

Definizione del piano dei conti multidimensionale della Riforma 1.15 del PNRR: criteri, metodi e risultati

1. Premessa

La riforma 1.15 del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) è finalizzata a dotare le pubbliche amministrazioni italiane di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale a base *accrual*, in linea con il percorso intrapreso a livello europeo, ed è inserita tra le riforme abilitanti, volte a facilitare l'attuazione del Piano e a rimuovere gli ostacoli amministrativi, regolatori e procedurali che possono limitare le attività economiche e la qualità dei servizi forniti ai cittadini e alle imprese.

Con il Decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152,¹ l'attuazione della Riforma 1.15 è stata formalmente attribuita alla Struttura di *governance*, istituita presso il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (RGS) con Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 5 marzo 2020, n. 35518. Fra i compiti assegnati alla Struttura di *governance*, in linea con gli obiettivi della Riforma, vi è la definizione del Piano dei conti multidimensionale unico per le pubbliche amministrazioni italiane, incluso fra le realizzazioni previste dal Milestone M1C1-108, per il secondo trimestre del 2024, assieme al quadro concettuale, agli standard contabili e alle relative linee guida generali.

Il Piano dei conti è stato approvato dal comitato Direttivo della Struttura di *governance* nella seduta del 30 novembre 2023, fatti salvi alcuni aggiustamenti conseguenti al completamento del processo di revisione volto a migliorare le finalità informative generali, richieste al quadro concettuale, e quelle specifiche per la compilazione dei conti nazionali. Gli esiti della verifica sono stati portati all'attenzione del Comitato direttivo nella seduta del 24 gennaio 2024. Ulteriori revisioni tecniche saranno ancora possibili, entro giugno 2024, in ragione del completamento del programma di statuizione degli standard contabili.

La presente Nota ripercorre, sinteticamente, le attività svolte dalla Struttura di governance ai fini della predisposizione del Piano dei conti multidimensionale e fornisce, in continuità con quanto anticipato nella [Nota SeSD 103/2022](#), una descrizione della struttura e dei contenuti del Piano, anche in relazione agli obiettivi informativi e alla coerenza con le statuizioni realizzate.

La nota è organizzata come segue: il [paragrafo 2](#) richiama in sintesi gli obiettivi (*milestone* e *target*) della riforma 1.15 del PNRR e le sue fasi attuative, in linea con l'ultimo Piano triennale della Struttura di *governance*; il [paragrafo 3](#) richiama i principali requisiti del piano dei conti in un sistema di contabilità economico-patrimoniale, anche in riferimento al concetto di multidimensionalità; il [paragrafo 4](#) sintetizza le attività svolte per la definizione del Piano dei conti multidimensionale approvato dalla Struttura di *governance*; il [paragrafo 5](#) descrive alcune caratteristiche quantitative e qualitative del Piano dei conti, in termini di articolazione gerarchica, numero di voci e codifica; il [paragrafo 6](#) riporta, infine, alcune considerazioni conclusive.

¹ Decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152, "Disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza e per la prevenzione delle infiltrazioni mafiose", convertito con modificazioni dalla Legge 29 dicembre 2021, n. 233, articolo 9, comma 14.

2. La riforma 1.15: richiamo agli obiettivi e alle scadenze previste

La Riforma 1.15 del PNRR ha come obiettivo la realizzazione di un sistema contabile unico per tutte le amministrazioni pubbliche del Paese,² basato sul principio contabile *accrual* (*contabilità economico-patrimoniale*). Tale obiettivo è volto a realizzare una effettiva e compiuta armonizzazione della contabilità e dei bilanci delle amministrazioni pubbliche, che l'articolo 117 della Costituzione affida alla competenza esclusiva dello Stato, in coerenza con gli indirizzi e le indicazioni stabilite a livello europeo con la Direttiva UE n. 85/2011.³

La Riforma prevede il raggiungimento, entro il secondo trimestre 2026, di due *milestone* e un *target*. In particolare:

- il **milestone M1C1-108** (2024/Q2) stabilisce che, entro il primo semestre del 2024, venga approvato il quadro concettuale di riferimento per il nuovo sistema di contabilità *accrual* (secondo le caratteristiche qualitative definite da Eurostat-EPAS *Working Group*), i set di standard contabili *accrual*/ITAS (*Italian Accounting Standards*) ispirati agli IPSAS/EPAS, corredati delle relative linee guida generali, e il Piano dei conti multidimensionale;
- il **target M1C1-117** (2026/Q1) prevede che, entro il primo trimestre del 2026, si concluda il primo ciclo di formazione per la transizione al nuovo sistema di contabilità economico-patrimoniale a base *accrual*, rivolto ai rappresentanti delle amministrazioni pubbliche rientranti nel perimetro di applicazione della Riforma 1.15;
- il **milestone M1C1-118** (2026/Q2) stabilisce un triplice obiettivo, da realizzare entro il secondo trimestre 2026:
 - la produzione, per l'esercizio 2025, di schemi di bilancio (*financial statements*) coerenti con l'impianto di regole e principi definiti dalla Struttura di *governance* (milestone M1C1-108) da parte un numero di amministrazioni pubbliche che rappresentino almeno il 90% del totale della spesa primaria del settore pubblico;
 - l'adozione di una riforma legislativa che preveda l'introduzione graduale, a partire dal 2027, del nuovo sistema contabile *accrual*/unico per tutte le pubbliche amministrazioni italiane;
 - la definizione di programmi di formazione per la transizione al nuovo sistema contabile.

Il conseguimento delle tappe sopra indicate comporta la realizzazione di una complessa serie di azioni, che sono dettagliate all'interno del Piano triennale di attività della Struttura di *governance* per il triennio 2024-2026, approvato il 31 gennaio 2024.⁴

La tabella che segue riporta le attività programmate nel predetto Piano triennale, in coerenza con le tappe (milestone e target) della Riforma 1.15, con evidenza della linea relativa alla definizione del Piano dei conti multidimensionale.

² L'ambito di applicazione della Riforma 1.15 copre gli enti e le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, ivi compresi gli enti di diritto privato in controllo pubblico, con la sola esclusione delle amministrazioni in forma societaria.

³ E' in fase di definizione un aggiornamento della Direttiva 85/2011 nell'ambito della riforma del quadro di governance economica dell'UE.

