

# **L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI IN UNA PROSPETTIVA INTERNAZIONALE**

**a cura di  
Francesca Manes Rossi  
Eugenio Caperchione**



**Società Italiana di Ragioneria  
e di Economia Aziendale**

**FrancoAngeli**

OPEN  ACCESS

Collana della Società Italiana dei Docenti di Ragioneria e di Economia Aziendale (SIDREA)

Direzione: Stefano Marasca (Università Politecnica delle Marche)

Comitato Scientifico: Stefano Adamo (Università del Salento); Luca Bartocci (Università di Perugia); Adele Caldarelli (Università di Napoli Federico II); Bettina Campedelli (Università di Verona); Nicola Castellano (Università di Pisa); Vittorio Dell'Atti (Università di Bari); Francesco De Luca (Università di Chieti-Pescara); Anna Maria Fellegara (Università Cattolica – Piacenza); Raffaele Fiorentino (Università di Napoli Parthenope); Francesco Giunta (Università di Firenze); Alberto Incollingo (Università della Campania); Giovanni Liberatore (Università di Firenze); Andrea Lionzo (Università Cattolica – Milano); Rosa Lombardi (Università di Roma La Sapienza); Luciano Marchi (Università di Pisa); Riccardo Mussari (Università di Siena); Paola Paoloni (Università di Roma La Sapienza).

SIDREA è l'associazione scientifica dei docenti di Ragioneria e di Economia aziendale inquadrati nel settore scientifico-disciplinare SECS-P/07. L'associazione è stata costituita nel 2005 allo scopo di promuovere lo sviluppo della base scientifica, della cultura economico-aziendale e dei principi di buon governo delle aziende di ogni tipo: dalle imprese alle aziende non-profit; dalle aziende private alle amministrazioni pubbliche; dalle piccole e medie imprese alle grandi imprese; dalle aziende familiari alle reti d'impresa.

La Collana pubblica studi e ricerche realizzati nell'ambito dei Gruppi di Studio SIDREA sulle tematiche di rilevante interesse teorico e applicativo nell'area della Ragioneria e dell'Economia Aziendale. L'obiettivo è quello di sviluppare sia modelli teorici sia applicazioni, in rapporto alle teorie economico-aziendali ed alla prassi delle aziende e della professione, sulle specifiche tematiche di riferimento dei gruppi di studio:

- Bilancio e principi contabili;
- Comunicazione non finanziaria;
- Governance e Controlli interni;
- Linee guida per il Controllo di gestione;
- Contabilità pubblica;
- Valutazione d'azienda;
- Diagnosi precoce della crisi d'impresa;
- Capitale intellettuale, Smart Technologies e Digitalizzazione;
- Studi di Genere.



Il presente volume è pubblicato in open access, ossia il file dell'intero lavoro è liberamente scaricabile dalla piattaforma **FrancoAngeli Open Access** (<http://bit.ly/francoangeli-oa>).

**FrancoAngeli Open Access** è la piattaforma per pubblicare articoli e monografie, rispettando gli standard etici e qualitativi e la messa a disposizione dei contenuti ad accesso aperto. Oltre a garantire il deposito nei maggiori archivi e repository internazionali OA, la sua integrazione con tutto il ricco catalogo di riviste e collane FrancoAngeli massimizza la visibilità, favorisce facilità di ricerca per l'utente e possibilità di impatto per l'autore.

Per saperne di più:

[http://www.francoangeli.it/come\\_publicare/publicare\\_19.asp](http://www.francoangeli.it/come_publicare/publicare_19.asp)

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: [www.francoangeli.it](http://www.francoangeli.it) e iscriversi nella home page al servizio "Informatemi" per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

# **L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI IN UNA PROSPETTIVA INTERNAZIONALE**

**a cura di  
Francesca Manes Rossi  
Eugenio Caperchione**



**Società Italiana di Ragioneria  
e di Economia Aziendale**

**FrancoAngeli**

OPEN  ACCESS

Copyright © 2018 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore ed è pubblicata in versione digitale con licenza *Creative Commons Attribuzione-Non Commerciale-Non opere derivate 3.0 Italia* (CC-BY-NC-ND 3.0 IT)

*L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito*  
<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/it/legalcode>

# INDICE

<b>Prefazione</b>	pag.	9
<b>1. L'armonizzazione della contabilità pubblica in Italia e in Europa: prime riflessioni</b> , di <i>Riccardo Mussari</i>	»	15
1.1. Premessa	»	15
1.2. Il processo di armonizzazione della contabilità pubblica in Italia e in Europa	»	15
1.2.1. L'armonizzazione contabile in Italia	»	16
1.2.2. Armonizzazione e standardizzazione	»	21
1.2.3. Gli obiettivi dell'armonizzazione contabile in Europa	»	23
1.3. Un primo confronto fra i processi di armonizzazione in Italia e in Europa	»	25
1.4. Conclusioni	»	30
Bibliografia	»	33
<b>2. Armonizzazione contabile in una prospettiva europea. Il caso degli EPSAS</b> , di <i>Piervito Bianchi, Enrico Bracci, Giovanna Dabbicco e Ileana Steccolini</i>	»	36
2.1. Introduzione	»	36
2.2. EPSAS: analisi di contesto	»	37
2.3. Il framework teorico di analisi	»	39
2.4. EUROSTAT, Comunità Europea e la "problematizzazione" dei sistemi di contabilità pubblica	»	41
2.5. Dalla "problematizzazione" all'"interessamento": l'avvio della proposta EPSAS	»	45
2.6. Il coinvolgimento degli attori e la costruzione della governance EPSAS	»	50
2.7. Discussione e riflessioni conclusive	»	55
Bibliografia	»	57

<b>3. Contabilità aziendale versus contabilità statistica.</b>	
<b>Criticità e punti di attenzione per migliorare l'affidabilità della rendicontazione europea,</b> di <i>Lucia Giovanelli e Sonia Caffù</i>	pag. 61
3.1. Introduzione	» 61
3.2. Review della letteratura e metodologia della ricerca	» 63
3.3. Il raccordo della contabilità aziendale con la contabilità statistica: criticità e punti di attenzione nel caso italiano	» 69
3.4. Il raccordo della contabilità aziendale con la contabilità statistica: il caso del Portogallo	» 75
3.5. Brevi considerazioni conclusive	» 79
Bibliografia	» 81
<b>4. “City Economic and Financial Governance (CEFG) group”: un esperimento di armonizzazione contabile volontaria fra città europee,</b> di <i>Emanuele Padovani</i>	» 84
4.1. Contabilità e confronti internazionali fra città	» 84
4.2. Le principali questioni teoriche e pratico-applicative per la costruzione di un linguaggio contabile internazionale comune per confrontare le città	» 86
4.3. Armonizzare “dal basso”: il caso del gruppo di lavoro CEFG	» 91
4.4. Le differenti situazioni di partenza	» 93
4.5. I modelli di riferimento	» 98
4.6. Il “CEFG <i>financial health template</i> ”	» 102
4.7. Conclusioni	» 107
Bibliografia	» 109
<b>5. Armonizzazione contabile ed equilibri di bilancio negli enti locali: principi e modelli di riferimento nel contesto europeo,</b> di <i>Enrico Guarini</i>	» 111
5.1. Introduzione	» 111
5.2. Armonizzazione contabile e controllo dell’indebitamento pubblico in Europa	» 114
5.3. Il significato e la rilevanza del concetto di “equilibrio di bilancio” nel contesto delle aziende pubbliche	» 116
5.4. Le diverse configurazioni dell’equilibrio di bilancio e i connessi aspetti di misurazione	» 119
5.5. Le principali regole di salvaguardia degli equilibri di bilancio nei Paesi UE e i connessi aspetti contabili	» 124
5.6. Conclusioni	» 129
Bibliografia	» 132

<b>6. I proventi degli enti locali da operazioni senza corrispettivo equivalente: un'analisi comparativa tra Italia e Francia, di Yuri Biondi, Andrea Fradeani e Michela Soverchia</b>	pag. 137
6.1. Introduzione	» 137
6.2. Le operazioni senza corrispettivo equivalente nella dinamica gestionale delle amministrazioni pubbliche	» 138
6.3. Metodologia della ricerca	» 140
6.4. I principi contabili internazionali di riferimento	» 141
6.4.1. La rilevazione e rappresentazione delle imposte	» 143
6.4.2. La rilevazione e rappresentazione dei trasferimenti	» 144
6.4.3. Il progetto di revisione dell'IPSAS 23	» 145
6.5. Il caso italiano	» 146
6.5.1. Il sistema di contabilità finanziaria	» 149
6.5.2. Il sistema di contabilità economico-patrimoniale	» 151
6.6. Il caso francese	» 155
6.6.1. L'inquadramento contabile generale dell'amministrazione pubblica francese	» 155
6.6.2. L'autonomia finanziaria degli Enti Locali	» 156
6.6.3. La normativa contabile per gli Enti Locali	» 157
6.7. Conclusioni	» 161
Bibliografia	» 162
<b>7. L'effetto dell'armonizzazione contabile sui sistemi di controllo manageriale: l'analisi di alcuni casi in una prospettiva internazionale, di Carlotta del Sordo, Rebecca Levy Orelli e Marco Tieghi</b>	» 165
7.1. Introduzione	» 165
7.2. Analisi della letteratura di riferimento	» 166
7.2.1. Il ruolo del controllo manageriale nelle pubbliche amministrazioni locali	» 167
7.2.2. Il cambiamento contabile nelle pubbliche amministrazioni	» 169
7.2.3. Il modello di Lewin della Field Force Analysis per l'analisi del cambiamento	» 170
7.3. Contesto di analisi e metodologia	» 174
7.4. Analisi e discussione dei risultati	» 177
7.5. Alcune riflessioni conclusive	» 184
Bibliografia	» 186

<b>8. L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in Europa: quali sfide per il futuro?, di Francesca Manes Rossi e Eugenio Caperchione</b>	pag. 190
8.1. Premessa	» 190
8.2. La genesi dell'armonizzazione contabile nelle amministrazioni pubbliche	» 190
8.3. L'armonizzazione a livello Europeo: l'esperienza degli EPSAS	» 192
8.4. Esperienze ed effetti dell'armonizzazione contabile nelle amministrazioni pubbliche	» 196
8.5. L'armonizzazione contabile nelle amministrazioni pubbliche: prospettive evolutive	» 200
Bibliografia	» 203
<b>Gli autori</b>	» 205

## PREFAZIONE

L'armonizzazione dei sistemi di contabilità e bilancio delle amministrazioni pubbliche (d'ora in poi, armonizzazione) è tema, ormai da tempo, posto al centro dell'attenzione sia degli studiosi sia degli operatori, tanto in Italia che a livello internazionale. Il nostro Paese si è avviato su questo percorso a seguito dell'approvazione della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 ("Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione"). L'armonizzazione – in verità, nella Costituzione si fa riferimento a "l'armonizzazione dei bilanci pubblici", concetto che di per sé potrebbe avere anche una portata assai modesta – era allora fra le materie, elencate all'articolo 117 della Carta, di legislazione concorrente fra Stato e Regioni. La successiva modifica costituzionale in materia di bilancio (legge 20 aprile 2012, n. 1), con la quale sono stati espressamente previsti i principi dell'equilibrio strutturale delle entrate e delle spese e della sostenibilità del debito delle pubbliche amministrazioni, è intervenuta anche nell'art. 117, comma 2, lett. e), assegnando la materia dell'armonizzazione all'esclusiva competenza legislativa dello Stato. Rispetto al 2001, quindi, il processo è stato centralizzato con conseguente rafforzamento del ruolo del Ministero dell'Economia e delle Finanze, in particolare della Ragioneria Generale dello Stato, quale motore e regista dell'intero percorso di revisione dei sistemi di contabilità e bilancio pubblici.

Muovendo dalla cornice del dettato costituzionale, l'armonizzazione ha seguito nella legislazione ordinaria un percorso riconducibile, in una prima fase, a due leggi fondamentali: la legge 5 maggio 2009, n. 42 ("Delega al Governo in materia di federalismo fiscale") e la legge 31 dicembre 2009, n. 196 ("Legge di contabilità e finanza pubblica"). L'articolo 2, comma 1, della legge 42/2009, così come modificato dalla legge 196/2009, delegava il Governo ad adottare decreti legislativi "in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, al fine di assicurare, attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione, l'autonomia finanziaria di comuni, province, città metropolitane e regioni, nonché al fine di armonizzare i sistemi

contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti”. Tali decreti dovevano essere informati ai principi e criteri direttivi elencati all’articolo 2, comma 2, lett. h), fra i quali spiccavano l’affiancamento, a fini conoscitivi, alla contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale e l’obbligatorietà del bilancio consolidato. A quanto scritto occorre aggiungere che l’articolo 2, comma 1 della legge 196/2009 delegava il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per l’armonizzazione, ad esclusione di Regioni ed enti locali, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. I principi e i criteri direttivi ai quali informare i decreti legislativi *ex lege* 196/2009 erano sostanzialmente identici a quelli previsti per Regioni ed enti locali, sopra richiamati.

