

Note della Fondazione Giandomenico Romagnosi

Nota 5/2025

**L'introduzione della riforma *accrual*
nei bilanci degli Enti territoriali:
le complessità di convivenza
con la contabilità finanziaria**

Daniela Diani

Dicembre 2025

Fondazione Scuola di Governo Locale Giandomenico Romagnosi

Presidente: Michela Magliacani.

Responsabile Scientifico delle Note: Andrea Zatti.

Nota 5/2025, dicembre 2025.

Autore: Daniela Diani.

L'introduzione della riforma accrual nei bilanci degli Enti territoriali: le complessità di convivenza con la contabilità finanziaria.

L'introduzione della riforma *accrual* nei bilanci degli Enti territoriali: le complessità di convivenza con la contabilità finanziaria

di Daniela Diani¹

1. La riforma 1.15 del PNRR.

Nel corso del 2021 il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza ha incluso, tra le riforme abilitanti, la Riforma 1.15 “*Dotare le pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual*”, in conformità al cronoprogramma, alle milestone e ai target concordati con la Commissione europea.

Le attività connesse alla realizzazione della riforma contabile *accrual* sono state formalmente affidate alla Struttura di governance, già attiva da oltre un anno presso la Ragioneria Generale dello Stato.

La fase di progettazione è stata ultimata con l'approvazione da parte del Comitato direttivo del Quadro concettuale, degli standard contabili ITAS e del Piano dei conti unico predisposti dallo *Standard Setter Board*, organo tecnico indipendente incaricato di formulare proposte nel merito basate sul principio *accrual*, secondo gli indirizzi definiti a livello internazionale ed europeo.

Ora è in corso una fase di formazione e sperimentazione che si concluderà nel 2026. La milestone M1C1-118 della riforma 1.15, (da conseguire entro il secondo trimestre 2026) riformulata a seguito della decisione di esecuzione del Consiglio della UE n. 9399/24 del 7 maggio 2024, prevede, fra l'altro, la predisposizione degli schemi di bilancio per l'esercizio 2025, coerenti con le nuove regole contabili di cui alla milestone M1C1-108, da parte di un numero di amministrazioni pubbliche che coprano almeno il 90 per cento della spesa primaria del settore pubblico, tra cui tutti gli Enti locali con popolazione superiore ai 5 mila abitanti.

¹ Già Dirigente Responsabile del Settore Finanziario del Comune di Pavia e membro del Comitato Scientifico della Fondazione Romagnosi.

Nel contesto della contabilità, il termine "accrual accounting" indica un metodo di registrazione delle transazioni e degli altri eventi economici quando essi si verificano, indipendentemente dal momento in cui si manifestano le relative transazioni monetarie e/o di cassa. La riforma 1.15 del PNRR è dunque volta ad introdurre un sistema di contabilità pubblica basato sul principio della competenza economica.

Secondo il Ministero dell'Economia e delle Finanze lo scopo dell'adozione di un sistema contabile pubblico basato sul principio *accrual* è quello di generare dati contabili raffrontabili tra tutti gli Stati membri con il linguaggio comune del SEC95 (sistema europeo dei conti nazionali e regionali).

Le attività realizzate con la Riforma puntano dunque a introdurre una serie di importanti strumenti, unici per tutte le pubbliche amministrazioni italiane, tra cui:

- un quadro concettuale, inteso come la struttura concettuale di riferimento che si colloca a monte dell'intero impianto contabile, atto a definire i principi della rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali delle amministrazioni pubbliche;
- un corpus di standard contabili, per ridurre le discordanze tra i diversi sistemi contabili attualmente in uso nelle pubbliche amministrazioni italiane;
- un nuovo piano dei conti multidimensionale, in linea con le migliori pratiche internazionali.

Le *“Linee guida per i Modelli di raccordo fra i piani dei conti vigenti e il Piano dei conti unico”* recentemente approvate con determinazione del Ragioniere generale dello Stato del 25 luglio 2025 rilevano che

La quarta ed ultima fase (dal 2026) prenderà avvio con l'adozione di un atto legislativo, previsto dalla milestone M1C1-118 della Riforma 1.15 del PNRR, che disciplinerà l'introduzione graduale del nuovo sistema contabile *accrual*, a partire dai diversi sistemi contabili attualmente vigenti, fino alla loro sostituzione per la parte relativa alla rendicontazione.

Si delinea dunque l'adozione di un ulteriore sistema contabile che per certo sostituirà l'attuale contabilità nella parte della rendicontazione, e non anche in quella previsionale, governata dalla contabilità finanziaria armonizzata, che nell'ambito autonomie territoriali ha una forte valenza.