⁴ Ai sensi del Regolamento allegato alla determina del Ragioniere Generale dello Stato di istituzione della Struttura di governance, (art. 11, co. 1), il Piano triennale è elaborato ad inizio di mandato dal Comitato Direttivo e, successivamente, aggiornato annualmente entro il mese di gennaio di ciascun anno.

La Riforma 1.15 del PNRR - Dotare le Pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual					
Tappe fondamentali (Milestones) e obiettivi (Target)					
	Obiettivi	Indicatori qualitativi	Tempistica	Fonte	Stato
Fase preparatoria (1)	Istituzione della nuova Struttura di governance per la contabilità accrual	Determina del Ragioniere Generale dello Stato	1° trim. 2020	Sito web MEF	Concluso
Fase preparatoria (2)	Procedura di selezione dei componenti dello Standard Setter Board (SSB)	Awiso pubblico	2° trim. 2020	Sito web MEF	Concluso
Fase preparatoria (3)	Nomina dei componenti dello Standard Setter Board	Costituzione dello SSB	2° trim. 2020	Sito web MEF	Concluso
Fase preparatoria	Piena operatività della Struttura di governance	Insedimento dello SSB	3° trim. 2020	Verbale di insediamento	Concluso
Riforma 1.15 del PNRR (1)	Introduzione di un sistema contabile accrual unico nelle PP.AA.	Riforma 1.15 del PNRR	3° trim. 2021	PNRR	Concluso
Riforma 1.15 del PNRR (2)	Individuazione del soggetto attuatore della Riforma 1.15 del PNRR	DL 152/2021	4° trim. 2021	Gazzetta ufficiale	Concluso
Riforma 1.15 del PNRR	Programmazione degli obiettivi della riforma 1.15 - Struttura di governance	Approvazione del Comitato Direttivo	1° trim. 2022	Sito web MEF	Concluso
M1C1-108 (1)	Quadro concettuale per la contabilità accrual (QC)	Approvazione del Comitato Direttivo	2° trim. 2021	Sito web MEF	Concluso
M1C1-108 (2)	Piano dei conti multidimensionale (PdC)	Approvazione del Comitato Direttivo	3° trim. 2023	Sito web MEF	Concluso
M1C1-108 (3)	Standard contabili economico-patrimoniale a base accrual (ITAS)	Approvazione del Comitato Direttivo	2° trim. 2024	Sito web MEF	Avanzato
M1C1-108 (4)	Linee guida generali degli ITAS (LGG)	Approvazione del Comitato Direttivo	2° trim. 2024	Sito web MEF	Avanzato
M1C1-108 (5)	Adozione dei principi contabili approvati dalla Struttura di governance	Approvazione del Comitato Direttivo	2° trim. 2024	Sito web MEF	Programmato
M1C1-108	Approvazione: QC, ITAS, PdC e LGG	Approvazione del Comitato Direttivo	2° trim. 2024	Sito web Mef	Avanzato
M1C1-118 (1)	Definizione del perimetro soggettivo della Riforma	Lista delle AA.PP. Assoggettate	2° trim. 2024	Sito web MEF	Aviato
M1C1-118 (2)	Programma di prima implementazione della contabilità accrual	Approvazione del Comitato Direttivo	2° trim. 2024	Sito web MEF	Programmato
M1C1-118 (3)	Linee guida generali e manuali operativi	Elaborazione linee guida generali e manuali oper.	2° trim. 2024	Sito web MEF	Programmato
M1C1-118 (4)	Avvio dell'implementazione della contabilità accrual	Approvazione del Comitato Direttivo	4° trim. 2024	Sito web MEF	Programmato
M1C1-117 (1)	Programmi di formazione	Elaborazione dei Programmi di formazione	2° trim. 2024	Sito web MEF	Programmato
M1C1-117	Primo ciclo di formazione (almeno 90% delle 18.000 AAPP)	Approvazione del Comitato Direttivo	1° trim. 2026	Sito web Mef	Programmato
M1C1-118 (5)	Adozione della contabilità accrual (almeno 90% del settore pubblico)	Produzione dei bilanci (Financial Statements)	2° trim. 2026	Sito web MEF	Programmato
M1C1-118 (6)	Programmi di formazione per la transizione al nuovo sistema di contabilità accrual	Approvazione del Comitato Direttivo	2° trim. 2026	Sito web MEF	Programmato
M1C1-118 (7)	Riforma legislativa per l'introduzione del nuovo sistema di contabilità accrual	Legislazione	2° trim. 2026	Gazzetta ufficiale	Programmato
M1C1-118	Adozione della contabilità accrual: normativa e programma formativo	Produzione dei bilanci e normativa	2° trim. 2026	Sito web Mef	Programmato

3. Il piano dei conti economico-patrimoniale ed il concetto di multidimensionalità

Il Piano dei conti è uno strumento fondamentale per il funzionamento di un sistema di contabilità economico-patrimoniale. Esso consiste in un elenco di conti con i quali si registrano, con il metodo della partita doppia, le variazioni numerarie (debiti, crediti, liquidità) ed economiche (ricavi/proventi, costi/oneri) intercorse durante la gestione. Di seguito, si elencano alcune delle principali caratteristiche dei conti economico-patrimoniali:⁵

⁵ Per ulteriori dettagli, alla citata [Nota SeSD 103/2022](#).

- sono conti *bisezionali* (DARE, AVERE), movimentati in registrazioni antitetiche e bilanciate secondo i principi di base (o “postulati”) della partita doppia. La differenza tra importo iscritto in DARE e importo iscritto in AVERE prende il nome di “saldo” del conto ed è relativo alla sezione di importo più elevato;
- si distinguono in base al tipo di informazioni che raccolgono (numerari, economici, di patrimonio netto);
- sono divisi in sezioni (attivo, passivo, ricavi/proventi e costi/oneri) e definiti, di regola, sulla base della natura delle operazioni, anche se è possibile utilizzare criteri distintivi ulteriori in ragione di specifiche esigenze informative, come si dirà più avanti;⁶
- sono, di regola, organizzati in una gerarchia multilivello (generalmente si va dai 3 ai 6 livelli, ma non esiste una regola fissa) sulla base della natura delle operazioni;
- sono collegati alla struttura degli schemi di bilancio (conto economico, stato patrimoniale) dove confluiscono, a fine anno, i rispettivi saldi attraverso le operazioni di chiusura contabile.