In pratica, ricomponendo in sintesi unitaria il dettato degli articoli 2 delle leggi 42/2009 e 196/2009, è agevole concludere che l’armonizzazione riguarda l’intero sistema delle amministrazioni pubbliche italiane. Con specifico riferimento a Regioni ed enti locali, il percorso normativo è poi proseguito con l’approvazione del d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, più volte modificato.

Data l’importanza del processo di cambiamento in atto, la Società Italiana dei Docenti di Ragioneria e di Economia Aziendale (SIDREA), attraverso l’attività di ricerca di un folto gruppo di studiosi che abbiamo avuto l’onore di coordinare, ha inteso “fare il punto” sullo stato dell’arte e sui primi effetti dell’applicazione delle innovazioni in oggetto. L’intento è di porre all’attenzione degli studiosi di discipline contabili, del regolatore e della migliore pratica un insieme ordinato di riflessioni approfondite su alcuni dei profili più significativi dell’armonizzazione.

L’interesse e l’entusiasmo che ha suscitato la *call* lanciata attraverso il sito istituzionale della Società per raccogliere manifestazioni di interesse a partecipare al nostro progetto hanno permesso di realizzare quattro distinti volumi, rispettivamente focalizzati su una ricognizione internazionale in materia di armonizzazione (a cura di Francesca Manes Rossi e Eugenio Caperchione), sull’introduzione della disciplina in materia di bilancio consolidato (a cura di Claudio Teodori e Marco Bisogno), sulle novità riguardanti le Regioni (a cura di Eugenio Anessi Pessina) e sul nuovo ordinamento contabile degli enti locali (a cura di Luca Bartocci e Luca Del Bene).

La nostra convinzione, più che un auspicio, è che i contributi contenuti in ognuno dei suddetti volumi offrano al lettore spunti di rilevante interesse su temi di indiscutibile attualità per la dottrina e per la pratica. Peraltro, si tratta di un’ulteriore concreta evidenza dell’interesse che i soci SIDREA nutrono per le amministrazioni pubbliche e del fatto che la nostra Società rappresenta un interlocutore naturale e attento anche per le Istituzioni del mondo pubblico.

La modifica dei sistemi di contabilità e bilancio, infatti, non è un esercizio tecnico fine a se stesso, ma un potente mezzo per rivoluzionare il modo di pensare e di comportarsi della dirigenza pubblica e degli apparati politici, oltre che di misurarne e valutarne l'operato anche da parte degli stakeholder. Pertanto, a prescindere da qualunque valutazione antecedente degli obiettivi dell'intero progetto riformatore, da un punto di vista meramente metodologico non può essere dato per scontato che, grazie all'utilizzo delle informazioni prodotte dai nuovi sistemi contabili, si realizzerà certamente un cambiamento, né che si tratterà del cambiamento promesso o auspicato da chi la riforma ha promosso e sostiene, né che tale mutamento sarà privo di "effetti collaterali" inattesi.

Sul punto occorre essere molto specifici e distinguere fra: (i) produzione del dato contabile; (ii) uso del dato contabile; (iii) effetto dell'uso del dato contabile sui risultati. Il processo di cambiamento contabile potrà dirsi completo quando tutti e tre i passaggi saranno compiuti e valutati nelle loro conseguenze.

La produzione dell'informazione, la prima fase che stiamo ancora vivendo, è certamente molto critica perché non solo richiede ingenti investimenti per l'ammodernamento dei sistemi informativi contabili ed extra-contabili e per l'addestramento professionale, ma anche perché implica l'accettazione culturale del cambiamento, processo per sua natura lento e alla cui piena realizzazione si frappongono ostacoli ardui. Bisogna sempre verificare che l'informazione sui risultati sia attendibile, tempestiva e utile a soddisfare gli obiettivi che la riforma suggerisce; d'altra parte è evidente che avere a disposizione un'informazione, pur corretta, non ne comporta automaticamente l'utilizzo.

Ne consegue che possedere i risultati particolari, generali, globali della gestione senza un loro effettivo impiego nei processi decisionali finisce per non produrre alcuna significativa modifica delle logiche e dei comportamenti manageriali e politici. L'esperienza vissuta dagli enti locali è in tal senso emblematica: essi, seppure in forme ibride, hanno già fatto uso della contabilità economico-patrimoniale e, in virtù di un preciso obbligo normativo, hanno prodotto anche consuntivi economici e patrimoniali, oltre che implementare sistemi per il controllo della gestione, con effetti generalmente molto limitati sui comportamenti degli operatori e la percezione dei fruitori potenziali di tali documenti. Tale disallineamento fra "produzione" e "uso" del dato contabile – ovvero la mancata trasformazione del dato in informazione – può accadere per diverse ragioni: un approccio non partecipativo al cambiamento, il prevalere della logica dell'adempimento formale, la mancata comprensione o la non accettazione del nuovo portato informativo del dato.

L'ultimo e più maturo stadio del processo di cui trattiamo consiste nella valutazione dell'effetto dell'uso dei dati che il sistema di contabilità e bilancio mette a disposizione del management, della classe politica e degli stakeholder

esterni. Ignorare tale stadio sarebbe molto grave perché equivarrebbe ad avvalorare in campo aziendale il principio di causazione necessaria. Si potrebbe essere indotti a ritenere che la disponibilità di un certo dato porti sempre e comunque ad assumere un determinato comportamento che, se il dato è attendibile, si tradurrà in un effetto economicamente positivo (più elevati livelli di efficienza ed efficacia). Tanto da un punto di vista teorico che da uno eminentemente pratico, simili atteggiamenti sono da respingere.

La visione meccanicistica dei comportamenti umani è estranea alle nostre discipline. Concentrarsi sulla dimensione comportamentale implica lo studio dell'effettivo impatto dei dati contabili (previsti e consuntivi) sul comportamento delle organizzazioni. Pertanto, i sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche possono essere interpretati come soluzioni potenzialmente atte a generare, in un rapporto mezzo-fine, mutamenti organizzativi e sociali anche molto profondi. Una seria indagine del rinnovamento dei sistemi contabili pubblici richiede dunque il superamento dell'approccio funzionalista, ovvero dell'idea che la contabilità pubblica possa essere considerata come una tecnologia neutra rispetto al comportamento di chi ne dovrà utilizzare i risultati informativi a fini decisionali interni ed esterni. Non sempre, o poco spesso, i dati contabili sono utilizzati per soddisfare obiettivi conoscitivi definiti e definibili in precedenza, come l'approccio razionalista classico insegna a presupporre. Sovente, accade il contrario. Gli studi sui processi decisionali hanno messo ben in luce che può essere il dato disponibile a favorire la definizione degli obiettivi da conseguire e non viceversa. In sostanza, ridisegnare i confini e i contenuti dei sistemi contabili pubblici significa rimettere in discussione il corpus esperienziale e culturale accumulatosi nel corso del tempo e, quindi, modificare – a volte sovvertire – i rapporti di potere che, anche per mezzo del dato contabile, si sono instaurati all'interno delle amministrazioni, fra le amministrazioni e le altre aziende, e fra le amministrazioni e i loro stakeholder esterni. Si tratta di processi lenti, non privi di contraddizioni interne, ma gli effetti dei quali devono essere attentamente osservati e tenuti sotto controllo.

La nostra speranza è che i quattro volumi che andiamo a licenziare segnino un valido punto di partenza dal quale possano scaturire nuove riflessioni, nella prospettiva di analisi appena richiamata, per ulteriori progetti di ricerca riguardanti i temi trattati.

Prima di concludere sentiamo il dovere di esprimere il nostro più sincero ringraziamento all'attuale Consiglio Direttivo di SIDREA e particolarmente al Presidente, Prof. Luciano Marchi, per avere da subito creduto in questo progetto e averlo costantemente sostenuto con interesse ed entusiasmo.

Desideriamo poi ringraziare i sessantotto Colleghi, provenienti da numerosi atenei italiani, che hanno partecipato alla stesura dell'opera, senza dimenticare che al progetto hanno lavorato anche persone impegnate in istituzioni pubbliche non accademiche. Ci sia consentita una menzione speciale ai Proff. Eugenio Anessi Pessina, Marco Bisogno, Eugenio Caperchione, Luca Del Bene, Francesca Manes Rossi e Claudio Teodori, che, con spirito di amicizia e grande dedizione, non solo hanno accettato la sfida di curare insieme ai sottoscritti i quattro volumi, ma soprattutto hanno sopportato con pazienza le nostre continue sollecitazioni e richieste.

È stata una bella “intrapresa” per la quale siamo grati a tutti quelli che, a qualunque titolo, hanno contribuito e della quale, sinceramente, siamo un pizzico orgogliosi.

Siena e Perugia, luglio 2018

RICCARDO MUSSARI e LUCA BARTOCCI



# 1. L'ARMONIZZAZIONE DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA IN ITALIA E IN EUROPA: PRIME RIFLESSIONI

di *Riccardo Mussari*

## 1.1. Premessa

Le considerazioni che danno corpo a questo sintetico contributo sono finalizzate a conseguire due principali obiettivi. Per un verso, è nostra intenzione proporre alcune considerazioni sul processo di armonizzazione della contabilità pubblica a livello nazionale ed europeo, riprendendo e approfondendo quanto abbiamo già avuto modo di esprimere in altri nostri precedenti lavori; per l'altro verso, cercheremo di offrire una breve analisi di carattere comparativo tesa ad evidenziare alcune fondamentali differenze fra le soluzioni adottate in Italia e quelle che vanno delineandosi in Europa. Alcune sintetiche riflessioni sono poste al termine di questo scritto.

## 1.2. Il processo di armonizzazione della contabilità pubblica in Italia e in Europa

L'armonizzazione dei sistemi di contabilità e bilancio delle amministrazioni pubbliche (d'ora in poi, per brevità, armonizzazione contabile) – espressione niente affatto esplicativa dell'approccio effettivamente seguito per riformare i sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche (AP) sia in ambito domestico sia europeo – è un processo che si sta faticosamente sviluppando a livello nazionale e comunitario, con macro finalità simili, ma con soluzioni non uniformi. Questa difformità fra fini e mezzi equivale ad affermare, innanzitutto, che gli effetti prodotti dall'armonizzazione contabile nazionale (già da qualche tempo avviata) e comunitaria (ancora di là da venire) non saranno completamente sovrapponibili; conseguentemente, se il percorso di armonizzazione contabile voluto a Bruxelles, neppure iniziato e già

irto di ostacoli, dovesse effettivamente completarsi, le AP italiane, già duramente messe alla prova dalla riforma nazionale, dovrebbero compiere un ulteriore e successivo sforzo di adeguamento. Per cercare di comprendere meglio i tratti comuni e i disallineamenti tra i processi di armonizzazione contabile, cercheremo intanto di chiarire quali sono le dichiarate similarità fra tali percorsi d'innovazione per poi considerare le differenze tra quanto si sta cercando faticosamente di conseguire in Italia e ciò che potrebbe essere realizzato in Europa.

