva ai sensi dell'art. 1 del regio decreto-legge 9 febbraio 1939, n. 273, convertito dalla legge 2 giugno 1939, n. 739

I rappresentanti del CNDED non formulano osservazioni al quadro concettuale, giudicato in maniera positiva da un punto di vista tecnico, ma condividono la necessità di chiarire il contesto su cui si muoverà la riforma rispetto all'attuale quadro di riferimento. Segnalano che è impensabile pensare di proporre un sistema duale e parallelo ed apprezzano la proposta del Presidente della Commissione di un percorso di sperimentazione della sola contabilità economico patrimoniale per un ristretto gruppo di enti.

Infine, i rappresentanti delle associazioni di categoria degli enti territoriali ribadiscono che il documento risulta astratto e sembra ignorare la realtà degli enti. Risulta chiaro che trattasi di una riforma del PNRR ma è necessario verificarne la coerenza con il quadro costituzionale del Paese e tenere conto delle differenze tra gli enti in particolare degli enti di piccole dimensioni.

Inoltre, il costo della riforma dovrà essere posto a carico dello Stato.

Il Presidente della Commissione precisa che il percorso, di fatto, è agli inizi anche se la scelta del Governo è chiara considerato che trattasi di una riforma prevista dal PNRR. Pertanto, non risulta ancora chiaro come evolverà la contabilità finanziaria.

La bozza di parere della Commissione Arconet predisposta ai fini della presente riunione sarà integrata con le indicazioni emerse nel corso della discussione ed inviata a tutti i componenti della Commissione al fine di acquisire il definitivo assenso a mezzo mail, in tempo utile per l'invio del parere entro il 30 aprile c.a. della Commissione ARCONET al Board.

Il rappresentante delle Regioni comunica che il parere congiunto degli enti territoriali è stato condiviso dalla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome nel corso della seduta del 13 aprile 2022.

Si conferma da ultimo l'impegno, quando lo scenario sarà chiarito, ad approfondire anche le esigenze informatiche

Prima di chiudere i lavori si concorda che la prossima riunione della Commissione ARCONET è confermata il giorno il 18 maggio 2022 e la successiva il giorno 15 giugno 2022.

La riunione termina alle ore 13,20.

ALLEGATO

PARERE COMMISSIONE ARCONET

COMMISSIONE ARCONET

OGGETTO: *Proposta di Quadro Concettuale.* Parere ai sensi dell'art. 9, comma 16, del decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 dicembre 2021, n. 233.

La Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali prevista dall'art. 3-bis del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, segnala di non avere osservazioni con riguardo alla proposta di statuizione relativa al quadro concettuale elaborata dallo Standard Setter Board istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze, salvo il capitolo 4, per il quale resta in attesa della versione definitiva, e salvo le seguenti segnalazioni, di cui si auspica l'accoglimento.

Tale parere, condiviso all'unanimità nel corso della riunione del 13 aprile 2022, con l'astensione del prof. Riccardo Mussari e dei rappresentanti della Corte dei conti, deve intendersi provvisorio, in quanto la Commissione ritiene necessario rendere un nuovo parere, con riferimento al testo finale del quadro concettuale, a seguito dell'esame di tutte le proposte relative ai principi e agli standard contabili elaborate dallo Standard Setter Board.

1) Premessa: oggetto e funzioni del quadro concettuale

Il punto P2 è così formulato:

“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”.**

Nel punto P3 si precisa ulteriormente:

“...omissis...Conseguentemente, le espressioni **documenti finanziari per finalità informative generali (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”.**

Si osserva che la terminologia impiegata in tutto il documento, orientata dalla scelta iniziale sopra riportata, **può ingenerare dubbi e confusione interpretativa** rispetto ai termini usati nei principi contabili generali e applicati allegati al D. Lgs. 118/2011 e s.m.i e riferiti alla “contabilità finanziaria autorizzatoria” (Principio generale della competenza finanziaria n. 16 – All. 1 e Principio applicato sulla contabilità finanziaria All. 4/2 - ambedue al citato D.Lgs. 118/2011).