Come noto, il quadro contabile del settore pubblico italiano resta caratterizzato da un significativo grado di eterogeneità, con la convivenza di diversi modelli di riferimento per la contabilità e il bilancio⁷. A diversi modelli contabili corrispondono, peraltro, diversi piani dei conti economico-patrimoniali.

A parte le amministrazioni pubbliche in forma societaria, che adottano la contabilità delle imprese (contabilità civilistica), la contabilità di tipo economico-patrimoniale risulta presente nel settore pubblico in varie forme, in alcuni casi da sola, avendo sostituito la tradizionale contabilità finanziaria (Sanità, Camere di commercio, Università, alcune agenzie statali e regionali), in altri casi in aggiunta o in affiancamento a questa, dando luogo alla cosiddetta contabilità integrata (Regioni, Enti locali, Ministeri, Enti pubblici non territoriali che hanno mantenuto la contabilità finanziaria)⁸.

Il Piano dei conti economico-patrimoniale rappresenta, nella sua accezione canonica, solo una delle possibili dimensioni (o “viste”) informative, generalmente finalizzata a soddisfare esigenze conoscitive di carattere generale. Esistono, tuttavia, dimensioni conoscitive specifiche che può essere importante soddisfare tramite il sistema dei conti, fra cui, a titolo esemplificativo e non esaustivo:

- l’articolazione organizzativa dell’ente (centri di costo, centri di responsabilità);
- la classificazione funzionale della spesa secondo la nomenclatura internazionale (classificazione COFOG);

⁶ Ad esempio, è possibile distinguere alcuni conti di debito o di credito in base alle categorie dei soggetti con i quali l’ente intrattiene rapporti debitori o creditori, anche al fine di facilitare le operazioni di consolidamento dei conti del settore pubblico.

⁷ Confronta [Nota SeSD 103/2022](#), paragrafo 2, sezione sulla “Eterogeneità dei modelli contabili applicati nella pubblica amministrazione italiana”.

⁸ Per quanto riguarda la contabilità economico-patrimoniale dei ministeri (Bilancio dello Stato), il Piano dei conti, inizialmente composto dai due moduli economico e patrimoniale del piano dei conti integrato, è stato disciplinato con il DPR 140/2018 ed è stato applicato in via sperimentale dal 2019 al 2022. Un primo aggiornamento è stato effettuato a fine 2020, a seguito degli esiti del primo anno di sperimentazione e tenendo conto della proposta di piano dei conti del progetto di studio “*Design a chart of accounts for the EPSAS/IPSAS based accrual accounting*”. Un secondo aggiornamento è avvenuto a conclusione della sperimentazione (DM 27/12/2022), tenendo anche conto delle prime attività di analisi relative alla definizione del piano dei conti nell’ambito della riforma 1.15 del PNRR. Dal 2021, la contabilità economico-patrimoniale dei ministeri è tenuta attraverso il nuovo sistema informativo InIt (Circolare RGS n. 9/2021).

- la classificazione della spesa per programmi, progetti, prodotti/servizi;
- altre classificazioni proprie del bilancio autorizzatorio (classificazione per natura di entrate e spese del bilancio autorizzatorio, capitoli, etc.);
- la distribuzione geografica della spesa o dell'entrata;
- la fonte di finanziamento
- le norme di riferimento delle spese e delle entrate;
- il collegamento con le classificazioni internazionali a base statistico-economica (*Government Finance Statistics Manual* - GFSM – del Fondo Monetario Internazionale; Sistema Europeo dei Conti – SEC2010)

L'insieme delle informazioni codificate, che rappresentano le diverse viste informative in grado di alimentare prospettazioni coerenti, è detto "piano dei conti multidimensionale", ed è tipico di un sistema contabile evoluto. Le linee guida pubblicate, alcuni anni fa, dal fondo Monetario Internazionale fanno esplicito riferimento proprio al concetto di piano dei conti multidimensionale del settore pubblico⁹, nell'ambito del quale viene enucleata la dimensione (o il segmento) denominata "*Economic (or Natural account) classification*" relativa all'elenco dei conti che attengono strettamente alla contabilità generale di tipo economico-patrimoniale, che soddisfa finalità conoscitive generali.

Ciascun segmento di un piano dei conti multidimensionale può ospitare una o più classificazioni relative alla stessa vista informativa. Il piano di conti multidimensionale, nel suo insieme, supporta i seguenti processi:

- formulazione, esecuzione e rendicontazione del bilancio autorizzatorio;
- elaborazione dei prospetti di bilancio di fine esercizio di tipo economico-patrimoniale (*financial statements*);
- contabilità analitica e controllo interno di gestione;
- pianificazione e gestione dei flussi di cassa, degli acquisti e del patrimonio;
- elaborazione di *report* di tipo statistico-economico;
- *accountability* e rendicontazione verso la collettività e verso organismi esterni di controllo e sorveglianza.

Non esiste un modello standard di riferimento per definire il numero ed il contenuto informativo dei diversi segmenti che compongono un piano dei conti multidimensionale, in quanto questi segmenti dipendono dalle esigenze informative e dalle regole contabili e di bilancio adottati dai singoli Stati. All'interno dello stesso Paese, inoltre, il contenuto delle informazioni che popolano alcuni dei segmenti del piano dei conti multidimensionale non è "normalizzabile", ossia non si può definirne un contenuto standard uguale per tutti gli enti, in quanto tali segmenti riflettono le caratteristiche del singolo ente che produce i documenti di bilancio. Ogni ente, infatti, ha la propria articolazione organizzativa, i propri specifici programmi o progetti, le proprie fonti di finanziamento, la propria collocazione territoriale ed ambito geografico di azione, mentre ai fini del consolidamento è

⁹ " *Chart of Accounts: A Critical Element of the Public Financial Management Framework*", by International Monetary Fund (IMF) - Technical Notes and Manuals 11/03 - Prepared by Julie Cooper and Sailendra Pattanayak - Authorized for distribution by Carlo Cottarelli

fondamentale definire un contenuto minimo uniforme per i conti economico-patrimoniali utilizzati da tutti gli enti del settore oggetto di consolidamento e monitoraggio.