### *1.2.1. L'armonizzazione contabile in Italia*

Nel caso italiano, l'armonizzazione contabile diventa un traguardo da perseguire nel 2001 con la riforma del titolo V della Costituzione. L'armonizzazione contabile entra nel nostro sistema normativo, al livello più alto, in un momento storico in cui il Paese sembrava avviarsi verso un modello istituzionale e tributario d'impronta federalista e quando la crisi finanziaria ed economica, che ha poi profondamente inciso sul sistema economico, sociale e politico del nostro e di molti altri Paesi, era di là da venire (Cepiku, Mussari e Giordano, 2016). La significatività dell'armonizzazione contabile, nel caso italiano, discende dal legame che la Costituzione instaura fra bilanci delle AP, finanza pubblica e sistema tributario (Mussari e Giordano 2013). La riforma del Titolo V della Costituzione (l. cost. 18 ottobre 2001, n.3) prevedeva (terzo comma dell'art. 117) che "armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" fossero, fra le molte, materie di legislazione concorrente fra Stato e regioni (R). Sempre al medesimo comma si leggeva che "nelle materie di legislazione concorrente spetta alle regioni potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato". Allo Stato, in sostanza, era lasciata legislazione esclusiva solo in materia di sistema tributario e contabile dello Stato e di perequazione delle risorse finanziarie (art. 117, comma 2, lett. e), mentre era previsto che R ed enti locali (EL), pur godendo di autonomia finanziaria di entrata e di spesa e avendo risorse autonome, stabilissero e applicassero tributi ed entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, riservati alla legislazione statale (art. 119, comma 2). In una fase storica in cui il Paese sembrava indirizzarsi verso un modello federale, introdurre il principio dell'armonizzazione a livello costituzionale era quindi un passaggio indispensabile non solo per superare l'allora esistente disarmonia contabile delle AP, ma per frenare la tendenza degli enti

territoriali dotati di autonomia legislativa a dotarsi di sistemi di contabilità e bilancio fra loro diversi (Pavan 2007). La disarmonia contabile, evidentemente, palesava un elemento di debolezza intrinseca nell'auspicata "Repubblica delle autonomie" (Groppi e Olivetti, 2003). Ciò premesso, se osserviamo il dettato costituzionale non facciamo fatica a scorgere, già nel 2001, una concezione di armonizzazione contabile molto più vicina a un'interpretazione macro-economica e statistica dei bilanci pubblici che ragionieristica in senso proprio. I bilanci delle AP, considerate a sistema, sono sostanzialmente interpretati come strumento per la definizione, la comunicazione, l'attuazione e il controllo della politica finanziaria, economica e tributaria del Paese unitariamente inteso (Heald e Georgiou 2011; Newberry 2011). È alla tutela degli equilibri di sistema che mira l'armonizzazione contabile e non a dotare le AP della strumentazione più idonea a perseguire, misurare e dimostrare condizioni di economicità complessiva della gestione. È per queste ragioni che è in capo allo Stato l'obbligo di definire principi del disegno della finanza pubblica e del sistema tributario atti a garantire, fra l'altro, il perseguimento e il mantenimento degli equilibri finanziari ed economici complessivi delle AP il cui governo, conseguimento e controllo dipendono in misura considerevole – nella prospettiva macroeconomica – dalla capacità dei sistemi contabili e di bilancio di permetterne la corretta e armonica determinazione e rappresentazione (Mussari e Sorrentino, 2017). Da quanto scritto consegue, almeno sul mero piano deduttivo, che non sarebbe stato bastevole – specie auspicando un assetto fiscale e istituzionale d'ispirazione federalista – definire principi per la finanza pubblica e per il sistema tributario senza potersi avvalere di adeguate e armoniche modalità espressive e rappresentative della dimensione contabile degli obiettivi posti con la politica economica e fiscale e dei risultati conseguiti attraverso la sua realizzazione. Infatti, per quanto il dettato costituzionale faccia esplicito riferimento all'armonizzazione dei bilanci e non anche dei sistemi contabili, è evidente che per le finalità sopra richiamate non può certo essere bastevole un'armonizzazione formale dei bilanci ovvero della modalità di organizzazione delle informazioni da porre nei prospetti contabili (Mussari 2013). Una comparabilità formale sarebbe stata del tutto insufficiente per il governo della finanza pubblica; la riforma costituzionale evidentemente richiedeva una comparabilità sostanziale dei bilanci, ovvero, ancora prima di avere schemi di bilancio identici, era necessario che i valori posti in essi scaturissero da sistemi di scritture e i principi contabili omogenei. Nella prospettiva macro-economica e statistica, che è poi anche quella costituzionale, l'armonizzazione contabile è condizione necessaria (ma – aggiungiamo noi – certamente non sufficiente) affinché lo Stato sia in grado di garantire che le scelte fiscali e

finanziarie di tutti i livelli di governo siano compatibili con il conseguimento degli obiettivi macroeconomici del Paese. Questi possono conseguirsi solo se i comportamenti fiscali, finanziari ed economici assunti da tutti i livelli di governo sono coerenti fra loro e monitorabili costantemente al fine di verificare il rispetto degli impegni assunti con la legislazione nazionale i cui contenuti discendono in misura certamente non secondaria da quanto concordato a Bruxelles in sede comunitaria (D'Alessio, 2012). Alla luce di quanto appena richiamato, si può anche leggere la possibilità che il Governo eserciti, nel rispetto dei principi di sussidiarietà e di leale collaborazione, un potere sostitutivo rispetto a organi di R ed EL quando, fra l'altro, lo richiedano la tutela dell'unità giuridica o dell'unità economica del Paese (articolo 120, comma 2). A nessuno sfugge che gli obiettivi di finanza pubblica e il controllo macro-economico dei conseguenti saldi sono tradizionalmente rilevati da un sistema contabile noto come contabilità economico-nazionale o sistema dei conti nazionali che, non per caso, è tenuto da ISTAT in ossequio a standard definiti in sede internazionale, noti con la sigla SEC 2010 (Sistema Europeo dei Conti Pubblici), ESA 2010 (*European System of National and Regional Accounts*) nel linguaggio internazionale. Istituire un collegamento fra armonizzazione dei bilanci e controllo della finanza pubblica serve, già nell'intenzione del legislatore costituzionale del 2001, a "consolidare" (o cercare di farlo) la contabilità aziendale delle AP in un unico sistema per rendere più agevole, più rapido e anche più efficace il controllo macro-economico (Manes Rossi, 2015). Tali esigenze, anche in Italia, erano chiaramente ben avvertite e definite già prima del 2001.

*«From the start, the use of national accounts statistics for multilateral surveillance raised two problems that are still unresolved today: 1) the trade-off between stability and timeliness of the data and 2) the possibility of adequate monitoring of public accounts within the year. Both issues depend somehow on timely acquisition of data from decentralized entities and on the use of uniform accounting instruments. More homogeneous information on the operations of public bodies should be pursued by harmonized balance sheets. This will require that all public bodies – upstream, and not just when their treasurers transmit the cash flow data – be more aware of the importance of their contribution to determining the final balance of the general government indicators on which Italy's policy commitment bears. Such harmonization, which will affect accounting practices, would make it easier to design the measures needed to attain the objectives assigned to each level of government consistent with the overall targets».* (Balassone, 2008: 25, 33).

Muovendo dalla cornice del dettato costituzionale come modificato nel 2001, l'armonizzazione contabile ha seguito nella legislazione ordinaria un percorso riconducibile, in una prima fase, a due leggi fondamentali: la legge

5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale) e la legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica). Le date non sono trascurabili. Furono necessari molti anni prima che l'armonizzazione contabile da principio costituzionale transitasse nella legislazione ordinaria, ma nel frattempo le condizioni economiche, sociali e anche politiche del Paese andavano rapidamente mutando. L'articolo 2, comma 1, della legge 42/2009, così come modificato dalla legge 196/2009, delegava il Governo ad adottare decreti legislativi «in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, al fine di assicurare, attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione, l'autonomia finanziaria di comuni, province, città metropolitane e regioni, nonché al fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti». Conseguentemente, fino all'esercizio della delega la situazione di disarmonia contabile che la riforma costituzionale indicava come elemento di debolezza, restò tale. I decreti legislativi in materia di armonizzazione per R ed EL dovevano essere informati ai principi e criteri direttivi elencati all'articolo 2, comma 2, lett. h) della legge 42/2009. Tali criteri sono riassunti nella tabella 1.

*Tab. 1.1 – Principi e criteri direttivi per l'armonizzazione contabile di R ed EL*

---

Regole uniformi e piano dei conti integrato.

Comuni schemi di bilancio, articolati in missioni e programmi, in coerenza con la classificazione economica e funzionale adottata in sede comunitaria.

Bilancio consolidato secondo uno schema comune.

Affiancamento, a fini conoscitivi, alla contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale.

Raccordabilità degli schemi di bilancio con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi.

Tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio delle AP tenute al regime di contabilità civile, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi.

Sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo comuni metodologie.

Individuazione del termine entro il quale R ed EL devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi e previsione di sanzioni nel caso di mancato rispetto del termine.

---

A quanto scritto occorre aggiungere che l'articolo 2, comma 1 della legge 196/2009 delegava il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle AP, ad esclusione di R ed EL, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. I principi e i criteri direttivi ai quali informare i decreti legislativi *ex lege* 196/2009 sono sostanzialmente identici a quelli previsti per R ed EL, richiamati nella tabella 1. In pratica, ricomponendo in sintesi unitaria il dettato degli articoli 2 delle leggi 42/2009 e 196/2009, si conclude che l'armonizzazione contabile doveva riguardare l'intero sistema delle AP e doveva attuarsi attraverso successivi decreti legislativi che, di fatto, posponevano l'avvio affettivo dell'armonizzazione contabile. Volendo limitare il nostro interesse a R ed EL, il percorso normativo è proseguito con l'approvazione del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, poi integrato e modificato dal decreto legislativo n. 126 del 10 agosto 2014, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio di R, EL e dei loro organismi.

La circostanza che l'armonizzazione contabile in Italia sia mossa anzitutto da motivazioni macro-economiche e non aziendali o manageriali trova conferma anche negli obiettivi che la stessa Ragioneria Generale dello Stato (RGS) richiama nel sito web dedicato all'armonizzazione contabile: «ARCONET (armonizzazione contabile degli enti territoriali) è il processo di riforma degli ordinamenti contabili pubblici diretto a rendere i bilanci delle amministrazioni pubbliche omogenei, confrontabili e aggregabili al fine di:

- consentire il controllo dei conti pubblici nazionali (tutela della finanza pubblica nazionale);
- verificare la rispondenza dei conti pubblici alle condizioni dell'articolo 104 del Trattato istitutivo UE);
- favorire l'attuazione del federalismo fiscale».

L'ultimo fondamentale passaggio normativo in materia di armonizzazione contabile è stato l'approvazione della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, con la quale si è introdotto nella nostra Costituzione, anche in coerenza con quanto disposto dal Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la governance nella Unione Economica e Monetaria (c.d. *Fiscal Compact*), il principio dell'equilibrio strutturale delle entrate e delle spese del bilancio pubblico e della sostenibilità del debito delle pubbliche amministrazioni (Anessi Pessina e Steccolini 2007; Fabbrini 2013; Mussari 2013). Quest'ultima riforma costituzionale non ha modificato solo l'art. 81 della Carta, ma – oltre al 97 e al 119 – anche l'art. 117, comma 2, lett. e). Pertanto, fra le materie nelle quali lo Stato ha legislazione esclusiva ci sono non solo moneta, tutela del risparmio e mercati finanziari; tutela della concorrenza; sistema valutario; sistema tributario e

contabile dello Stato; perequazione delle risorse finanziarie, ma anche armonizzazione dei bilanci pubblici. Rispetto al 2001, quando il principio fu introdotto nella nostra costituzione, non era mutato l'obiettivo di fondo (il governo della finanza pubblica), ma doveva significativamente cambiare la modalità attraverso la quale perseguirlo. Laddove in un contesto politico, economico e socio-culturale che favoriva la prospettiva istituzionale e fiscale di stampo federalista, riconoscere la legislazione concorrente fra R e Stato lasciava certamente spazio a un percorso di armonizzazione contabile in senso proprio, la virulenza della crisi finanziaria che aveva investito il Paese imponeva che il processo di ammodernamento e omogeneizzazione dei sistemi di contabilità e bilancio di R ed EL fosse centralizzato, assumesse la connotazione di una vera e propria standardizzazione contabile anche attraverso il rafforzamento ulteriore del ruolo fondamentale che già la legislazione ordinaria aveva assegnato al Ministero dell'Economia e delle Finanze – e più propriamente alla RGS – quale motore e regista dell'intero processo.