Si fa riferimento, ad esempio, al primo capoverso del punto 1 del Principio contabile applicato All. 4/2 cit. che così si esprime:

1.Definizione

“Nelle amministrazioni pubbliche che la adottano, la contabilità finanziaria costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione. “

Risulterebbe quindi opportuno usare una terminologia che utilizzi il termine “finanziaria – finanziari – rendicontazione finanziaria” in modo **da non determinare dubbi sul fatto che si vuole fare riferimento alla rendicontazione nel sistema di contabilità economico – patrimoniale e non alla contabilità finanziaria.**

Il mero riferimento alla traduzione dei termini “Financial statements” (rendiconto – bilancio finale di esercizio) e “Financial reporting” (nota integrativa e altro) non appare al riguardo esaustivo per la

chiarezza e comprensibilità, **anche ai fini dell'indicazione dei flussi di cassa in entrata e uscita il cui riferimento non è chiaro.**

La giurisprudenza costante della Corte dei Conti e della Corte Costituzionale fa riferimento alla contabilità finanziaria autorizzatoria come pilastro fondamentale del monitoraggio e della determinazione dell'equilibrio della previsione, gestione e rendicontazione.

Una per tutte la Sentenza Corte Costituzionale n. 70/2012 che riporta, tra l'altro:

“Nell'ordinamento finanziario delle amministrazioni pubbliche i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati nell'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano attraverso due regole, una statica e l'altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; **la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. La loro combinazione protegge l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti.**”

Relativamente alla Corte dei Conti si citano, tra le altre, le seguenti deliberazioni della Sezione Autonomie:

Delibere n, 4/2015 – 32/2015 – 9/2016 – 14/2017 – 19/2019 – 2/2021 – 2/2022. Tutte affrontano l'argomento dell'equilibrio finanziario ed economico – patrimoniale delle gestioni.

Non si possono pertanto ingenerare incertezze sulla distinzione tra i due sistemi.

In ogni caso appare necessaria la predisposizione di un glossario per l'intero sistema del quadro concettuale e degli standard contabili.

Il primo capoverso del punto P4 così si esprime:

“Il sistema contabile economico-patrimoniale fornisce la **principale base informativa** per la rendicontazione finanziaria per finalità informative generali.”

Tale espressione pare porsi in contrasto con quanto sopra indicato in relazione al Punto 1 del Principio contabile applicato della contabilità finanziaria All. 4/2 cit. con effetti riduttivi sul ruolo della contabilità finanziaria autorizzatoria.

Lo stesso dicasi per il Punto P8 che prevede quanto segue:

“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.”

2) Capitolo 1 – La rendicontazione per finalità informative generali

Partendo dalla considerazione che il “bilancio d’esercizio” è la “fonte principale di informazione e rappresenta il cuore della rendicontazione, catturando tutte le informazioni relative alle operazioni di esercizio” (Prof. D’Amore – presentazione alla Commissione Arconet del 16 marzo 2022) è necessario tenere conto che l’elenco dei documenti che esso comprende e che sono elencati al punto 1.3 **dovrebbe essere integrato con altri possibili documenti destinati a rendere effettiva la chiarezza e la comprensibilità soprattutto delle “risultanze patrimoniali” delle gestioni che rappresentano per un ente territoriale la componente di maggiore rilevanza di cui “rendere conto alla comunità amministrata”.**

Ancora ci viene in aiuto al riguardo la Corte Costituzionale:

“...omissis.....la responsabilità politica del mandato elettorale si esercita, non solo attraverso il rendiconto del realizzato, ma anche in relazione al consumo delle risorse impiegate» (sentenza n. 18 del 2019)”.