Come illustrato più avanti, il Piano dei conti multidimensionale della Riforma 1.15 del PNRR è stato definito prevedendo, per segmento (dimensione) dei conti economico-patrimoniali,¹⁰ un contenuto “base”, valido per tutte le entità del settore pubblico italiano, necessario per produrre gli schemi di bilancio in coerenza con il quadro concettuale e con i principi contabili ITAS; a questo, si aggiunge un segmento tipo conoscitivo-statistico, contenente le voci di maggior dettaglio necessarie ai fini del monitoraggio e del consolidamento dei dati di finanza pubblica e per l’elaborazione dei conti nazionali secondo le regole del Sistema Europeo dei conti (SEC2010). Per gli altri segmenti o dimensioni del Piano dei conti multidimensionale sarà sufficiente definire i requisiti e i criteri di base per il loro popolamento da parte dei singoli enti.¹¹

4. La procedura seguita per la definizione del Piano dei conti multidimensionale nell’ambito della riforma 1.15 del PNRR

Come sopra anticipato, il procedimento di definizione del quadro concettuale e degli standard contabili, inclusi gli schemi di bilancio, è specificamente disciplinato (due process) nel Regolamento organizzativo della Struttura di governance e prende avvio da una proposta elaborata dall’organismo tecnico indipendente (Standard Setter Board), successivamente sottoposta, prima della approvazione da parte del Comitato Direttivo, ad un processo di consultazione interno ed esterno alla Ragioneria Generale dello Stato.

A differenza della elaborazione delle proposte del quadro concettuale e degli standard, la definizione del piano dei conti multidimensionale deve necessariamente tenere conto, oltre che del contenuto degli schemi di bilancio e delle regole fondamentali che governano la contabilità economico-patrimoniale, delle specifiche esigenze conoscitive collegate al governo della finanza pubblica italiana a livello complessivo e dei singoli sotto-settori di cui si compone il settore pubblico (amministrazioni centrali, amministrazioni territoriali, sanità, previdenza, etc.), delle esigenze conoscitive di finanza pubblica stabilite a livello europeo e, infine, della struttura e articolazione dei principali piani dei conti economico-patrimoniale attualmente in uso nel settore pubblico italiano.

Per questo motivo, per la definizione del contenuto del piano dei conti unico, il Comitato direttivo della Struttura di governance ha ritenuto di seguire una procedura diversa da quella del due process, che regola il procedimento di statuizione, prevedendo un ampio coinvolgimento delle strutture competenti della Ragioneria Generale dello Stato già nella fase di definizione della proposta.

Più specificamente, il lavoro si è svolto in diverse fasi, come di seguito sintetizzate, nel corso delle quali il Servizio Studi Dipartimentale (SeSD) ha svolto un ruolo di coordinamento operativo esercitato, in particolare, attraverso: i) la convocazione degli incontri; ii) la predisposizione dei relativi resoconti nella prima fase di analisi; iii) la predisposizione, raccolta e diffusione del materiale tecnico e illustrativo a supporto delle analisi; iv) la raccolta delle osservazioni provenienti dallo SSB e dai vari

¹⁰ In altre parole, è stato definito il contenuto minimo comune a tutte le *reporting entity* della “*Economic (or Natural account) classification*” all’interno del Piano dei conti multidimensionale, come la definisce il FMI.

¹¹ Per quanto riguarda la dimensione funzionale, si farà riferimento, per tutte le entità, alla classificazione internazionale delle funzioni di Governo (COFOG).

ispettorati e la finalizzazione della proposta di piano dei conti; v) la predisposizione di relazioni e di documenti tecnici illustrativi a beneficio del Comitato Direttivo.

4.1. Elaborazione della prima proposta di Piano dei conti (settembre 2022- aprile 2023)

Dopo una prima riunione, convocata il 30 settembre 2022 con i rappresentanti di tutti gli Ispettorati della RGS per condividere gli obiettivi, i tempi e le modalità di lavoro, tra ottobre e dicembre 2022 si sono svolti incontri settimanali in base ad un calendario concordato ed un metodo di lavoro concordato. Gli incontri sono stati preceduti da un lavoro preparatorio di raccolta, da parte di tutti gli Ispettorati, di osservazioni e proposte e per una analisi comparativa della composizione dei principali piani dei conti economico-patrimoniali vigenti nel settore pubblico;¹² nelle riunioni sono stati discussi gruppi omogenei di voci all'interno della stessa sezione del piano dei conti (Attivo/Passivo/Componenti economiche positive/Componenti economiche negative) e affrontati aspetti relativi alle altre dimensioni informative, con particolare riferimento alle esigenze di compilazione dei conti nazionali.

Durante questa fase, tra l'altro, sono emersi alcuni orientamenti condivisi in merito ai seguenti aspetti:

- la proposta del Piano dei conti unico, in ogni caso, avrebbe dovuto essere successivamente affinata e perfezionata con il completamento del processo di statuizione degli standard;
- la definizione di un contenuto del piano dei conti ed un'articolazione per livelli come base comune per tutto il settore pubblico; ulteriori voci di dettaglio sarebbero state definite a livello di singolo comparto (Sanità, Amministrazioni territoriali, Ministeri, etc.) tenendo conto delle specifiche esigenze settoriali e del contenuto dei piani dei conti attualmente vigenti, per quanto compatibili con il piano dei conti unico;
- oltre alle esigenze informative proprie della contabilità economico-patrimoniale, sarebbe stato necessario tenere conto delle esigenze conoscitive legate al monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici e alla costruzione dei conti nazionali in coerenza con le regole del Sistema Europeo dei conti dettate dai regolamenti europei (SEC2010);
- il piano dei conti unico non doveva necessariamente essere articolato in un numero fisso di livelli gerarchici; in accordo con le esperienze analoghe di altri paesi, si sarebbe potuto definire un'articolazione di voci comune a tutto il settore pubblico, con ulteriori livelli gerarchici variabili in base al tipo di informazione.

Sulla base degli esiti del primo ciclo di incontri, tra la fine di febbraio e l'inizio di marzo 2023 è stato organizzato un nuovo breve ciclo di incontri più ristretti per definire le questioni rimaste in sospeso nel primo giro di incontri, coinvolgendo i rappresentanti degli uffici degli Ispettorati maggiormente interessati ai temi specificamente affrontati¹³. Si è trattato di incontri di approfondimento tecnico di breve durata, che hanno visto di volta in volta la partecipazione dei soli uffici interessati.