### *1.2.2. Armonizzazione e standardizzazione*

Come già accennato, per quanto il lemma “armonizzazione” sia utilizzato, tanto nel lessico legislativo nazionale che europeo, con riferimento alle riforme contabili in atto, tale parola è certamente assai poco rappresentativa di quanto sta effettivamente accadendo, almeno se la si interpreta alla luce della dottrina, anche contabile. Il termine “armonizzazione”, a prescindere dall'aggettivazione che ne qualifica lo scopo, implica la necessità di un impegno delle “parti” coinvolte a convergere verso soluzioni comuni, stante una situazione di diversità di comportamenti che è interesse reciproco superare per favorire una maggiore comparabilità. L'armonizzazione, richiedendo uno sforzo e un interesse comuni a tutte le parti coinvolte, definisce implicitamente anche il modo per attenuare le diversità: riconoscimento esplicito delle reciproche peculiarità come connotati culturali individuali conseguenti a differenziate situazioni di contesto economico, giuridico e sociale e impegno ad individuare soluzioni condivise. L'armonizzazione, in sintesi estrema, è sforzo reciproco verso la consonanza. Stante quanto argomentato, sono molte e buone le ragioni che spiegano, con riferimento ai bilanci pubblici, l'utilizzo del termine “armonizzazione” nella riforma costituzionale del 2001. Se si guarda allo “spirito” delle riforme avviate in Italia già alla fine degli anni Novanta (il processo di decentramento amministrativo è già in attuazione della legge n. 59/1997) e alla significativa riduzione dei poteri di coordinamento verticale dello Stato, si comprende agevolmente

perché il legislatore costituzionale abbia utilizzato allora il termine “armonizzazione”. È proprio l’affievolirsi del potere di imporre dal centro soluzioni dettagliate e standardizzate per tutte le amministrazioni territoriali di rilevanza costituzionale che serve a spiegare e giustificare concettualmente il significato autentico e più profondo di un orientamento culturale che, certamente, non poteva dirsi casuale essendo, come minimo, teoricamente coerente con il principio di “leale collaborazione” fra amministrazioni che la Costituzione stessa aveva fatto proprio. D’altro canto, anche nella dottrina ragionieristica il concetto di armonizzazione non sembra così distante da quanto sopra richiamato. Scrive Di Pietra (2005:138-139): «Il perseguimento dell’armonia comporta la conoscenza e il superamento delle diversità attraverso la creazione di un nuovo scenario rappresentativo di tutti quelli preesistenti. Tale cambiamento non potrà essere che graduale e relativo all’evoluzione del contesto considerato al punto da definire un processo senza fine anche se tendente verso lo stato di armonia in una successione di equilibri e squilibri; esso cioè costituisce un processo culturale». La “prospettiva costituzionale” 10 anni dopo è radicalmente mutata. Le condizioni del Paese erano del tutto diverse e, per molti versi, drammatiche. L’urgenza di ridurre ad ogni costo e rapidamente la spesa e il debito dello Stato impose al Governo e al Parlamento scelte su materie delicatissime – si pensi alla riforma del sistema pensionistico – in tempi molto brevi e comunque tali da consentire una valutazione completa degli effetti che, inevitabilmente, si sono riverberati nel sistema socio-economico e hanno pesato in misura limitata sulle scelte del corpo elettorale in occasione delle elezioni politiche del marzo 2018. In un quadro economico-finanziario sostanzialmente emergenziale, approdare a logiche di standardizzazione – attraverso l’accentramento del potere legislativo in materia di armonizzazione contabile – è stato quasi ineluttabile. Infatti, anche la standardizzazione (van Dalen, 2012), come l’armonizzazione, cerca di dare soluzione a una situazione di disarmonia; tuttavia, per risolvere il problema si cerca di determinare al più presto una soluzione, un punto di arrivo, un modello di riferimento, cioè uno standard, verso il quale tutti devono tendere e al quale tutti devono fare riferimento. In altre parole, la soluzione al problema della differenziazione non si cerca attraverso un faticoso processo di continuo adattamento e di reciproco aggiustamento, ma nel convergere, ciascuna “parte” per proprio conto ma lungo lo stesso cammino, verso una meta definita ex ante. Nella standardizzazione la distanza fra una data posizione e la “meta” definisce il gap da colmare, che non è più fra le “parti”, ma fra ciascuna di loro e il fine da raggiungere.

### 1.2.3. Gli obiettivi dell'armonizzazione contabile in Europa

Il processo di armonizzazione contabile a livello europeo è affidato a EUROSTAT, l'ufficio statistico dell'Unione Europea (UE), il quale, muovendo dall'assunto che *«democratic societies do not function properly without a solid basis of reliable and objective statistics»*, ha come principale compito di fornire *«the European Union with statistics at European level that enable comparisons between countries and regions»*. EUROSTAT non raccoglie direttamente i dati statistici nei diversi Paesi europei, ma consolida quelli che le autorità statistiche degli Stati membri mettono a disposizione dopo averli predisposti secondo standard di generale accettazione a livello europeo e internazionale. Ciò accade anche con riguardo alla contabilità nazionale. Spetta a EUROSTAT aggregare i dati delle contabilità nazionali dei vari Paesi i quali sono predisposti nel rispetto degli standard contabili ESA 2010 (in precedenza ESA 95). Si noti che ESA ha una base contabile *accrual*. Naturalmente, a loro volta, i dati della contabilità nazionale hanno come fonte primaria quelli derivanti dai bilanci delle singole AP di ciascun Paese i quali sono predisposti in conformità agli standard contabili – spesso diversi per ciascun livello di governo – che ogni Nazione si è data in modo autonomo. In sostanza, oggi le autorità statistiche dei Paesi membri utilizzano ESA quale standard contabile al quale riferirsi per “trattare” i dati contabili prodotti dalle AP e poi trasmetterli a EUROSTAT il quale – a sua volta – provvede, fatte le opportune verifiche mirate a garantire la massima comparabilità possibile, a consolidarli, analizzarli e metterli a disposizione delle istituzioni europee. Va da sé che la qualità dei dati contabili forniti dalle AP – che sono sostanzialmente la materia prima dell'intero processo di produzione delle statistiche che riguardano i conti pubblici – è determinante ai fini del calcolo delle grandezze macro-economiche sulle quali poi si basano le decisioni che sono assunte in sede europea sulla base delle elaborazioni prodotte da EUROSTAT. Non è quindi sorprendente che la Commissione Europea già in una comunicazione al Parlamento Europeo del 15 aprile 2011 abbia richiamato con forza *«the lack of coherence between primary public-sector accounts and ESA 95 accruals data»*. Il sito web di EUROSTAT riassume efficacemente quanto fino a oggi è stato realizzato in materia di armonizzazione contabile in Europa. Saremo quindi, sul tema, molto sintetici riprendendo le informazioni fondamentali dalla fonte citata. Il primo atto ufficiale nella direzione dell'armonizzazione contabile europea è stato la direttiva del Consiglio di Europa 2011/85/EU dell'8 novembre 2011. Fra l'altro, la norma citata prevedeva quanto di seguito riportato.

Art. 3, comma 1

*As concerns national systems of public accounting, Member States shall have in place public accounting systems comprehensively and consistently covering all sub-sectors of general government and containing the information needed to generate accrual data with a view to preparing data based on the ESA 95 standard. Those public accounting systems shall be subject to internal control and independent audits.*

Art. 16, comma 3

*By 31 December 2012, the Commission shall assess the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States.*

La realizzazione di quanto disposto dal comma 3 dell'art. 16 sopra citato fu affidata a EUROSTAT che predispose un report, rilasciato il 6 marzo 2013, dal titolo *Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States*.

Il documento, basato «*on information received through consultation with Commission services, international organisations such as the IMF, expert practitioners and other interested parties within the Member States and beyond, as well as the IPSAS Board*» giungeva a due conclusioni principali:

- la non immediata applicabilità degli International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in tutti i Paesi membri;
- il potere considerare gli IPSAS come un punto di riferimento utile al fine di definire standard contabili pubblici europei, che si sarebbero chiamati *European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)*.

A seguito della pubblicazione del report EUROSTAT organizzò un'importante conferenza istituzionale a Bruxelles il 29 e 30 maggio del 2013. Il tema della governance per la definizione dei futuri EPSAS divenne subito uno dei principali obiettivi da conseguire. Fu istituita una task force di esperti delegati dai governi dei Paesi membri che tenne la sua prima riunione il 2 ottobre 2013 proprio allo scopo di avviare una discussione sulle possibili soluzioni in tema di governance del processo di emanazione degli EPSAS.

Nel settembre 2015 prese avvio il cosiddetto Working Group on EPSAS, un gruppo di lavoro di marcato profilo tecnico, il cui scopo primario è continuare il lavoro realizzato dalla task force favorendo un confronto permanente sull'introduzione degli EPSAS nel medio andare con particolare riferimento sia alla governance sia agli standard contabili veri e propri. Al fine di comprendere quanta distanza temporale ancora ci separi dall'effettiva emanazione di standard contabili europei si può considerare quanto segue. Nella riunione del Working Group on EPSAS tenutasi a Roma il 22 e 23 novembre 2016, fra gli obiettivi per il 2017 figurava ancora «*Development of the elements of the EPSAS framework and preparations for future EPSAS*

*standards*». L'ultimo paper disponibile sul sito EUROSTAT prodotto da questo gruppo di lavoro è datato 5 aprile 2017. Nel documento, intitolato *Guidance for the First Time Implementation of Accrual Accounting* si afferma, a pagina 2, con molta chiarezza che «*the FTI guidance is not meant to implement EPSAS as such but to support improvements to fiscal transparency while preparing the ground for implementing EPSAS at a later point in time*».

### **1.3. Un primo confronto fra i processi di armonizzazione in Italia e in Europa**

Come già osservato, il macro obiettivo dell'armonizzazione contabile a livello comunitario – che più opportunamente sarebbe corretto chiamare standardizzazione – non è difforme da quello perseguito nel nostro Paese: avere a disposizione informazioni contabili omogenee e aggregabili in modo tale da possedere una base informativa attendibile per potere governare dal centro in modo più efficace ed efficiente la finanza pubblica.

Nel caso europeo ciò significa, in primo luogo, tentare di favorire la trasparenza fiscale dei Paesi membri e potere verificare in modo agevole e comparato il rispetto da parte degli Stati aderenti all'UE degli impegni scaturenti dai trattati, con particolare attenzione alla cosiddetta *Excessive Deficit Procedure*. Più in particolare, la sostenibilità fiscale, il debito pubblico e il rapporto fra debito e deficit pubblico sono fra le grandezze e indicatori tenuti più sotto stretto controllo a livello europeo. In sostanza, tanto in Italia che in Europa sono ragioni di tipo macro-economico che motivano e sostengono la standardizzazione contabile.

Tuttavia, a parte questa omogeneità di fondo, il caso europeo si presenta difforme da quello italiano per una serie di ragioni che andiamo di seguito a richiamare e brevemente commentare. In primo luogo, c'è un'ovvia difficoltà di ordine politico. Nessun Paese si spoglia a cuor leggero del potere di definire le regole da seguire per la predisposizione dei bilanci pubblici. Non è certo un caso che il tema della governance del processo di definizione degli EPSAS venga ben prima dei rilevanti problemi di natura tecnica che sempre sono da affrontare quando si decide di regolare dal centro la materia contabile. Per avere un'idea, pur sommaria, della valenza “politica” che riveste il potere di definire le regole contabili pubbliche è sufficiente porre mente, almeno con riferimento al caso italiano, a quante volte è accaduto nel recente passato che l'applicazione di una disposizione normativa finalizzata all'introduzione di un qualche obbligo contabile sia stata rinviata nel tempo per

poi, progressivamente, scomparire. Non bisogna mai sottovalutare che nella misura in cui le “regole contabili” sono definite attraverso una disposizione normativa, la loro definizione, interpretazione e effettiva applicazione possono diventare, più o meno palesemente, oggetto di negoziato politico. Molto saggiamente Jones ci ricorda che «*Governmental accounting has always been used primarily to control people’s behaviour: to encourage them to do what they otherwise would not do or to prevent them from doing what they otherwise would*» (R. Jones, 1992, pp. 155-156). Inoltre, c’è un’ovvia differenza nelle dimensioni del “fenomeno” da regolare. Giungere a standardizzare sistemi di contabilità e bilancio non solo difforni fra Paesi, ma spesso non omogenei fra i diversi livelli di governo di ogni singolo Paese, è un obiettivo molto ambizioso. È qui bastevole porre mente alle difficoltà che il processo di armonizzazione contabile sta incontrando in Italia dovendosi imporre dal centro soluzioni contabili omogenee a enti molto diversi fra loro intanto per le funzioni loro assegnate dalla Costituzione e dalle leggi e poi per dimensioni. Si pensi alle differenze concrete che esistono fra le Regioni che sono dotate del potere legislativo e non producono direttamente molti dei servizi che finanziano con le loro entrate e i Comuni che sono titolari di funzioni amministrative proprie oltre a quelle loro conferite da legge statale e regionale e producono, anche in modo diretto, una parte considerevole dei servizi che qualificano il benessere delle comunità locali. Per non dire della situazione nella quale ancora oggi si trovano ad operare le Province dopo che il risultato del referendum del 4 dicembre 2016 ha respinto la legge di riforma costituzionale che – fra le moltissime novità – ne prevedeva l’abolizione. A quanto accennato si deve aggiungere il tema assai rilevante delle dimensioni. Imporre soluzioni contabili sostanzialmente identiche per amministrazioni comprese fra poche centinaia e milioni di abitanti significa dovere “fare i conti” con profonde differenze in termini di capacità professionali, disponibilità finanziarie ed effettiva utilità ai fini decisionali interni ed esterni delle informazioni contabili prodotte. In Italia il processo di armonizzazione è sotto la diretta responsabilità di RGS, un Dipartimento del Ministero dell’Economia e delle Finanze che «ha come principale obiettivo istituzionale quello di garantire la corretta programmazione e la rigorosa gestione delle risorse pubbliche». Pur evidentemente rientrando fra i suoi primari obiettivi quello della “tutela dei conti pubblici”, RGS non è il soggetto istituzionale preposto alla tenuta della contabilità economica nazionale che, in Italia, è ISTAT<sup>1</sup>. A livello europeo la responsabilità di guidare il processo di

<sup>1</sup> È indispensabile ricordare che ISTAT, attraverso suoi rappresentanti, siede nella Commissione ARCONET.

armonizzazione è stata affidata a EUROSTAT, cioè a chi ha, fra l'altro, la responsabilità di consolidare le contabilità nazionali dei Paesi membri UE. La finalità primaria del processo di standardizzazione contabile europea è apparentemente chiara: rendere più rapido e attendibile il consolidamento dei dati contabili provenienti dalle AP dei Paesi EU obbligandole ad adottare medesimi standard contabili basati su una logica *accrual*. Fermo restando che IPSAS (ai quali gli EPSAS dovrebbero comunque rifarsi) ed ESA, pur essendo entrambi su base *accrual*, sono standard molto diversi fra loro (Jones, Caruana, 2014 e 2016), EUROSTAT punta a garantire una sorta di sovrapposizione tra *financial accounting* e contabilità nazionale senza chiarire bene, tuttavia, quale delle due debba adattarsi all'altra. Devono i futuri EPSAS, pur muovendo dagli IPSAS, convergere verso ESA o viceversa?