“Proprio a tutela del corretto esercizio del mandato elettorale questa Corte ha affermato che «Occorre ricordare che il bilancio è un “bene pubblico” nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell’ente territoriale, sia in ordine all’acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato. [...] Il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l’ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresentanza democratica, presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche

pubbliche. Sotto tale profilo, i moduli standardizzati dell'armonizzazione dei bilanci, i quali devono innanzitutto servire a rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità, le contabilità dell'universo delle pubbliche amministrazioni, così articolato e variegato in relazione alle missioni perseguite, non sono idonei, di per sé, ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato. Le sofisticate tecniche di standardizzazione, indispensabili per i controlli della finanza pubblica ma caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza, devono essere pertanto integrate da esposizioni incisive e divulgative circa il rapporto tra il mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità» (Sentenze Corte Costituzionale n. 184 del 2016 e 247/2017)".

Appare chiaro come il "Bilancio di esercizio" deve essere un documento illustrato con chiarezza dai documenti che lo accompagnano e che il quadro concettuale debba curare in particolare **l'aspetto della leggibilità di tali documenti** per il cittadino di media diligenza e **prima di tutto il Parlamento, il Governo e tutti gli enti appartenenti alla Pubblica Amministrazione e che applicano tali principi ma soprattutto devono leggere risultati di sintesi del rendiconto utili per i loro processi decisionali.**

Tale aspetto deve essere a nostro avviso particolarmente curato nel Quadro Concettuale e negli standard applicativi **specificando maggiormente le finalità informative in ordine alla componente patrimoniale** quale ricchezza disponibile per il futuro e per la sostenibilità finanziaria e intergenerazionale del debito (Art. 81 Costituzione - Art. 10 – Legge 243 / 2012 – Pareggio di bilancio in Costituzione).

È necessaria cioè a nostro avviso una maggiore caratterizzazione delle finalità informative in senso pubblicistico (finanza pubblica, vedi, tra l'altro. art. 1 legge 196/2009 "Legge di contabilità e finanza pubblica"), anche in riferimento a ciò che si dirà di seguito.

Le considerazioni di cui sopra fanno riferimento in particolare ai paragrafi relativi ai "Bisogni informativi degli utilizzatori principali dei documenti finanziari per finalità informative generali" - "Le informazioni presentate nei documenti finanziari per finalità informative generali".

I paragrafi 1.20 e 1.21 hanno questo contenuto:

1.20 La predisposizione dei documenti finanziari è richiesta alle amministrazioni pubbliche che, in base alla legge, registrano le operazioni e gli altri eventi con il sistema contabile economico-patrimoniale, fatte salve eventuali diverse prescrizioni stabilite dalla legge stessa.

1.21 La personalità giuridica non è un presupposto per l'individuazione dell'amministrazione pubblica tenuta alla redazione dei documenti finanziari.

Dalla lettura dei due paragrafi, confermando quanto detto in precedenza sul termine “documenti finanziari”, **non risulta chiaro il riferimento alle amministrazioni pubbliche che, in base alla legge, registrano le operazioni di esercizio con il sistema della contabilità economico – patrimoniale**, dal momento che **si presta ad essere interpretato** con riferimento alle amministrazioni pubbliche che adottano soltanto il sistema economico – patrimoniale. Si sottolinea infatti che gli enti territoriali trovano la relativa disciplina **nell'art. 2, primo comma, del D. Lgs. 118/2011 e s.m.i. che prevede quanto segue:**

“1. Le Regioni e gli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale”.

La stessa considerazione può essere fatta sulla formulazione di cui al paragrafo 1.21.

Si segnala pertanto la necessità di chiarire che entrambi i paragrafi si applicano anche agli enti tenuti ad adottare sia la contabilità finanziaria che la contabilità economico patrimoniale.