¹² Ad esempio: il piano dei conti delle amministrazioni territoriali di cui al Dlgs 118/2011, quello delle amministrazioni non territoriali di cui al DPR 132/2013, ovvero quello dei ministeri di cui al DPR 140/2018, aggiornato con DM 13 novembre 2020.

¹³ In particolare, l'Ispettorato Generale del Bilancio (IGB), l'Ispettorato Generale per la Contabilità e la Finanza Pubblica (IGECOFIP), l'Ispettorato Generale per la Finanza delle Pubbliche Amministrazioni (IGEPA), l'Ispettorato Generale di Finanza (IGF).

Sulla base delle risultanze delle attività svolte nelle fasi precedenti, tra marzo e aprile 2023, un gruppo di lavoro ristretto composto da rappresentanti del SeSD e di IGECOFIP, ha proceduto alla finalizzazione della proposta, tramite la predisposizione di:

- un piano dei conti economico-patrimoniale utilizzabile da tutte le entità del settore pubblico rientranti nel perimetro della Riforma 1.15, composto da un elenco di voci articolate in quattro sezioni (Stato Patrimoniale-Attivo, Stato Patrimoniale-Passivo, Conto economico—componenti positive; Conto Economico-componenti negative) e organizzate in una gerarchia a più livelli variabili;
- prospetti di raccordo tra le voci di ultimo livello del piano dei conti proposto e le voci di ultimo livello (voci “foglia” o conti di registrazione) di tre importanti piani dei conti economico-patrimoniali vigenti e già applicati: quello dei ministeri (DM 27/12/2022); i moduli economico e patrimoniale del piano dei conti integrato vigente per le amministrazioni territoriali (Dlgs 118/2011); quello delle aziende sanitarie (corrisponde alle voci dei “Modelli CE e SP” definiti dal Ministero della Salute);
- una relazione di accompagnamento, che ha sintetizzato il lavoro svolto e i requisiti della proposta.

Il materiale sopra citato è stato trasmesso al Comitato Direttivo in data 1 giugno 2023, che a sua volta, nella successiva seduta del 5 giugno 2023, ha deliberato di trasmetterlo allo Standard Setter Board, quale organo tecnico indipendente (e, quindi, anche dalle strutture Ragioneria Generale dello Stato che avevano concorso alla definizione della proposta), ai fini di una valutazione di coerenza con le attività di statuizione regolate dal *due process*, vale a dire: il quadro concettuale e gli standard contabili.

4.2 Rilievi ed osservazioni dello standard Setter Board (maggio 2022- luglio 2023)

Esaminata la proposta di piano dei conti, in data 20 luglio 2023, lo SSB ha trasmesso alla Segreteria tecnica la relazione sulla verifica di coerenza del Piano dei conti con il quadro concettuale e gli ITAS approvati, nella quale sono state evidenziati una serie di rilievi e richieste di modifica. In linea generale, i rilievi dello SSB hanno riguardato i seguenti aspetti:

- alcune incoerenze legate a questioni di lessico (fra cui utilizzo di termini non conformi a quelli utilizzati negli ITAS);
- ridondanza dell’articolazione delle voci di conto rispetto alle esigenze informative strettamente connesse alla tenuta della contabilità economico-patrimoniale e alla redazione del bilancio secondo gli schemi di bilancio di ITAS1 e, in generale, secondo i principi ITAS; si rileva, in particolare, la presenza, fin dai primi livelli gerarchici, di voci che riflettono esigenze conoscitive di derivazione statistica o, comunque, non strettamente legate alla applicazione dei principi ITAS;
- mancata distinzione tra partite patrimoniali (attivo e passivo) correnti e non correnti, che invece è il criterio classificatorio generale delle attività e passività nello Stato Patrimoniale secondo ITAS1;
- mancanza, nello schema proposto, di voci che richiedono, secondo gli ITAS, un trattamento contabile distinto.

4.3 Revisione della proposta di Piano dei conti in linea con le osservazioni dello Standard Setter Board (luglio - ottobre 2023)

Dopo un'analisi accurata dei rilievi formulati dallo SSB, è stato elaborato un documento tecnico, trasmesso al Comitato Direttivo il 28 luglio 2023, in cui si proponevano soluzioni puntuali alle criticità segnalate. Oltre ad una parte generale, in cui si illustravano le finalità ed il metodo di lavoro, il documento elencava singolarmente le diverse criticità rilevate dallo SSB fornendo, per ciascuna di esse, una proposta di intervento, coerente con l'impostazione metodologia adottata.

Il Comitato Direttivo, nella successiva riunione del 4 agosto, ha discusso i rilievi dello SSB e ha ritenuto la proposta di intervento formulata nel documento tecnico condivisibile e idonea a superare le criticità evidenziate. Quindi, ha dato mandato di procedere alla revisione della proposta del piano dei conti, in linea con le indicazioni del documento tecnico.

La nuova proposta di piano dei conti, rivista in coerenza con le indicazioni approvate dal Comitato direttivo, oltre a superare i rilievi dello SSB, soddisfaceva due ordini di esigenze: da una parte concentrava nei primi livelli del Piano dei conti le voci coerenti, anche sotto il profilo terminologico, con il quadro concettuale e gli standard contabili definiti dalla Struttura di governance e, pertanto, sufficienti per la predisposizione degli schemi di bilancio in linea con le statuizioni di ITAS 1; dall'altra, assicurava, tramite le voci di conto dei livelli successivi, lo stesso contenuto informativo della Proposta iniziale, mantenendo distinta la dimensione economico-patrimoniale, propria di un piano dei conti *accrual*, da quella "statistica" essenzialmente legata all'elaborazione dei conti nazionali, rendendo più esplicita la logica multidimensionale sottostante.