Il caso italiano ci appare diverso; non è la più efficace alimentazione della contabilità nazionale la principale ragione dell'armonizzazione contabile, ovvero non pare quello il "mezzo" al quale lo Stato italiano sembra volersi affidare per un più efficace controllo della spesa e del debito delle AP. Al fine di assicurare un migliore e più rapido controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, nonché per acquisire gli elementi informativi necessari per dare attuazione al federalismo fiscale, l'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 disciplina l'istituzione della banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche (BDAP). La BDAP, che è tenuta presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze e non presso altre istituzioni di controllo statale, include la contabilità nazionale, ma anche i conti di cassa e i bilanci degli enti. Dal punto di vista del legislatore nazionale, BDAP è non solo e non tanto la contabilità nazionale dovrebbe essere la vera base informativa per il governo e il monitoraggio della finanza pubblica del Paese da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze oltre che uno strumento di confronto fra amministrazioni in quanto consente alle stesse di condividere i dati e di accedervi direttamente (Cfr. [bdap.tesoro.it](http://bdap.tesoro.it)).

Un altro elemento di forte discordanza fra la standardizzazione contabile pubblica a livello nazionale ed europeo riguarda lo specifico oggetto di questi processi. L'ampia interpretazione che è stata data da subito al principio della "armonizzazione dei bilanci" introdotto nella nostra Carta costituzionale nel 2001 ha fatto sì che la riforma contabile delle AP abbracciasse l'intero sistema di contabilità e bilancio a partire, naturalmente, dal bilancio di previsione. Conseguentemente, sono oggetto di standardizzazione: il bilancio di previsione (BP) (budget) nella sua struttura e nella sua base contabile che pur significativamente modificata era e resta di natura finanziaria; il piano dei conti; la contabilità a base finanziaria (CF) (*budgetary accounting*) che segue l'esecuzione di quanto autorizzato al momento dell'approvazione del bilan-

cio di previsione; la contabilità a base economico-patrimoniale (CEP) (*accrual financial accounting*) che si integra con la CF; il rendiconto della gestione ovvero conto del bilancio, stato patrimoniale e conto economico; il bilancio consolidato. Per quanto la CEP sia obbligatoria, e si affianchi, ai fini conoscitivi, alla CF per garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, la legge attribuisce alla CF il ruolo di “sistema contabile principale per fini autorizzatori e di rendicontazione” per R ed EL. In una prospettiva marcatamente operativa, non vi sono dubbi sul fatto che gli enti non abbiano posto sulla CEP e, quindi, sulla rendicontazione conseguente una particolare attenzione. Avere voluto mantenere, così come accade per lo Stato, anche per gli altri livelli di governo una base contabile di natura finanziaria per i valori posti nel BP ha, per un verso spinto le amministrazioni a concentrare massimamente lo sforzo di adeguamento a quella parte di riforma e, per l’altro, ha inevitabilmente “indebolito” la CEP che continua ad essere intesa (anche per l’infelice esperienza del “prospetto di conciliazione” che gli EL – con eccezione dei più piccoli – hanno per anni utilizzato per la predisposizione di una rendicontazione economico-patrimoniale del tutto ininfluenza a fini gestionali e di controllo nonché e soprattutto nella relazioni di natura finanziaria tra governo centrale e governi locali) come ancillare e poco utile ai fini della gestione che resta imperniata sul BP autorizzatorio. Non sorprende quindi la posizione recentemente assunta dall’Associazione Nazionale dei Comuni Italiani (ANCI) e dall’Istituto per la Finanza e l’Economia Locale (IFEL) i quali, in una nota congiunta del 23 marzo 2018, dopo avere richiesto un motivato slittamento dell’obbligo di adozione della CEP da parte dei Comuni fino a 5.000 abitanti e della data di approvazione di stato patrimoniale e conto economico al 31 luglio (rispetto all’attuale 30 aprile), così si esprimono: «È altresì necessario un ripensamento generale sulla contabilità economico-patrimoniale e sul bilancio consolidato, sulla base di un congruo periodo di sperimentazione e di un’attenta valutazione del rapporto tra gli obiettivi che si intende perseguire e lo sforzo richiesto ai Comuni in termini di mezzi umani e materiali» (<http://www.fondazioneifel.it/ifelinforma-news>). In Europa il processo di standardizzazione riguarda soltanto la “*financial accounting*” a *base accrual*, ovvero il sistema di rilevazione contabile dei fatti di gestione esterna a base economico-patrimoniale e non anche il budget che resta totalmente fuori dagli obiettivi di EUROSTAT. Conseguentemente, non è per niente chiaro quali soluzioni contabili le AP dei diversi Paesi dovrebbero poi effettivamente adottare non essendo certo possibile rinunciare alla predisposizione di un budget con funzione di autorizzazione e limite. Una prima ipotesi potrebbe essere quella di adottare la *base accrual* anche per il budget (magari

affiancando anche previsioni di cassa) in modo da garantire continuità contabile fra budget e *financial accounting*, sul modello di quanto accade da anni nel Regno Unito e non dissimilmente da quanto anche il nostro legislatore ha previsto da ormai molti anni per le aziende sanitarie e più recentemente per le università pubbliche. Quanto al nostro Paese, per R ed EL si tratterebbe di un ostacolo molto arduo da affrontare non solo e non tanto per ragioni di ordine tecnico-contabile, ma anche culturale; a tutta evidenza, tanto la parte amministrativa che soprattutto quella politica sono avvezze da tempo immemorabile a “ragionare” in termini finanziari piuttosto che di competenza economica al momento di formulare i contenuti della programmazione e della conseguente pianificazione (Mussari, 2017). Quanto allo Stato, si tratterebbe di un salto davvero paradigmatico posto che, ancora oggi, l’amministrazione statale non ha nemmeno introdotto la CEP limitandosi a imporla agli altri livelli di governo. Alternativamente ogni Paese potrebbe adottare un sistema di *financial accounting* standardizzato europeo a *base accrual* e “tenerlo” parallelamente rispetto ad un altro di *budgetary accounting*, magari su base monetaria o finanziaria destinato a seguire lo svolgimento delle autorizzazioni poste a seguito dell’approvazione del budget predisposto non su base *accrual*. La terza ipotesi resterebbe quella attualmente adottata per R e EL nel nostro Paese, ovvero integrare *budgetary* e *financial accounting*; tuttavia, senza qui considerare l’oggettiva complessità pratica di questa scelta, non si può certo tacere che nell’attuale logica seguita dall’armonizzazione contabile nostrana la CF è il sistema contabile principale, laddove la situazione sarebbe certamente capovolta in caso di *financial accounting* standardizzata a livello europeo. Non solo. Avere due distinti *standard setting bodies*, uno nazionale per la *budgetary accounting* e l’altro europeo per la *financial accounting* non potrebbe che generare ulteriori complessità e possibili contraddizioni. Ultimo, ma non per importanza, secondo le indicazioni emerse a livello europeo, il punto di riferimento per la predisposizione degli EPSAS dovrebbero essere gli IPSAS. Questi standard contabili, come è noto, sono emanati dallo International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB). Evidentemente l’UE sostiene l’adozione di standard contabili direttamente derivati dall’esperienza del mondo delle imprese private e che sono in continua evoluzione dovendo adeguarsi costantemente ai mutamenti imposti dalla competizione globale. Nonostante che IPSASB – organismo del tutto privato che consegue obiettivi privati, finanziandosi legittimamente con i contributi liberali di chi ne sostiene le finalità e ne trae un evidente vantaggio privato – a tutta evidenza, non svolga alcun ruolo o funzione istituzionale o pubblica a livello europeo, diventerebbe il “motore” dei principi contabili delle AP dell’UE. A livello nazionale, non si è tenuto in alcun conto in modo esplicito

degli IPSAS o degli IFRS. Questi due acronimi non sono mai citati sia nel D. Lgs. n. 118/2011 sia nel principio contabile applicato della CEP, ove è stata fatta la scelta fondamentale di fare riferimento al criterio del costo storico pur essendo frequente il richiamo alle disposizioni del codice civile e alle indicazioni dell'Organismo Italiano di Contabilità. Ciò che intendiamo affermare è che lo Stato italiano non ha, per così dire, “esternalizzato” la definizione dei principi contabili anche quando si trattava di riferirsi a un sistema contabile tradizionalmente in uso nel settore privato, ma ha preferito assumersi la responsabilità di dettare le “regole del gioco” e monitorarne l’attuazione senza per questo ignorare o sottovalutare il contributo dell’esperienza privatistica. D’altro canto, è prova di questa sensibilità la presenza fra i componenti della Commissione ARCONET dei rappresentanti dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

## 1.4. Conclusioni

Dalle riflessioni che abbiamo proposto in precedenza discendono due principali conclusioni e una considerazione più ampia di carattere teorico-metodologico sugli effetti che le riforme contabili producono. Ragioni di natura macro-economica che la crisi finanziaria ha reso stringenti e improcrastinabili inducono sia l’UE sia il nostro Stato a esercitare un’attività di attento monitoraggio sul rispetto degli equilibri di finanza pubblica; ovviamente lo Stato svolge tale funzione con riferimento ai conti delle AP del Paese e l’UE sulle AP di tutti i Paesi che vi aderiscono. L’armonizzazione è praticata a livello nazionale e intesa in sede europea come un processo di standardizzazione contabile finalizzato prioritariamente al governo e al controllo della finanza pubblica e al rispetto dei vincoli discendenti dai trattati europei. I processi di riforma in atto e futuri non si spiegano col tentativo di assegnare al sistema di contabilità e bilancio la funzione di accrescere la razionalità economica dei processi decisionali e di valutazione nelle e delle AP, tentando di rafforzare il binomio autonomia/responsabilità per i risultati, profili che paiono, nella migliore delle ipotesi, relegati in secondo piano. Per quanto la CEP sia al centro dei processi di riforma contabile, a noi pare indubbio che la logica sottostante alla sua introduzione non sia riferibile all’approccio teorico-pratico universalmente noto come New Public Management (NPM) quanto sia più facilmente interpretabile alla luce del framework teorico post-NPM di tipo “*grip-back*” (Cepiku e Meneguzzo, 2011; Meneguzzo, Roncetti e Rossi, 2004) che si sostanzia nella ricentralizzazione dei processi decisionali e manageriali, iniziativa tipicamente assunta dai governi dei Paesi con

tradizione amministrativa “napoleonica” (Ongaro, 2009) i quali hanno implementato le soluzioni suggerite dal NPM in modo non completo e ortodosso (Cepiku, Mussari e Giordano, 2016; Mussari e Sorrentino, 2017). Il ricorso a soluzioni ascrivibili al post-NPM da parte di chi ha responsabilità di governo a livello centrale o sovra-nazionale è un effetto del tutto prevedibile. Trascorsi molti anni dal suo apparire, non può tacersi che il NPM ha offerto soluzioni insufficienti a conseguire l’obiettivo dell’economicità complessiva della gestione delle AP perché, di fatto, ispirandosi troppo acriticamente a un’impostazione di tipo commerciale ha trascurato quasi completamente di considerare la dimensione collettiva/sociale del valore pubblico (Borgonovi e Mussari 2011). Quanto accennato è emerso in modo drammatico quando il collasso del mercato dei mutui *subprime* negli USA nel 2007 ha dato avvio a una crisi finanziaria ed economica rivelatasi più grave di quella degli anni ‘30 del Novecento. La “crisi globale”, pur avviatasi nel settore privato (bancario/finanziario/assicurativo) di una singola nazione (Stati Uniti d’America), si è ben presto trasformata, per effetto dell’inestricabile interdipendenza fra le economie dei Paesi, in una crisi del settore pubblico senza precedenti. In molte delle nazioni più colpite dalla crisi i governi hanno attuato politiche fiscali anticicliche i cui effetti più evidenti sono stati una rapida crescita del disavanzo di bilancio e un’impennata del debito pubblico (Schick 2009), soluzioni adottate per evitare il collasso dell’economia e cercare di sostenere consumi e investimenti ai fini di un successivo recupero. La linea scelta dall’UE è stata quella del rigore finanziario. Paesi come l’Italia, già gravati da un enorme debito pubblico accumulato nei decenni precedenti, hanno avuto a disposizione poco “spazio” per manovre fiscali e si sono visti costretti ad attuare rigorose politiche di *spending review*, di fatto consistenti in tagli alla spesa pubblica (soprattutto – in pratica – quella per investimenti) (Cepiku, Giordano e Bonomi Savignon 2017; Di Mascio e Natalini 2013) con conseguenti effetti depressivi sull’economia dai quali abbiamo appena cominciato a uscire dopo anni. A ben vedere, quella finanziaria ed economica non è stata l’unica crisi di natura globale che ha messo in discussione l’efficacia del NPM. La frammentazione e la separazione dei processi di formulazione e implementazione delle politiche pubbliche e l’indebolimento di molti governi centrali hanno rallentato la risposta governativa al ripetersi delle crisi (Lapsley, 2008 e 2009; Cepiku e Meneguzzo, 2011). Situazioni di enorme complessità come terrorismo internazionale, migrazione, pandemie, cambiamenti climatici, disastri naturali, povertà ed esclusione sociale hanno tagliato trasversalmente, già prima del 2007, le competenze specialistiche affidate a dipartimenti, agenzie, società, rendendo – il più delle volte – la risposta dei governi lenta e inefficace (Christensen e Læg Reid, 2007).