Un'ulteriore necessità di chiarire l'ambito soggettivo di applicazione della riforma riguarda il Paragrafo P.9 che lo definisce riferendolo alle “Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2 della Legge 196/2009, ivi inclusi gli enti di diritto privato a controllo pubblico. Sono escluse le società”. Al fine di evitare dubbi interpretativi è necessario precisare che sono escluse tutte le società, comprese quelle che ai sensi dell'art. 1, comma 2, della legge n. 196 del 2009 sono Amministrazioni pubbliche.

3) Capitolo 2 – I postulati e i vincoli dell'informazione

Per quanto si riferisce ai postulati si rileva in primo luogo **la mancanza del principio di equilibrio del bilancio che si considera fondamentale nella visione economico – patrimoniale della gestione e dei suoi risultati di sintesi.**

La richiesta è strettamente connessa con i Principi Costituzionali di cui agli artt. 81, 97, 117 e 119. Si vuole sottolineare che nelle linee generali di orientamento che sono definite con il quadro concettuale non risulta possibile dimenticare che il sistema si riferisce ad enti del settore pubblico di cui al quadro normativo essenziale che segue:

- Il Decreto Legislativo 31 maggio 2011, n. 91, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili, emanato in attuazione dell'articolo 2 della Legge n.196/2009 (Legge di contabilità e finanza pubblica) per le Amministrazioni pubbliche diverse dagli enti territoriali;
- il decreto legislativo n. 118 del 2011 in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili, emanato in attuazione dell'articolo 2 della Legge n.42/2009 (Legge di contabilità e finanza pubblica) per le amministrazioni pubbliche territoriali e i loro enti strumentali in contabilità finanziaria.

Perciò l'orientamento costituzionale del postulati è base inequivocabile degli stessi.

Si vuole ricordare al riguardo che l'art. 119, ultimo comma, primo periodo, della Costituzione prevede quanto segue:

“I Comuni, le Province, le Città' metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio.”

Il riferimento al patrimonio degli enti territoriali richiede la formulazione del postulato riferito all'equilibrio economico – patrimoniale delle gestioni ed è relativo in modo chiaro al momento della rendicontazione che caratterizza il “Quadro Concettuale” in esame.

Si consideri per esemplificazione l'argomento del “debito” e della relativa sostenibilità finanziaria e intergenerazionale (Art. 10 Legge 243/2012 e s.m.i.).

Non è un equilibrio riferibile al solo “bilancio di previsione” come, del resto, già previsto dal “**Principio contabile generale n. 15**” (All. 1 al D.Lgs. 118/2011):

“Nel sistema di bilancio di un'amministrazione pubblica, gli equilibri stabiliti in bilancio devono essere rispettati considerando non solo la fase di previsione, ma anche la fase di rendicontazione come prima forma del controllo interno, concernente tutti i flussi finanziari generati dalla produzione, diretta o indiretta e quindi effettuata anche attraverso le altre forme di gestione dei servizi erogati e di altre attività svolte.

Il principio dell'equilibrio di bilancio, quindi, è più ampio del normato principio del pareggio finanziario di competenza nel bilancio di previsione autorizzatorio. Anche la realizzazione dell'equilibrio economico (sia nei documenti contabili di programmazione e previsione e quindi con riferimento al budget ed al preventivo economico sia nei documenti contabili di rendicontazione e quindi nel conto economico di fine esercizio) è garanzia della capacità di perseguire le finalità istituzionali ed innovative di un'amministrazione pubblica in un mercato dinamico.

L'equilibrio finanziario del bilancio non comporta necessariamente una stabilità anche di carattere economico e patrimoniale.