Più in dettaglio, la gerarchia del Piano dei conti unico è stata riorganizzata, separando le voci in due distinti "segmenti":

- **Segmento A (*accrual*)**, dove sono state allocate le voci necessarie a produrre gli schemi di bilancio ITAS1, in coerenza con il quadro concettuale e i principi ITAS, fermo restando che, come lo stesso SSB ha dichiarato, non è richiesta una assoluta identità fra l'articolazione del Piano dei conti e quella degli schemi di bilancio;
- **Segmento B (*conoscitivo/statistico*)**, nel quale sono state inserite articolazioni di dettaglio delle voci del Segmento A che ritenute necessarie per il monitoraggio e consolidamento dei dati di finanza pubblica;¹⁴

Vale segnalare, in proposito, che una parte delle integrazioni informative inserite nel Segmento B del Piano dei conti, attualmente necessarie, traggono origine da una prassi di rilevazione dei dati contabili derivata da una contabilità pubblica largamente basata sulla competenza finanziaria. In prospettiva, con l'adozione di un sistema unico di contabilità *accrual* nelle PA, una parte importante di tali informazioni potrà essere direttamente desunta dalla dimensione economico-patrimoniale, relegando alla dimensione statistica le sole eventuali informazioni aggiuntive che si rendessero necessarie per la compilazione dei conti nazionali.

¹⁴ Il criterio guida per definire il contenuto e l'articolazione delle voci è stato quello della natura delle operazioni. Tuttavia, per alcune poste sono stati inserite nel Segmento B voci di dettaglio articolate secondo altri criteri. Ad esempio, gli oneri per trasferimenti correnti sono stati classificati ulteriormente in base alla classe di soggetto destinatario del trasferimento (Amministrazioni centrali, amministrazioni locali, Imprese, Famiglie, Organismi internazionali); si tratta, quest'ultima, di una distinzione di grande rilievo nel settore pubblico ai fini del consolidamento e del monitoraggio, che rispecchia la classificazione per settori e sottosettori economici del Sistema Europeo dei Conti SEC2010. L'importanza di includere tale tipo di distinzione nel piano dei conti è confermata anche dal fatto che questa è già largamente presente nei vigenti piani dei conti.

La nuova Proposta accoglieva, inoltre, l'indicazione dello SSB di introdurre nelle voci dell'attivo e del passivo del segmento A del Piano dei conti, la distinzione fra partite correnti e non correnti, oltre alla distinzione, nell'ambito delle immobilizzazioni materiali, fra beni demaniali, del patrimonio indisponibile e del patrimonio disponibile.

Sono state, infine, eliminate dalle voci del Segmento A i riferimenti a denominazioni o classificazioni estranee all'impianto degli ITAS; tali riferimenti sono stati, invece, mantenuti nelle voci del Segmento B, se necessari sotto il profilo informativo, garantendo comunque la coerenza e la univocità della confluenza delle voci stesse in quelle del Segmento A.

Complessivamente, la nuova struttura e la riarticolazione delle voci del Piano dei conti non ha alterato il contenuto informativo della prima proposta, con un incremento del numero delle voci piuttosto contenuto.

Il Comitato Direttivo, nella successiva seduta del 17 ottobre 2023, ha, quindi, deliberato di trasmettere allo SSB la nuova versione del Piano dei conti, corredata di una relazione esplicativa di accompagnamento, al fine di verificare se il segmento A dello stesso superasse i rilievi critici precedentemente evidenziati dal Board.

Lo SSB, dopo aver esaminato la nuova proposta, nella riunione plenaria del 23 novembre 2023 ha espresso l'apprezzamento per il lavoro compiuto, attestando la sostanziale compatibilità del Segmento A (componente *accrual*) del Piano dei conti, collocato ai livelli gerarchici più elevati, con gli ITAS finora approvati dalla Struttura di *governance* e con l'obiettivo della redazione del bilancio di esercizio secondo i predetti standard. Lo SSB ha, inoltre, espresso l'auspicio che le voci di conto, ricomprese nel Segmento B (componente statistico-conoscitiva), collocato ai livelli gerarchici inferiori, che corrispondono ad esigenze informative diverse/aggiuntive rispetto alle finalità generali della componente *accrual*, possa trovare, in futuro, un migliore soddisfacimento attraverso altre "dimensioni" del Piano dei conti, non appena i sistemi informatici ne consentiranno la relativa implementazione.

Preso atto del parere favorevole dello SSB, il Piano dei conti viene approvato dal Comitato Direttivo nella seduta del 30 novembre 2023, con la precisazione che successive revisioni dello stesso avrebbero potuto essere apportate in esito al lavoro di verifica tecnica in corso e in relazione completamento del processo di statuizione.

4.4 Ulteriori affinamenti al Piano dei Conti approvato (dicembre 2023 - marzo 2024)

Nei mesi successivi all'approvazione, sono state apportate al Piano dei conti modifiche e/o integrazioni aggiuntive, di limitato impatto, che hanno riguardato, prevalentemente, il Segmento B, a seguito di segnalazioni pervenute da parte delle strutture della Ragioneria Generale in fase di ulteriore verifica oppure di nuove esigenze connesse alle approvazioni di principi contabili ITAS, nel frattempo intervenute. Il testo aggiornato, con evidenza delle predette ulteriori revisioni, è stato portato all'attenzione del Comitato direttivo nella seduta del 31 gennaio 2024. Ulteriori modifiche, delle quali si darà puntuale riscontro al Comitato direttivo, potranno intervenire fino alla conclusione del processo di definizione e approvazione degli standard contabili ITAS, previsto per il mese di giugno 2024, in coerenza con la milestone M1C1-108 della Riforma 1.15 del PNRR.