Non sorprendentemente tutto ciò ha contribuito a mettere in secondo piano la preoccupazione per l'efficienza e a riportare in cima all'agenda politica i problemi di governance, strategia, gestione del rischio, adattività, capacità di collaborazione, co-produzione e valutazione dell'impatto delle politiche pubbliche (Christensen & Lægreid, 2011; Lodge, Gill, 2011; Christensen, 2012). La crisi finanziaria ed economica può quindi essere interpretata come l'ultimo e più grave evento critico che ha convinto definitivamente molti Paesi a rafforzare urgentemente il potere del governo centrale/sovra-nazionale e la capacità di controllo sull'azione e il comportamento degli altri livelli di governo e degli organismi economici che più direttamente influenzano l'interesse pubblico, riducendo dei primi il potere e dei secondi il numero.

La standardizzazione dei sistemi contabili s'inquadra, a nostro parere, perfettamente come "politica pubblica" coerente con il post-NPM in quanto soluzione ritenuta idonea a colmare la perdita di controllo finanziario da parte dei governi quale conseguenza della "frammentazione della informazione contabile", fenomeni entrambi che hanno impedito di rispondere in modo efficace e pronto ai problemi sociali ed economici sollevatisi a seguito della crisi.

Un'ultima riflessione di più ampia portata teorico-metodologica ci sembra importante. Qualunque sia la motivazione sottostante al processo di riforma della contabilità, occorre sempre tenere bene a mente che non si tratta mai di un mutamento con effetto neutro o trascurabile sul ruolo che le AP sono chiamate a esercitare nelle società contemporanee (Hyndman e Liguori 2016). Esiste una relazione molto stretta fra i mutamenti dei sistemi di rilevazione e rendicontazione contabile e gli obiettivi sociali ed economici assegnati a quelle aziende dalla classe di governo che, attraverso il meccanismo della rappresentanza democratica, interpreta le aspettative della comunità amministrata. La riforma della contabilità è spesso un tassello fondamentale di un disegno riformatore più vasto, che non può compiutamente realizzarsi senza modificare la semantica contabile e, conseguentemente, la modalità tecnica della "rappresentazione di sé" delle AP. In pratica, misurare i risultati anche (o addirittura solo) in termini economico-patrimoniali non è un esercizio tecnico fine a se stesso, ma un potente mezzo per rivoluzionare il modo di pensare e di comportarsi della dirigenza pubblica e degli apparati politici, oltre che di misurarne e valutarne l'operato da parte degli stakeholder (Liguori e Steccolini, 2017).

Modificare i sistemi di contabilità e bilancio significa, molto spesso, non solo introdurre un "semplice" ammodernamento amministrativo, ma mirare a un mutamento politico e di politica. Conseguentemente, per indagare sul rinnovamento dei sistemi contabili pubblici, occorre superare l'approccio funzionalista ovvero l'idea che la contabilità pubblica possa essere consi-

derata come una tecnologia neutra (Ellwood e Newberry, 2007) rispetto al comportamento di chi ne dovrà utilizzare i risultati informativi a fini decisionali interni ed esterni (Vollmer 2007). Non sempre o poco spesso, infatti, i dati contabili sono utilizzati per soddisfare obiettivi conoscitivi definiti e definibili in precedenza, come l'approccio razionalista classico insegna a presupporre. Sovente, accade il contrario. Gli studi sui processi decisionali hanno messo ben in luce (Simon 1997) che può essere il dato disponibile a favorire la definizione degli obiettivi da conseguire e non il contrario. Ridi-segnare i confini e i contenuti dei sistemi contabili pubblici significa, in buona sostanza, rimettere in discussione il corpus esperienziale e culturale accumulatosi nel corso del tempo e, quindi, modificare, a volte sovvertire, i rapporti di potere che, per mezzo del dato contabile, si sono instaurati nelle amministrazioni, fra le amministrazioni e le altre aziende e fra le amministrazioni e i loro stakeholder esterni. Sono processi lenti, non privi di contraddizioni interne, ma gli effetti dei quali devono essere attentamente osservati e tenuti sotto controllo. Nonostante la sua veste numerica, apparentemente inequivoca, è bene noto in dottrina che il dato contabile può naturalmente alimentare iniziative e azioni differenti secondo le chiavi di decodifica impiegate da chi utilizza e quindi interpreta la "nuova" informazione contabile (Catturi 2003). È per queste ragioni che possono prodursi "effetti collaterali" non previsti o semplicemente taciuti da chi promuove le riforme, a seguito dell'uso dei nuovi dati contabili. In sostanza, con la contabilità si fabbrica conoscenza e si definisce l'identità delle aziende (Brunsson e Sahlin-Andersson 2000). Il metro monetario di cui la contabilità si vale è, pertanto, un potentissimo strumento per dare forma, sostanza e significato valoriale alla realtà, per influenzarne la rappresentazione e indirizzarne la valutazione. Per queste ragioni, modificare i sistemi di contabilità e bilancio, di fatto, significa dare valore a ciò che prima non lo aveva e non darlo più o darlo diverso a ciò che prima lo aveva.

## Bibliografia

- Anessi Pessina, E., Steccolini, I. (2007). Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments. *Financial Accountability & Management*, 23(2), 113-131.
- Borgonovi, E., Mussari, R. (2011). Pubblico e privato: armonizzare gli opposti, *Azienda Pubblica*, 24(2), 103-121.
- Brunsson, N., Sahlin-Andersson, K. (2000). Constructing organizations: The example of public sector reform. *Organization Studies*, 21(4), 721-746.

- Catturi, G. (2003). *Principi di economia aziendale: l'azienda universale: l'idea forza, la morfologia e la fisiologia*. Cedam, Padova.
- Cepiku, D., Meneguzzo, M. (2011). Public administration reform in Italy: a shopping-basket approach to the new public management or the new Weberianism? *International Journal of Public Administration*, 34(1-2), 19-25.
- Cepiku, D., Giordano, F., Savignon, A. B. (2017). Does strategy rhyme with austerity? *Public Management Review*, 20(3), 421-443.
- Cepiku, D., Mussari, R., Giordano, F. (2016). Local governments managing austerity: Approaches, determinants and impact. *Public Administration*, 94(1), 223-243.
- Christensen T., Lægreid P. (2011). "Democracy and administrative policy: contrasting elements of New Public Management (NPM) and Post-NPM". *European Political Science Review*, 3(1), 125-146.
- Christensen, T. (2012). Post-NPM and changing public governance. *Meiji Journal of Political Science and Economics*, 1(1), 1-11.
- Christensen, T., Lægreid, P. (2007). The whole-of-government approach to public sector reform. *Public Administration Review*, 67(6), 1059-1066.
- D'Alessio, L. (2012). Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica. *Azienda Pubblica*, 25(1), 23-39.
- Di Mascio, F., Natalini, A. (2015). Fiscal retrenchment in southern Europe: Changing patterns of public management in Greece, Italy, Portugal and Spain. *Public Management Review*, 17(1), 129-148.
- Di Pietra, R. (2005). *La comunicazione dei comportamenti aziendali mediante i dati contabili: il ruolo della ragioneria internazionale*. Cedam, Padova.
- Ellwood, S., Newberry, S. (2007). Public sector accrual accounting: Institutionalising neo-liberal principles? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(4), 549-573.
- European Commission (2013). Public consultation paper: document accompanying the public consultation "Toward implementing European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) for EU member States – public consultation on future EPSAS governance principles and structures". Brussels.
- EUROSTAT (2017). Guidance for the first time implementation of accrual accounting.
- Fabbrini, F. (2013). The fiscal compact, the "golden rule" and the paradox of European federalism. *Boston College International and Comparative Law Review*, 36(1), 1-38.
- Groppi, T., Olivetti, M. (2003). *La Repubblica delle autonomie: regioni ed enti locali nel nuovo Titolo 5*. Giappichelli, Torino.
- Heald, D., Georgiou, G. (2011). The Macro-Fiscal Role of the UK Whole of Government Account. *Abacus*, 47(4), 446-476.
- Hyndman, N., Liguori, M. (2016). Justifying accounting change through global discourses and legitimation strategies. The case of the UK central government. *Accounting and Business Research*, 46(4), 390-421.
- Jones, R. (1992). Learning from James Buchanan: Challenges for national government accounting. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 147-157.

- Jones, R., Caruana, J. (2014, September). A perspective on the proposal for European Public Sector Accounting Standards, in the context of accruals in UK government accounting. *Accounting, Economics and Law: A Convivium*, 4(3), 265-282.
- Lapsley, I. (2008). The NPM agenda: back to the future. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 77-96.
- Lapsley, I. (2009). New Public Management: The cruellest invention of the human spirit? *Abacus*, 45(1), 1-21.
- Liguori, M., Steccolini, I. (2017). The power of language in legitimating public-sector reforms: When politicians “talk” accounting. *The British Accounting Review*.
- Lodge, M., Gill, D. (2011). Toward a new era of administrative reform? The myth of post-NPM in New Zealand. *Governance*, 24(1), 141-166.
- Manes Rossi, F. (2015). Public sector accounting and auditing in Italy. In Brusca I., Caperchione E., Cohen S., Manes Rossi F. (2015) (eds.), *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization*, Palgrave Macmillan, London.
- Meneguzzo M, Roncetti L, Rossi AG. 2004. Ricentralizzazione delle Regioni (grip back) ed aziende sanitarie; centrali di acquisto e servizi in rete. In *Rapporto CEIS Sanità 2004 – Sostenibilità, equità e ricerca dell’efficienza*, Atella V., Donia Sofia A., Mennini F.S., Spandonaro F. (eds.). Italpromo Esis Publishing, Rome.
- Mussari, R. (2013). Pareggio e bilancio pubblico: un equilibrio da ripensare. *Azienda Pubblica*, 26(4), 513-525.
- Mussari, R. (2017). *Economia delle amministrazioni pubbliche*. McGraw-Hill, New York.
- Mussari, R., Giordano, F. (2013). Emerging issues in Italian fiscal federalism: The case of municipalities. Making multilevel public management work: Stories of success and failure from Europe and North America, 127.
- Mussari, R., Sorrentino, D. (2017). Italian Public Sector Accounting Reform: A Step Towards European Public Sector Accounting Harmonisation. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 7(2), 137-153.
- Newberry, S. (2011). Whole of government accounting in New Zealand: A review of WGA financial reports from 1993 to 2010. *Abacus*, 47(4), 501-524.
- Ongaro, E. (2009). Public management reform and modernization: Trajectories of administrative change in Italy, France, Greece, Portugal and Spain. Edward Elgar Publishing, Cheltenham.
- Pavan, A. (2007). Linguaggi contabili pubblici nell’Italia del federalismo fiscale. *Azienda Pubblica*, 20(4), 631-652.
- Schick, A. (2009). Budgeting for fiscal space. *OECD Journal on Budgeting*, 9(2), 7.
- Simon, H. (1997). *The poliheuristic theory of foreign policy decision-making. Decision making on war and peace: The cognitive-rational debate*, 1, 81.
- van Dalen, R. (2012). Creating order in the chaotic world of standards. Paper presented at the workshop “Multiplicity and Plurality in the World of Standards”, 28<sup>th</sup> EGOS Colloquium, July 5-7.
- Vollmer, H. (2007). How to do more with numbers. Elementary stakes, framing Keying and the three-dimensional character of numerical signs. *Accounting Organizations and Society*, 32(6), 577-600.