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

Ancora si vuole sottolineare che il mero riferimento all'osservanza completa degli IPSAS nella formulazione dei postulati, la sinteticità attuata nella medesima formulazione, non possono a nostro avviso non tenere conto di una esigenza di **“caratterizzazione indefettibile” degli stessi come assunti di base dei bilanci pubblici.**

Si vuole richiamare quanto già detto in precedenza in relazione ai **portatori di interesse** a cui gli standard dovranno riferirsi in attuazione delle “regole” determinate con il “Quadro Concettuale”: **essi sono, prima di tutto, il Parlamento, il Governo e tutti gli enti appartenenti alla Pubblica Amministrazione che li devono applicare.**

A supporto di quanto sopra richiesto si citano alcune decisioni della Corte Costituzionale che confermano l'assunto:

Sentenza Corte Costituzionale n. 250/2013

.....“Il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio «consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche»”.....

Sentenza Corte Costituzionale 6 / 2017

Per quel che riguarda il particolare ambito dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, i principi contabili di cui al d.lgs. n. 118 del 2011 sono al centro di un «intreccio polidirezionale delle competenze statali e regionali in una sequenza dinamica e mutevole della legislazione» (sentenza n. 184 del 2016) afferente ai parametri costituzionali posti a presidio degli interessi finanziari, cosicché il d.lgs. n. 118 del 2011 non contiene disposizioni ispirate soltanto all'armonizzazione dei bilanci. Dette disposizioni riguardano anche altri parametri quali, nel caso di specie, il principio dell'equilibrio di bilancio di cui all'art. 81 Cost.

Dunque, l'armonizzazione si colloca contemporaneamente in posizione autonoma e strumentale rispetto al principio dell'equilibrio del bilancio ex art. 81 Cost.

Sentenza Corte Costituzionale n. 18/2019

Come evidenziato nelle richiamate pronunce, la sua disciplina (il bilancio- n.d.r.) risponde all'esigenza di renderlo funzionale al rispetto dei vincoli nazionali ed europei e di ricondurlo al vaglio unitario di una magistratura specializzata, in modo da affrancarlo da ogni possibile contaminazione di interessi che privilegiano, non di rado, **la sopravvivenza di situazioni patologiche rispetto al trasparente ripristino degli equilibri di bilancio e della sana gestione finanziaria, elementi questi ultimi che la nuova formulazione dell'art. 97, primo comma, Cost. collega alla garanzia di legalità, imparzialità ed efficienza dell'azione amministrativa.**

Sentenza Corte Costituzionale 4/2020

Tenuto conto dell'accentuata mutevolezza del "tempo finanziario" che determina continue sopravvenienze di natura fattuale e normativa, **è proprio il rispetto del principio dell'equilibrio dinamico ad assicurare la bilanciata congiunzione tra il principio di legalità costituzionale dei conti e l'esigenza di un graduale risanamento del deficit, coerente con l'esigenza di mantenere il livello essenziale delle prestazioni sociali durante l'intero periodo di risanamento. È stato in proposito affermato che «[i]l principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, nell'ambito della quale la responsabilità politica del mandato elettorale si esercita, non solo attraverso il rendiconto del realizzato, ma anche in relazione al consumo delle risorse impiegate» (sentenza n. 18 del 2019).**

In definitiva, un esame complessivo dei **parametri costituzionali** vigenti in subiecta materia consente di chiarire che:

a) l'equilibrio dei conti è un presupposto della sana gestione finanziaria, del buon andamento e della corretta e ponderata programmazione delle politiche pubbliche (**artt. 81 e 97 Cost.**);

.....«la legge di approvazione del rendiconto – indipendentemente dalla compilazione e redazione dei complessi allegati al bilancio previsti dal d.lgs. n. 118 del 2011 – deve contenere, in coerenza con le risultanze di detti allegati, cinque elementi fondamentali:

a) il risultato di amministrazione espresso secondo l'art. 42 del decreto in questione;

b) il risultato della gestione annuale inerente al rendiconto;

c) **lo stato dell'indebitamento e delle eventuali passività dell'ente applicate agli esercizi futuri» (sentenza n. 49 del 2018) poiché la trasparenza dei conti risulta «elemento indefettibile per avvicinare**

in senso democratico i cittadini all'attività dell'Amministrazione, in quanto consente di valutare in modo obiettivo e informato lo svolgimento del mandato elettorale, e per responsabilizzare gli amministratori» (sentenza n. 49 del 2018);

.....e) gli enti territoriali possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con **modalità equilibrate in rapporto al generale contesto macroeconomico (art. 119, sesto comma, Cost.)**.....