5. Piano dei conti unico: livelli gerarchici, numero di voci e codifica

Come già anticipato in precedenza, le voci del Piano dei conti unico, riportate nei segmenti A e B, sono organizzate in alberature gerarchiche con un numero variabile di livelli. Questa scelta appare suffragata dalle seguenti considerazioni:

- i vigenti piani dei conti economico-patrimoniali dei ministeri (Decreto MEF 27/12/2022) e delle amministrazioni territoriali (Allegato 6 al Dlgs 118/2011) sono composti da voci formalmente articolate in un numero fisso di livelli gerarchici (5 livelli per quello dei ministeri, mentre per quello degli enti territoriali sono 5 livelli per i conti economici e 6 livelli per i conti patrimoniali). In molti casi, tuttavia, le voci dell'ultimo livello (5° o 6°) sono una replica di quelle del livello superiore e, in alcuni casi, dei due o tre livelli superiori, evidenziando che il numero fisso di livelli è solo una rappresentazione formale, mentre nella sostanza l'articolazione delle voci nella gerarchia arriva a livelli diversi di dettaglio;
- il vigente piano dei conti comune per gli enti del settore sanitario (modelli CE e SP definiti dal Ministero della Salute di concerto con il Ministero dell'Economia) è articolato su una gerarchia a livelli variabili e non fissa;
- si è constatato che anche in altri paesi il piano dei conti economico-patrimoniale del settore pubblico è articolato in un numero di livelli gerarchici non fisso; è il caso della Spagna, dove la contabilità *accrual* è applicata al settore pubblico da alcuni decenni. In tale contesto, il piano dei conti comune a tutte le amministrazioni spagnole¹⁵ è articolato in un numero di livelli gerarchici variabile (in un certo numero di casi le voci sono articolate fino al terzo livello, più spesso fino al quarto e in pochi casi fino al quinto livello gerarchico).

Il piano dei conti unico comprende in totale 1.776 voci, articolate su un massimo di cinque livelli gerarchici, come di fianco rappresentato nella tabella riepilogativa.

Il Segmento A comprende in totale 425 voci, articolate al massimo su cinque livelli; le 11 voci di livello I corrispondono alle voci principali degli schemi di bilancio (*financial statements*) di Conto economico e di Stato patrimoniale, di cui al principio contabile ITAS1, indicate nella figura in basso.

Livello gerarchico	Numero Voci Segmento A	Numero Voci Segmento B	Totale Numero Voci Segmenti A e B
I	11		11
II	60		60
III	150	63	213
IV	76	765	841
V	128	523	651
Totale	425	1.351	1.776

¹⁵ *Plan del Cuentas* contenuto nel *Plan General del Contabilidad Publica* (PGCP) del 2010.

	PIANO DEI CONTI UNICO - SEGMENTO A - VOCI DI LIVELLO I	
	Codice	Descrizione
VOCI DI STATO PATRIMONIALE	1.0.0.0.0	ATTIVITA' NON CORRENTI
	2.0.0.0.0	ATTIVITA' CORRENTI
	3.0.0.0.0	Patrimonio netto
	4.0.0.0.0	PASSIVITA' NON CORRENTI
	5.0.0.0.0	PASSIVITA' CORRENTI
VOCI DI CONTO ECONOMICO	6.0.0.0.0	A) PROVENTI E RICAVI DELLA GESTIONE OPERATIVA
	7.0.0.0.0	B) COSTI E ONERI DELLA GESTIONE OPERATIVA
	8.0.0.0.0	C) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' E PASSIVITA'
	9.0.0.0.0	D) RICAVI E COSTI DELLA GESTIONE FINANZIARIA
	10.0.0.0.0	E) RICAVI/PROVENTI E COSTI/ONERI DELLA GESTIONE STRAORDINARIA
	11.0.0.0.0	IMPOSTE DI ESERCIZIO

Il Segmento B (statistico/conoscitivo) comprende in totale 1.351 voci, che rappresentano articolazioni di maggior dettaglio delle voci di livello II, III o IV del Segmento A.

A ciascuna voce del piano dei conti unico è stato attribuito un codice numerico a cinque livelli, che riflette la gerarchia completa. Nella figura seguente si riporta un estratto di un gruppo di voci di conto economico di V livello (sopravvenienze attive), collocate nel Segmento B, insieme con le voci collocate ai livelli gerarchicamente superiori collocate nei Segmenti B (IV livello) ed A (I, II e III livello), dove la codifica assegnata ad ogni voce riflette la gerarchia.

						SEGMENTO A (accrual)		SEGMENTO B (statistico/conoscitivo)	
Cod Liv I	Cod Liv II	Cod Liv III	Cod Liv IV	Cod Liv V	Codice puntato completo	Segmento A Livello	Segmento A Descrizione	Segmento B Livello	Segmento B Descrizione
10	0	0	0	0	10.0.0.0.0	I	E) RICAVI/PROVENTI E COSTI/ONERI DELLA GESTIONE STRAORDINARIA		
10	1	0	0	0	10.1.0.0.0	II	Ricavi e proventi straordinari		
10	1	1	0	0	10.1.1.0.0	III	Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo		
10	1	1	1	0	10.1.1.1.0			IV	Sopravvenienze attive
10	1	1	1	1	10.1.1.1.1			V	Sopravvenienze attive per correzioni di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti che costituiscono componenti economiche positive
10	1	1	1	2	10.1.1.1.2			V	Altre sopravvenienze attive

Nella figura successiva, inoltre, la voce di livello V del Segmento B "Altre sopravvenienze attive" è rappresentata con il codice identificativo, dapprima scomposto nei cinque livelli gerarchici e, di seguito, rappresentato per intero con notazione puntata.

	Cod Liv I	Cod Liv II	Cod Liv III	Cod Liv IV	Cod Liv V	Codice puntato completo	Livello	Descrizione
	10	1	1	1	2	10.1.1.1.2	V	Altre sopravvenienze attive
E) RICAVI/PROVENTI E COSTI/ONERI DELLA GESTIONE STRAORDINARIA								
Ricavi e proventi straordinari								
Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo								
Sopravvenienze attive								
Altre sopravvenienze attive								

Le voci del piano dei conti unico, non ulteriormente dettagliate, sono dette voci "foglia" (o terminali). A tale proposito si segnala che:

- le voci di livello V sono sempre terminali, come quelle della figura precedente;

- le voci di livello I, al contrario, sono sempre articolate almeno ad un ulteriore livello II e non sono mai terminali;
- le voci di II, III e IV possono essere terminali; nel caso di seguito rappresentato sono terminali le prime tre voci di livello III e quelle di Livello IV.