## 2. ARMONIZZAZIONE CONTABILE IN UNA PROSPETTIVA EUROPEA. IL CASO DEGLI EPSAS

di *Piervito Bianchi, Enrico Bracci, Giovanna Dabbicco  
e Ileana Steccolini\**

### 2.1. Introduzione

Il presente lavoro trae spunto dall'analisi della letteratura sul tema dell'armonizzazione contabile nel settore pubblico a livello europeo e, in particolare, effettua una disamina delle condizioni che favoriscono lo sviluppo e l'adozione di principi contabili europei (*European Public Sector Accounting Standards – EPSAS*) da parte degli Stati membri. L'analisi si fonda sull'osservazione del comportamento dei vari attori interessati al processo di convergenza dei principi contabili verso standard comunemente accettati e sull'analisi delle loro osservazioni formulate in occasione dei vari incontri coordinati da EUROSTAT nell'ambito del progetto di definizione dell'assetto di governo che conduce alla elaborazione e all'adozione degli EPSAS in Europa. Non meno importante è l'approfondimento della documentazione ufficiale prodotta da EUROSTAT sul tema.

È appena il caso di sottolineare che la problematica legata al processo di definizione degli EPSAS non è affatto scontata in quanto le soluzioni possibili non sono neutrali dal punto di vista politico, sociale ed economico, giacché la diversa rappresentazione dello “stato di salute” economico-finanziario delle aziende e delle amministrazioni pubbliche operanti in ciascuno Stato membro può incidere sui processi decisionali e, quindi, sulle scelte in termini di obiettivi da conseguire. Si pensi, ad esempio, alle decisioni di finanziamento dei vari programmi di spesa e, in particolare, al ricorso all'indebitamento, come pure alle scelte che attengono all'allocazione efficiente ed efficace delle risorse, avuto riguardo alle esigenze della collettività amministrata. Gli interessi in gioco sono pertanto molteplici e variegati, come pure

\* Il lavoro sebbene frutto di riflessioni comuni può essere attribuito come segue: i paragrafi 2.1, 2.4 e 2.5 a Giovanna Dabbicco; i paragrafi 2.3 e 2.6 a Enrico Bracci; il paragrafo 2.2 a Piervito Bianchi e il paragrafo 2.7 a Ileana Steccolini.

la platea degli attori coinvolti nel processo di definizione della governance EPSAS. Un diverso assetto di governance, inteso come sistema di relazioni all'interno di un network di soggetti, può infatti favorire in misura maggiore o minore gli interessi di taluni stakeholder.

Non meno importante, infine, è la questione relativa alla procedura che deve essere seguita al fine di condurre gli standard setter nazionali a fare sintesi tra di loro e allo scopo di portare a compimento il processo di convergenza contabile, attraverso idonee modifiche all'ordinamento giuridico dei singoli Stati membri.

Il lavoro intende analizzare il processo di introduzione degli EPSAS con particolare attenzione alle spinte evolutive ed alle resistenze che appaiono influenzare tale processo. Il percorso di introduzione degli EPSAS a livello di Comunità Europea si è sovrapposto alle pressioni legate alle politiche di austerità e alla necessità di un forte controllo sugli obiettivi di finanza pubblica (Bracci *et al.*, 2015; Heald e Hodges, 2015).

Il presente lavoro intende quindi contribuire al dibattito tuttora in corso (Dabbicco, 2015) tramite un'analisi qualitativa relativa allo sviluppo del progetto EPSAS non ancora ultimato. In tal modo, si cerca di disegnare un quadro degli attori in campo e dei rispettivi interessi e di come questi si sono attivati al fine di promuovere o meno la creazione degli EPSAS. A tal fine, viene adottato come framework teorico il concetto di translation, derivante dall'Actor Network Theory (ANT) al fine di spiegare il percorso avviato ed in corso verso la costruzione e diffusione degli EPSAS.

Il presente capitolo è strutturato nel seguente modo. Il prossimo paragrafo sintetizza il contesto degli EPSAS, per poi introdurre il framework teorico adottato. Successivamente, i paragrafi analizzano i principali risultati dello studio, per concludere con alcune riflessioni finali.

## **2.2. EPSAS: analisi di contesto**

Il tema della rappresentazione dello “stato di salute” economico-finanziario del settore pubblico negli Stati membri ha assunto una rilevanza considerevole negli ultimi dieci anni, a causa della recente grave crisi finanziaria ed economica globale che ha messo in seria discussione la capacità di taluni Stati di rimborsare i propri debiti. In un contesto di forte recessione economica, è aumentato l'interesse da parte delle istituzioni internazionali e dei sottoscrittori di titoli del debito pubblico nei confronti dei risultati di finanza pubblica, che devono essere rendicontati in modo veritiero, corretto e trasparente, allo scopo di non minare la fiducia degli investitori.

Va messo nella dovuta evidenza che il sistema di contabilità economico-patrimoniale fornisce importanti informazioni a coloro che – per varie ragioni – devono formulare un giudizio circostanziato sullo “stato di salute” delle aziende e delle amministrazioni pubbliche, dal momento che il sistema in parola non si limita a rappresentare l’aspetto finanziario della gestione, ma va oltre fino a dare ragguagli relativamente alla capacità dell’azienda pubblica di essere autosufficiente sotto il profilo economico e di godere di una idonea solidità patrimoniale a tutela dei propri creditori e, in ultima analisi, dei “proprietari” (i cittadini). In tale ottica il sistema di contabilità economico-patrimoniale dovrebbe consentire ai destinatari dei documenti di bilancio di prendere più oculate decisioni di investimento e di finanziamento. Il dibattito a livello nazionale e internazionale circa il primato della contabilità economico-patrimoniale rispetto ad altri sistemi contabili diffusi nel settore pubblico non ha prodotto una risposta univoca (Anessi Pessina e Steccolini, 2007a, 2007b; Becker *et al.*, 2014; Guthrie, 1998, Newberry, 2007).

Ciò nonostante, la diffusione della contabilità economico-patrimoniale nel settore pubblico in Europa è a “macchia di leopardo”, in quanto esistono ancora diversi approcci contabili tra i vari Stati membri e, nell’ambito di ciascuno Stato, tra i vari livelli istituzionali di governo. In effetti, in talune circostanze si è passati ai principi contabili internazionali IPSAS/IFRS che, com’è noto, presuppongono l’adozione della contabilità economico-patrimoniale; in altre circostanze si è preferito continuare ad utilizzare la contabilità finanziaria, ritenendo che le specificità del settore pubblico fossero tali da giustificare il mantenimento del sistema di contabilità “tradizionale” cameralistica delle aziende pubbliche. In altri casi, infine, sono state sviluppate soluzioni “ibride”, che prevedono l’adozione della contabilità economico-patrimoniale, senza tuttavia abbandonare il sistema di contabilità finanziaria ritenuto più idoneo all’esercizio della “funzione autorizzativa” (Paoloni e Grandis, 2007; Anessi Pessina, 2000; Steccolini e Anessi Pessina, 2001).

La crisi dei debiti sovrani in Europa degli ultimi anni ha messo a nudo le criticità dei sistemi contabili pubblici e ha rimarcato la necessità di migliorare la rappresentazione contabile dello stato di salute economico-finanziario delle aziende e delle amministrazioni pubbliche dei diversi Paesi europei, attraverso il potenziamento del flusso informativo-contabile.

Nello specifico, si ritiene da più parti che l’adozione di principi contabili di elevata qualità per il settore pubblico – che presuppongono l’implementazione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e che favoriscono la diffusione di informazioni accurate, complete e affidabili in merito alla situazione patrimoniale (attività e passività/patrimonio netto), economica (proventi e oneri) e finanziaria (entrate ed uscite) – possa contribuire ad innalzare i livelli

di fiducia degli investitori e, più in generale, dei vari portatori di interesse (tra cui i legislatori nazionali, le istituzioni responsabili del controllo contabile pubblico, i cittadini, ecc.) nei confronti del settore pubblico (EC, 2013; PWC, 2014).

Il tema della qualità dei dati contabili diffusi dai singoli Stati membri relativamente al loro settore pubblico viene analizzato, innanzitutto, da coloro che sono chiamati ad elaborare e a diffondere statistiche relative ai “conti economici nazionali” (sistema europeo dei conti nazionali SEC), ossia da EUROSTAT e dagli istituti di statistica nazionali. In tale contesto ci si chiede se i singoli Stati membri possano aiutare il loro lavoro attraverso la trasmissione di informazioni più accurate e complete, che consentano di osservare la *performance* del settore pubblico anche sotto il profilo economico e patrimoniale. Non meno importante è la scelta dei principi contabili da prendere in esame al fine di migliorare il flusso dei dati e garantire maggiore comparabilità a livello europeo.

Al fine di affrontare tale problematica, nel marzo 2013 la Commissione Europea, tramite EUROSTAT, ha presentato un progetto volto alla definizione e all’adozione di principi contabili europei basati sul principio della competenza economica. Tali principi sono meglio conosciuti con l’acronimo EPSAS (*European Public Sector Accounting Standards*). Una questione sollevata in merito ai principi in parola ha riguardato la disponibilità degli Stati membri ad adottare *tout court* gli IPSAS come principi contabili europei, poiché gli IPSAS costituiscono l’unico *set* di principi contabili internazionali per il settore pubblico, finora sviluppato a livello globale.

Sebbene il dibattito in letteratura circa la costruzione e diffusione degli EPSAS sia acceso (si vedano tra gli altri Biondi, 2014; Dabbicco, 2016; Dabbicco e Steccolini, 2016; Heald e Hodges, 2015; Mussari, 2014; Pontoppidan e Brusca, 2016; Manes Rossi *et al.*, 2016; Sforza e Cimini, 2017), i risultati non appaiono definitivi. In modo particolare, al di là dell’esito cui il processo di costruzione degli EPSAS giungerà, ciò che è di interesse e, al momento, poco indagato è il sistema di governance e, nello specifico, il ruolo dei diversi attori e le loro relazioni.

### **2.3. Il framework teorico di analisi**

Al fine di indagare il processo di costruzione degli EPSAS e del ruolo dei diversi attori coinvolti in esso, si adotta la prospettiva teorica dell’Actor Network Theory (ANT) e, in particolar modo, il concetto di *translation* (Justesen e Mouritsen, 2011; Lowe, 2001; Lukka e Vinnari, 2014; Vinnari e Dillard,

2016), che viene fatto risalire ai lavori di Latour (1996, 1999), Callon (1986) e Law e Hassard (1999). Il concetto di *translation* (letteralmente traduzione) spiega come determinati oggetti (fisici e/o intangibili) sono costruiti all'interno dei sistemi sociali e organizzativi tramite le interrelazioni tra gli attori. Secondo questa interpretazione ciò che diventa di rilievo non è tanto l'oggetto in sé, quanto la modalità tramite cui lo stesso viene "plasmato" e acquisito come parte del sistema.

Il concetto di *translation* spiega come vengono affrontate problematiche complesse che richiedono il coinvolgimento di più attori, tenuto conto del comportamento dei medesimi e dell'azione esercitata da ulteriori fattori esogeni ed endogeni. L'analisi viene condotta soffermandosi su quattro fasi collegate denominate di:

- "problematizzazione" (*problematization*);
- "interessamento" (*interesement*);
- "reclutamento" (*enrolment*);
- "mobilitazione" (*mobilisation*).

La fase di *problematizzazione* si riferisce agli sforzi e tentativi posti in essere dagli attori al fine di convincere gli interlocutori sulla cogenza di una determinata problematica per la quale è necessario intervenire e trovare una soluzione. Solitamente in tale situazione, un attore in particolare diventa il soggetto "originatore" ossia colui che si attiva per coinvolgere i soggetti che si ritengono potenzialmente interessati alla risoluzione della problematica e che definisce un'agenda delle priorità. Il soggetto originatore può essere sia interno al contesto che esterno (Callon, 1986).

L'*interessamento* rappresenta la fase in cui il soggetto originatore tenta di costruire un'interfaccia tra i diversi portatori di interesse da coinvolgere. In tal modo, si cerca di creare un legame tra i diversi interessi in gioco verso un obiettivo comune (Lowe, 1997; 2001). La fase di interessamento diventa efficace se il soggetto iniziatore è in grado di far percepire anche agli altri attori la rilevanza della problematica e la necessità di individuarne una soluzione.

Il *reclutamento* si concretizza quando si dà origine ad un'alleanza tra i diversi attori coinvolti. In questa fase, i reciproci ruoli e interessi sono esplicitati, non necessariamente in maniera completa, e vi è una concordanza sul percorso da seguire per l'introduzione del cambiamento necessario.

Infine, nell'ultima fase, quella di *mobilitazione*, la soluzione al problema è individuata e condivisa dagli attori coinvolti e si avvia la fase della diffusione. In questo momento, il soggetto iniziatore assume la veste di facilitatore supportando i soggetti nell'implementazione della soluzione al problema. Il soggetto facilitatore diventa il protagonista indiscusso rispetto al cambiamento da avviare (Lowe, 2001).

È appena il caso di notare che l'ANT è stata applicata in diversi ambiti disciplinari, dagli studi di organizzazione (Joerges e Czarniawska, 1998), a quelli di management (Fox, 2000) e anche in quelli contabili (Chua, 1995).