Appare evidente il legame sistemico tra quadro generale e di orientamento dei principi e standard contabili **che devono inverare i principi costituzionali richiamati** con riferimento all'equilibrio di bilancio.

Ciò tenendo conto che il Parlamento Italiano ha scelto di inserire in Costituzione il principio del pareggio di bilancio (Legge Costituzionale n. 1/2012).

Il riferimento al rendiconto risulta altrettanto chiaro e il richiamo al Patrimonio pubblico ne rappresenta il riferimento sostanziale.

In ultimo si vuole ricordare che in riferimento alla riforma 1.15 del PNRR gli **Uffici studi di Camera e Senato si sono espressi sull-art.9 del D.L. 152/2021, commi 14-18**, (Realizzazione della riforma 1.15 del PNRR “Sistema unico di contabilità economico-patrimoniale per le PA”), come segue:

“Secondo il PNRR, infatti, 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 pubbliche amministrazioni.”

Quale deve essere quindi l'orientamento generale a questi fini? La risposta, circa la rilevanza dell'equilibrio economico-patrimoniale, discende dalle considerazioni e citazioni operate.

4) **Ulteriore osservazione riferita ai postulati è la mancanza della formulazione del Principio di competenza economico patrimoniale.**

Si ritiene che la declinazione di tale principio sia necessaria nel Quadro Concettuale anche in riferimento ai contenuti del Principio contabile generale n. 17 – All. 1 – al D.lgs. 118/2011 e alle “Finalità e postulati del bilancio di esercizio” dell'OIC 11 in data Marzo 2018.

5) **Capitolo 3 – Gli elementi del bilancio d'esercizio**

In attesa della formulazione degli standard appare utile richiamare il paragrafo 3.15 che riguarda **le componenti del Patrimonio Netto** e che dovrà essere coordinato con le recenti modifiche formulate dalla Commissione Arconet per gli enti territoriali, con particolare riferimento alle riserve. **Ciò ai fini di un'applicazione congruente del principio agli enti territoriali.**

6) Capitolo 5 - La presentazione delle informazioni nei documenti finanziari

Si segnala la necessità di evidenziare nel quadro concettuale la rilevanza **dell'utilizzo statistico** delle informazioni contabili.

Secondo quanto riportato nel paragrafo 5.4, appare che l'individuazione di un appropriato livello di dettaglio dell'informazione debba essere valutato in considerazione della comprensibilità dell'informazione stessa.

Tuttavia, si sottolinea che l'utilizzo statistico delle informazioni richiede un livello di dettaglio adeguato alle esigenze della produzione delle statistiche di finanza pubblica. Si ritiene opportuno, quindi, considerare, nel Quadro concettuale il riferimento ai fabbisogni informativi specifici connessi all'utilizzo statistico dell'informazione.

Al fine di valorizzare la funzione statistica delle informazioni, si ritiene necessario aggiungere al Paragrafo 5.21, "Tenendo anche conto dell'utilizzazione statistica delle informazioni fornite, anche ai fini dell'elaborazione dei conti pubblici".

CONSIDERAZIONI GENERALI RIGUARDANTI LA RIFORMA 1.15 DEL PNRR "Dotare le pubbliche amministrazioni italiane di un sistema unico di contabilità economico – patrimoniale"

Al fine di interpretare correttamente i principi e gli standard elaborati dallo Standard Setter Board ed esprimere il parere di cui all'art. 9, comma 16, del decreto-legge n. 152 del 2021, la Commissione Arconet segnala la necessità di conoscere il quadro generale di attuazione della riforma, con particolare riferimento ai ruoli e alla relazione del sistema unico di contabilità economico-patrimoniale e della contabilità finanziaria.