2. L'attuale sistema contabile.

Dobbiamo ricordare che attualmente, sulla base delle disposizioni normative del D.lgs. 118/2011 e s.m.i., per le autonomie territoriali vige un sistema di contabilità integrata-finanziaria ed economico-patrimoniale, dove, tuttavia, la seconda è prevista solo a fini conoscitivi, ferma restando la valenza giuridica della contabilità finanziaria con carattere autorizzatorio sia in fase di previsione che di rendicontazione.

Dunque, esiste già un sistema di contabilità economico-patrimoniale, disciplinato in particolare dal principio contabile di riferimento (allegato 4/3 al D.lgs. 118/2011 e s.m.i.) che oggi affianca, in fase gestionale e di rendiconto, la contabilità finanziaria.

Il nuovo sistema *accrual* è un sistema di contabilità economico-patrimoniale che ha regole già definite (Quadro concettuale, ITAS, piano dei conti multidimensionale) non del tutto simili a quelle contenute nell'allegato 4/3 del D.lgs. 118/2011 e s.m.i.. A differenza di quello vigente, il sistema *accrual* avrà valore giuridico in sede di rendicontazione a far data dalla sua entrata a regime.

Finora il Ministero dell'Economia e delle Finanze non ha preso una posizione definitiva sull'*accrual*, mentre sembra sempre più probabile che gli Enti territoriali mantengano la doppia contabilità finanziaria e *accrual*.

Una scelta di questo tipo pone un sostanziale problema, ovvero come raccordare due contabilità che parlano una lingua diversa e che, per espressa previsione normativa, non potranno essere derivate l'una dall'altra, ma gestite in modo autonomo in assenza di una effettiva semplificazione della contabilità finanziaria armonizzata.

Il raccordo tra le due contabilità appare di non facile definizione, per la presenza di istituti difficilmente conciliabili, quali il fondo pluriennale vincolato o i vincoli sul risultato di amministrazione, e per la mancanza in ambito finanziario di voci tipiche di contabilità economica quali gli ammortamenti, o, ancora, per il diverso trattamento contabile di analoghi elementi (si pensi al fondo svalutazione crediti). L'idea quindi di approvare e gestire un bilancio previsionale finanziario, gestire i fatti di gestione anche con rilevazioni su base *accrual* e rendicontare solo in *accrual* pare impraticabile, ma anche una doppia rendicontazione (finanziaria e su base *accrual*) in assenza di semplificazioni è altrettanto irrealistica, in quanto si sommerebbero regole molto complesse dell'una e dell'altra contabilità, con risultati finali di rendicontazione molto differenti.

3. Il punto di vista dei decisori.

La Commissione Arconet² nella seduta del 15 giugno 2022 ha inteso segnalare, in relazione alla prospettata adozione della nuova contabilità *accrual*, 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.

.... 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.

L'ANCI³ considera la riforma *accrual* impegnativa e gravosa per gli enti locali, e insiste sulla necessità di regole chiare, di formazione adeguata al personale degli EE.LL. e di semplificazione. C'è preoccupazione per le difficoltà operative, la scarsità di personale qualificato e l'incertezza nell'integrazione dei sistemi contabili. In una nota indirizzata al MEF da parte di ANCI e UPI nel marzo 2025 si legge:

La fase di attuazione della riforma *accrual*, ormai in corso, non ha dissipato i forti dubbi circa la sua fattibilità in rapporto alla complessa articolazione degli Enti locali, in termini di competenze e di dotazioni di personale e mezzi, già sollevati in diverse occasioni dalle scriventi Associazioni. Come sapete, è stata osservata la mancanza di un'adeguata concertazione dei tempi e delle modalità di attuazione della riforma (prevista dal PNRR con il numero 1.15), che necessita di un adeguato periodo di sperimentazione, a fronte della quale non soccorrono né

² L'articolo 3-bis del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, corretto e integrato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, ha istituito, presso il Ministero dell'economia e delle finanze, la Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali (Commissione Arconet) con il compito di promuovere l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro organismi e enti strumentali.

³ Associazione nazionale dei comuni italiani.

la “fase pilota” istituita con il dl 113/2024 (art. 10), né la formazione obbligatoria allestita presso il sito web Mef-RGS.....Alla vigilia dell'applicazione operativa dei nuovi principi contabili, la natura e la dimensione dei problemi a suo tempo sollevati restano sostanzialmente invariate, con l'evidente rischio di un avvio a regime incompleto, soggetto ad interpretazioni difformi e foriero di maggiori oneri incontrollati e non compensati.