						SEGMENTO A (accrual)		SEGMENTO B (statistico/conoscitivo)	
Cod Liv I	Cod Liv II	Cod Liv III	Cod Liv IV	Cod Liv V	Codice puntato completo	Segmento A Livello	Segmento A Descrizione	Segmento B Livello	Segmento B Descrizione
7	0	0	0	0	7.0.0.0.0	I	B) COSTI E ONERI DELLA GESTIONE OPERATIVA		
7	1	0	0	0	7.1.0.0.0	II	Costi per acquisto di materie prime, beni di consumo e merci		
7	1	1	0	0	7.1.1.0.0	III	Costi per acquisto di materie prime		
7	1	2	0	0	7.1.2.0.0	III	Costi per acquisto di beni di consumo		
7	1	3	0	0	7.1.3.0.0	III	Costi per acquisto di merci		
7	1	3	1	0	7.1.3.1.0			IV	Acquisto merci per trasferimenti in natura
7	1	3	2	0	7.1.3.2.0			IV	Altri acquisti di merci

Le voci “foglia” del Piano dei conti unico, che sono in totale 938 (7 di livello II, 128 di livello III, 152 di livello IV e 651 di livello V), potranno essere maggiormente articolate a livelli inferiori per rappresentare specifiche esigenze di comparto (es: sanità, ministeri, amministrazioni territoriali, università, etc.).

La codifica adottata, oltre a consentire una rappresentazione ordinata e trasparente del Piano dei conti e del suo collegamento con gli schemi di bilancio intende essere di supporto alla implementazione dei sistemi informatici di gestione della contabilità delle amministrazioni pubbliche. I conti utilizzati dalle amministrazioni per le registrazioni delle singole operazioni contabili corrispondono alle voci “foglia” del Piano dei conti unico, a meno che non siano state ulteriormente dettagliate a livello di comparto, nel qual caso corrispondono a queste ulteriori articolazioni.

6. Conclusioni

Il Piano dei conti è uno strumento fondamentale per il funzionamento di un sistema di contabilità economico-patrimoniale, in quanto consente la registrazione, con il metodo della partita doppia, delle variazioni numerarie ed economiche della gestione e fornisce l'informazione contabile di base per elaborazione degli schemi di bilancio (*financial statements*). Nella sua accezione “multidimensionale”, il Piano dei conti è anche in grado di assicurare le informazioni codificate che alimentano le diverse “viste” o “dimensioni” informative necessarie al funzionamento di un sistema contabile evoluto; infatti, oltre all'organizzazione dei conti “per natura”, propria della contabilità economico-patrimoniale con finalità informative generali, il Piano dei conti multidimensionale è in grado di soddisfare ulteriori dimensioni conoscitive, fra cui quella funzionale, organizzativa, statistica e territoriale, e consente di alimentare la prospettazione delle operazioni coerenti con le predette dimensioni informative.

Nel processo di definizione del sistema contabile economico-patrimoniale (*accrual*) unico per tutte le pubbliche amministrazioni italiane, previsto dalla Riforma 1.15 del PNRR, la predisposizione del Piano dei conti multidimensionale costituisce uno dei principali risultati da conseguire, in via propedeutica, entro il primo semestre del 2024 (milestone M1C1-108), assieme al quadro concettuale di riferimento, agli standard contabili ITAS e alle relative linee guida generali.

A tal fine, la Struttura di *governance*, responsabile dell'attuazione della Riforma, ha definito un procedimento specifico, diverso da quello previsto per le attività di statuizione (*due process*), affidando l'elaborazione della proposta iniziale alle strutture competenti della RGS. Ciò, in quanto ha ritenuto importante valorizzare, nella fase propositiva, le specifiche esigenze conoscitive collegate al governo della finanza pubblica italiana, a livello complessivo e per singoli sottosettori, nonché l'esperienza maturata in relazione ai principali piani dei conti economico-patrimoniale attualmente in uso nel settore pubblico italiano.

Tuttavia, al fine di assicurare, sotto il profilo tecnico-contabile, la coerenza del Piano dei conti con i principi elaborati dalla Struttura di *governance* (quadro concettuale, standard contabili approvati o in fase di definizione), il procedimento ha previsto l'acquisizione del parere favorevole da parte dello *Standard Setter Board*, quale organo tecnico indipendente.

Una prima proposta di Piano dei conti è stata elaborata dalle strutture della RGS tra ottobre 2022 e marzo 2023 e trasmessa allo *Standard Setter Board* per acquisire il relativo parere di competenza. Lo *Standard Setter Board* si è espresso nel luglio 2023, formulando una serie di rilievi e osservazioni. Ciò ha richiesto l'elaborazione di una nuova proposta di Piano che ha superato le criticità rilevate ottenendo il parere favorevole dell'organo tecnico.

Il Piano dei conti unico è stato, quindi, approvato dal Comitato Direttivo nella seduta del 30 novembre 2023, fatti salvi eventuali aggiustamenti legati ad ulteriori verifiche da parte delle strutture della RGS ovvero conseguenti al completamento del processo di statuizione degli standard contabili.

Il Piano dei conti unico, elaborato con il procedimento sopra descritto e approvato dal Comitato direttivo della Struttura di *governance*, presenta le seguenti principali caratteristiche:

- è articolato in circa 1.700 voci, le quali sono organizzate in un numero massimo di cinque livelli gerarchici;
- le voci sono suddivise in un **Segmento A** (segmento *accrual*), che contiene le voci necessarie per la produzione degli schemi di bilancio, in coerenza con il quadro concettuale e con i principi ITAS, e in un **Segmento B** (segmento conoscitivo/statistico), dove sono inserite, ai livelli gerarchici più bassi, articolazioni di dettaglio delle voci del Segmento A ritenute necessarie ai fini del monitoraggio e del consolidamento degli aggregati di finanza pubblica;
- il Piano dei conti realizza, attraverso la distinzione delle voci nei due segmenti A e B, la logica della multidimensionalità, sia pure applicata a due sole dimensioni, tenuto conto che il contenuto delle altre dimensioni non è generalmente standardizzabile, in quanto riflette le caratteristiche del singolo ente che produce i documenti di bilancio;
- inoltre, è articolato in un numero variabile di livelli gerarchici, per cui le voci terminali (o voci "foglia") sono collocate a vari livelli gerarchici e possono essere ulteriormente dettagliate a livelli inferiori per rappresentare specifiche esigenze di comparto;
- a ciascuna voce del Piano dei conti è stato attribuito un codice numerico a cinque livelli, che riflette la gerarchia completa, utile per una rappresentazione ordinata e trasparente delle voci, per gestire il collegamento con gli schemi di bilancio e per l'implementazione dei sistemi informatici di gestione della contabilità delle amministrazioni pubbliche.