Al riguardo, la Commissione ritiene necessario chiarire di non essere pregiudizialmente contraria al rafforzamento della contabilità economico patrimoniale rispetto alla contabilità finanziaria, fino all'adozione della sola contabilità economico patrimoniale. Ma segnala che l'attuazione di tali scenari richiede un impegno rilevante del legislatore nazionale al fine di garantire l'adeguamento dell'ordinamento contabile pubblico nel rispetto della Costituzione e il dispiegamento di risorse finanziarie nei confronti di tutte le Pubbliche Amministrazioni, compresi gli enti territoriali, al fine di garantire:

- la sperimentazione della riforma;
- la formazione degli operatori;
- una semplificazione del sistema contabile complessivo, se la riforma 1.15 del PNRR sarà attuata conservando la contabilità finanziaria.

Al riguardo, si segnalano le difficoltà di approccio e di realizzazione che gli Enti Territoriali hanno registrato nell'applicazione concreta della contabilità economico – patrimoniale in attuazione dell'art. 2, comma due, del D. Lgs. 118/2011 e s.m.i.

Ciò è avvenuto, si sottolinea, pur prevedendo la riforma un'integrazione tra la Contabilità finanziaria autorizzatoria e la contabilità economico–patrimoniale, in attuazione del “Principio contabile applicato concernente la contabilità economico–patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria (All. 4/3 al D. Lgs. 118/2011)”, accompagnata da strumenti di facilitazione delle scritture concomitanti tenute secondo il metodo della partita doppia.

Sempre nel rispetto del principio fondamentale della competenza economica.

La profonda riforma della contabilità finanziaria operata dal D. Lgs. 118/2011 e s.m.i. ha avuto, infatti, come principale obiettivo quello di avvicinare quanto più possibile il momento di rilevazione di un fatto gestionale sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale.

I nuovi strumenti introdotti nella riforma contabile (su tutti il Fondo Pluriennale Vincolato e il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità) contribuiscono ad allineare le registrazioni contabili in tal senso.

Una nuova riforma che, come già sopra riportato, doti le pubbliche amministrazioni italiane di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale, non può che essere improntata sull'esigenza, più volte manifestata dalle autonomie, di una vera semplificazione.

Un apposito processo di formazione dei responsabili e degli operatori degli enti territoriali ha consentito di alleviare il “gap” conoscitivo ma soprattutto cognitivo causato da una prevalente cultura giuridico – amministrativa che favorisce l'applicazione della contabilità a base giuridico – autorizzatoria.

Nella sostanza, ciò che deve essere condiviso è il fatto che agli enti territoriali non può essere richiesto di applicare un sistema di contabilità finanziaria autorizzatoria potenziata, anche per la verifica fondamentale del rispetto dei vincoli di finanza pubblica, e nel contempo un sistema di contabilità economico – patrimoniale “*accrual*” separato e parallelo a “binario”.

Ciò determinerebbe, oltre ad una ricaduta non sostenibile nelle organizzazioni degli enti, il fallimento della riforma con un'applicazione del tutto adempimentale della contabilità economico – patrimoniale.

Ciò non è auspicato, né voluto dalla Commissione Arconet, in particolare dalle Associazioni degli enti, che anzi sottolineano l'importanza di una visione economico – patrimoniale dei risultati.

Occorre allora fare una scelta meditata e ragionevole che esige un esame accurato del lavoro in progress dello SSB e un raccordo con l'attuale impostazione della contabilità armonizzata. Dopo tanti anni di lavoro della Commissione Arconet, che ha portato a risultati importanti per la Finanza Pubblica, non deve essere questa l'occasione per un confronto, datato e superato, tra sostenitori di un sistema piuttosto che di un altro.