La Corte dei Conti Sezione delle Autonomie, nella deliberazione n. 7/2025, riguardante le “Linee guida per la relazione dell'organo di revisione economico-finanziaria dei Comuni, delle Città metropolitane e delle Province, sul bilancio di previsione 2025-2027, per l'attuazione dell'art. 1, comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266”, evidenzia una posizione di forte difesa della contabilità finanziaria, affermando che la contabilità finanziaria continuerà a conservare la funzione autorizzatoria.

Nella relazione sul rendiconto generale dello Stato 2024, la magistratura contabile ha osservato che la contabilità finanziaria è stata delineata nel rispetto dei principi costituzionali contenuti nell'art. 81 (carattere autorizzatorio, obbligo di copertura, annualità) e che pertanto le modifiche di carattere normativo legate all'introduzione dell'*accrual* ne dovranno tenere conto.

Nell' audizione tenuta nell'ambito dell'“indagine conoscitiva sulle prospettive di riforma delle procedure di programmazione economica e finanziaria e di bilancio in relazione alla riforma della governance economica europea” del maggio 2024, la Corte dei Conti Sezioni Riunite in sede di Controllo rileva che:

Al momento, si può solo ricordare in questa sede che la scelta tra diversi sistemi di contabilità pubblica attiene a questioni che vanno al di là del dato meramente tecnico ed involgono considerazioni anche di natura costituzionale, come prima accennato, almeno nel nostro ordinamento. Non va dimenticato, infatti, che il momento e le modalità della previsione, gestione e rendicontazione delle risorse della collettività mettono a fuoco il punto di sintesi nel quale viene a correlarsi la raccolta coattiva delle risorse alle uscite dell'operatore-Stato quale frutto di scelte discrezionali in vista del soddisfacimento delle esigenze della collettività medesima..... Dal punto di vista giuspubblicistico rileva la correlazione temporale tra momento del prelievo di risorse alla collettività e relativo impiego per il medesimo periodo temporale (non potendosi ovviamente richiedere mezzi per impegni da attendere nel corso del tempo, ad esempio, per il necessario quanto ovvio parallelismo temporale tra sacrificio e beneficio, che non costituisce un tratto essenziale del solo obbligo di copertura, ma anche dell'equilibrio, per tempi definiti, del bilancio). Dal punto di vista contabile emerge invece tutta

la rilevanza della scelta di una contabilità che, nel mettere in debita luce la predetta connessione tra partizione temporale individuabile (e da individuare) con chiarezza e una forma di contabilizzazione dei flussi di risorse temporalmente distinti, risulti coerente con le predette esigenze di assegnazione di detti flussi a periodi ben definiti: a tali esigenze sembra meglio corrispondere, appunto, la ratio di fondo della contabilità finanziaria, attenta a focalizzare e correlare incassi e pagamenti in un determinato periodo, a prescindere dalla vita del titolo giuridico sottostante nelle sue ricadute sul dato finanziario, dalle esigenze di messa a fuoco delle differenze negli stock di natura patrimoniale (correlate a loro volta alle legittime esigenze ed aspettative degli stakeholder) ed infine a prescindere dalla reciprocità tra prodotti e servizi forniti e ricevuti.

4. La scelta finale.

Si tratterà dunque di decidere: entro il 30 giugno, infatti, dovrebbe essere adottato l'atto legislativo che disciplinerà l'introduzione progressiva del sistema *accrual*. Le opzioni sono almeno tre, variamente composte.

Si potrà gestire oltre all'*accrual* una contabilità finanziaria semplificata, solo allo scopo di misurare gli elementi cardine, e perciò gli equilibri di bilancio, seguendo le regole dei principi contabili generali ed applicati del D.lgs. 118/2011 e s.m.i. e la situazione di avanzo o disavanzo di amministrazione comprensiva di tutti i vincoli. Oppure si potrà affiancare all'*accrual* l'attuale contabilità armonizzata, sebbene questa opzione sia stata giudicata impraticabile dalla maggior parte degli attori in gioco. Infine, si potrà utilizzare l'*accrual* non solo per la rendicontazione ma anche per la fase previsionale.

La decisione influirà necessariamente anche sulla visione politica dello strumento bilancio: è quindi fondamentale che gli amministratori siano presenti nel processo di adozione della nuova contabilità *accrual*, in modo che ne possano cogliere tutte le potenzialità informative.

A differenza della riforma dell'armonizzazione contabile, la riforma *accrual* rappresenterà un vero e proprio cambio di paradigma che coinvolgerà in egual misura la classe dirigente e gli organi di governo territoriale, che dovranno adottare una nuova prospettiva orientata anche alle valutazioni patrimoniali, ai flussi di cassa e al risultato economico di esercizio.