Nello specifico, l'ANT ha dimostrato di essere un utile schema teorico al fine di comprendere i processi di cambiamento e di innovazione nelle aziende, e anche con particolare riferimenti agli strumenti di contabilità e bilancio (Baxter, Boedker, e Chua, 2008; Boedker e Chua, 2013). Secondo tale approccio, il cambiamento è per sua natura non lineare e i concetti di successo o fallimento del cambiamento stesso diventano superflui in quanto il loro risultato non è altro che frutto delle relazioni/interazioni intercorsi tra i diversi attori e/o reti di attori e come tale non è definibile in assoluto a priori (Briers e Chua, 2001). L'ANT permette comunque di comprendere il processo di diffusione o di costruzione di un cambiamento sia a livello macro, sia meso che micro (Callon, 1986; Latour, 1996, 1999). L'ANT, di fatto, si caratterizza per essere una “non teoria”, in quanto non propone ipotesi predittive, né prescrittive su come dovrebbe configurarsi un determinato stato e l'effetto che dovrebbe produrre una determinata variabile se attivata (Justesen e Mouritsen, 2011). Infatti, secondo l'ANT ogni qual volta si avvia un percorso di cambiamento, o di riforma, anche introducendo o riproducendo modelli gestionali e contabili già sperimentati in altri contesti, il risultato finale che si ottiene è il frutto dell'interazione che si avvia tra i diversi attori coinvolti, risultato che potrà essere diverso da quello ipotizzato.

Ciò che diventa di interesse, al fine del presente studio, è il processo tramite cui nuovi principi contabili nel settore pubblico della Comunità europea possono emergere come prassi contabili condivise e non più dibattute (Lowe, 2001). Nello specifico, le evidenze raccolte relative al processo in corso di costruzione degli EPSAS sono lette e interpretate secondo lo schema concettuale dell'ANT ed in particolare del *translation*. Sebbene le diverse fasi siano presentate come una sequenza lineare, è bene sottolineare come nella realtà vi possono essere delle sovrapposizioni, così come delle accelerazioni piuttosto che degli indietreggiamenti (Callon, 1986; Ezzamel, 1994).

#### **2.4. EUROSTAT, Comunità Europea e “problematizzazione” dei sistemi di contabilità pubblica**

Il controllo della spesa pubblica in Europa si fonda su un sistema di conti statistici (*European System of Account-ESA*) che aggrega le informazioni contabili trasmesse dai singoli Stati membri – riferite alle singole aziende pubbliche che operano a vari livelli istituzionali – e produce statistiche riferite all'in-

tera eurozona, in ottica macroeconomica, piuttosto che a livello micro, ossia relativamente a singole realtà aziendali (*Entity-level*). La tenuta dei conti per il settore delle amministrazioni pubbliche deve avvenire nel rispetto dell'ESA e delle regole interpretative contenute nel Manuale sul Deficit e sul Debito (MGDD) elaborato da EUROSTAT. Si fa presente che la verifica del rispetto dei parametri finanziari ed economici – deficit e debito – europei da parte dei singoli Stati membri, nel momento in cui questi ultimi si accingono ad approvare i loro programmi di entrata e di spesa, avviene sulla base dei dati e delle elaborazioni prodotte da EUROSTAT. A ben vedere, le statistiche ESA sono il frutto di un lungo lavoro di “traduzione” – finalizzato ad adottare criteri uniformi di analisi – delle informazioni contabili prodotte, come detto, dalle singole amministrazioni pubbliche sulla base dei criteri contabili vigenti nel proprio Paese e trasmesse all'UE da ciascuno Stato membro (si veda capitolo 3 di Giovannelli e Caffù). Questi criteri non sono necessariamente coerenti con quelli adottati in altri Stati membri e, nell'ambito di uno stesso Paese, tra i vari livelli di governo. Va da sé che quanto maggiori sono le differenze di trattamento contabile delle operazioni di esercizio delle singole amministrazioni pubbliche tanto più diventa difficile “consolidare i conti” a livello nazionale ed europeo, con inevitabili riflessi sulla veridicità, correttezza e trasparenza dei flussi informativo-contabili trasmessi.

L'esigenza di migliorare la qualità delle statistiche riferite ai conti dell'Unione Europea è emersa già tempo nelle discussioni dei vari organi di governo europei (Commissione Europea, Consiglio, Parlamento). In effetti, già nel 2004 la Commissione europea inviava una comunicazione al Consiglio e al Parlamento per stimolare la discussione sul tema del processo di sviluppo delle statistiche riferite alle entrate e alle spese degli Stati membri. In quell'occasione si ribadiva la necessità che fossero inviati dati affidabili e corretti, che rispettassero appositi requisiti qualitativi da definire nell'ambito di standard validi a livello europeo. Al fine di rispondere a tale esigenza, si ritenne che l'adozione di principi contabili uniformi e comparabili per il settore pubblico da parte degli Stati membri potesse innalzare la qualità dei dati statistici dell'intera Unione.

L'importanza di introdurre standard contabili uniformi e comparabili viene sancita sul piano legislativo, attraverso la comunicazione 211/2011 della Commissione Europea al Parlamento e al Consiglio, nonché mediante la conseguente Direttiva europea 85/2011 sui criteri da seguire da parte degli Stati membri ai fini della stesura dei loro bilanci pubblici<sup>1</sup>. Nello specifico, la

<sup>1</sup> Parte del cosiddetto “Six-Pack” finalizzato a migliorare la governance economica europea, che include elementi di statistica e contabilità (EC, 2013).

Direttiva in parola assegna alla Commissione europea il compito di valutare l'idoneità degli *International Public Sector Accounting Standards*-IPSAS per gli Stati membri. Si propende per tali principi contabili perché sono gli unici *standard* applicabili al settore pubblico riconosciuti a livello mondiale. Ma non solo. Gli IPSAS presuppongono l'adozione – da parte delle singole amministrazioni pubbliche – di un sistema di contabilità economico-patrimoniale che appare più coerente con la logica sottostante il funzionamento degli *standard*, a loro volta, adottati dagli Istituti di statistica dei singoli Stati membri e dall'Istituto di statistica europeo (EUROSTAT) ai fini della predisposizione dei conti statistici nazionali e dell'Unione.

È appena il caso di evidenziare che la Direttiva europea n. 85/2011 costituisce l'esito finale di una lunga discussione in seno al Parlamento europeo che ha modificato la proposta iniziale di disegno legislativo, che prevedeva l'adozione *tout court* degli IPSAS da parte degli Stati membri, in tempi peraltro stringenti. Le preoccupazioni relative al governo del processo di sviluppo dei principi contabili in parola, che sarebbe stato demandato integralmente ad un soggetto privato (*International Public Sector Accounting Standards Board*–IPSASB) estraneo all'Unione Europea, hanno prevalso durante la discussione e, pertanto, il Parlamento europeo ha deciso di subordinare l'adozione degli IPSAS al preventivo rilascio del “nulla-osta” da parte degli Stati membri, che sarebbero stati appositamente consultati successivamente. Infatti, nel 2012 nell'ambito dei lavori preparatori al rapporto IPSAS (EC, 2013) viene avviata la prima consultazione sugli IPSAS (*The suitability of IPSAS for EUMS*). In tale occasione, prevalgono pareri contrari all'adozione di tali standard, che tuttavia vengono riconosciuti come punto di riferimento essenziale nel processo di sviluppo di propri principi contabili (EPSAS).

A ben vedere, la gestione europea della problematica della qualità dei dati contabili inviati ad EUROSTAT assume rilievo dal punto di vista della governance, in quanto i singoli Stati membri devono trovare una soluzione che sia la più efficace possibile nell'interesse di tutti i *partner* e, soprattutto, dell'intera Unione, dal momento che può essere minata la fiducia dei vari portatori di interesse, anche internazionali. Pertanto, l'Unione Europea costituisce un “laboratorio” in cui il sistema istituzionale/normativo e quello politico devono combinarsi e trovare l'equilibrio, attraverso un'ideale soluzione di governance dell'intera regione (Blizkovsky, 2013). Tale soluzione potrebbe comportare l'attuazione di diverse azioni che vanno dal coordinamento delle politiche di bilancio e fiscali da parte degli Stati membri, attraverso la previsione di soglie da rispettare per deficit e debito, fino ad un più ampio e ambizioso accordo di cooperazione/integrazione tra i vari partner che prevedano

l'istituzione di organismi sovranazionali europei che garantiscano un maggiore coordinamento tra le politiche di bilancio e fiscali (Verdun, 2013).

Ai fini del presente lavoro occorre ribadire che alcune riflessioni svolte negli anni passati, relativamente all'assetto di governance più idoneo ad assicurare il monitoraggio dei conti pubblici, sono ancora attuali. Si intende fare riferimento, ad esempio, alle considerazioni riportate nel "Libro bianco sulla governance europea" (EC, 2001) che richiama l'importanza della trasparenza e dell'apertura delle istituzioni europee in occasione dei processi di definizione delle "regole del gioco" e dei programmi di sviluppo; non meno importanti sono le riflessioni riguardanti la governance economica dell'Unione, che attiene alla identificazione dei soggetti e delle procedure di sorveglianza, coordinamento e controllo dei conti pubblici, come pure le discussioni in seno al progetto EPSAS, relativamente al più corretto sistema di governance delle regole contabili da applicare al settore pubblico (Blizkovsky, 2013; EC, 2013b).

Non va sottaciuto che in tutte le esperienze prese in esame il processo di enucleazione del sistema di governance si pone l'obiettivo di definire i soggetti, le loro responsabilità e le procedure che devono essere seguite al fine di formulare politiche pubbliche e di assicurare la loro corretta attuazione. Il sistema di governance si fonda sulla previsione di norme giuridiche da rispettare che – di norma – vengono definite attraverso un processo a quattro stadi: 1) raccolta delle informazioni; 2) avvio; 3) condivisione; 4) decisione finale (Blizkovsky, 2013).

Com'è noto, la Commissione europea rappresenta l'organo esecutivo dell'Unione e assume la responsabilità di formulare proposte legislative, definire l'agenda delle priorità, individuare gli obiettivi delle politiche pubbliche, nonché di dare esecuzione alle decisioni che vengono prese (EP, 2015).

La governance europea e il Trattato istitutivo dell'Unione definiscono le regole e i principi cui attenersi al fine di formulare le varie politiche europee (EC, 2001; TFEU, 2012). Tra i principi che devono ispirare i processi di definizione delle politiche si ricordano, la trasparenza, la partecipazione, la rendicontazione, l'efficacia, la proporzionalità e la sussidiarietà. Ne deriva che qualsiasi proposta legislativa e/o di politica pubblica deve ottenere idonea legittimazione prima di essere posta all'attenzione dei soggetti che la devono analizzare e approvare. Una condizione fondamentale è il coinvolgimento dei molteplici stakeholder nelle varie fasi del processo che conduce all'approvazione della proposta presentata (Dabbico e Steccolini, 2016).

In particolare, le fasi iniziali che attengono alla raccolta delle informazioni significative e all'avvio della discussione della proposta devono assicurare un ampio coinvolgimento delle parti a vario titolo interessate. Va da

sé che la Commissione europea deve coordinare l'intero processo, ma con approccio partecipativo, in quanto la logica "top-down" nel processo decisionale, che riflette la ripartizione formale delle responsabilità tra i vari organi di governo, deve essere combinata con un approccio "bottom-up" che consenta di verificare la fattibilità concreta di talune proposte normative e/o di politica pubblica, alla luce del contesto. In tale ottica, il coinvolgimento degli stakeholder nel processo di definizione e successiva implementazione delle politiche costituisce un elemento chiave per il buon esito della procedura. Ne deriva che il tentativo della Commissione europea di consultare gli stakeholder ai fini della definizione dell'assetto di governance degli EPSAS riflette la volontà di adottare un approccio "condiviso", "inclusivo" e "multilivello" (Klijn e Skelcher, 2007; McGuire e Agranoff, 2011), coerentemente con quanto suggerito dalla letteratura internazionale sul tema della network governance (Stone, 2004).

## **2.5. Dalla "problematizzazione" all'"interessamento": l'avvio della proposta EPSAS**

Nella sezione precedente si è cercato di evidenziare come l'esigenza di una armonizzazione contabile a livello di Unione Europea sia stata problematizzata all'interno di una retorica riconducibile al tema del governo dei conti pubblici nazionali. La crisi economico-finanziaria e le politiche di austerità hanno enfatizzato questa esigenza.

L'attore centrale cui la Commissione europea ha delegato tale processo è stato EUROSTAT. Come noto EUROSTAT – che sul piano organizzativo costituisce una "direzione generale" della Commissione – è chiamato a fornire dati statistici al fine di consentire comparazioni spaziali e longitudinali significative e affidabili relativamente all'Unione nella sua interezza e ai singoli Stati membri e/o ripartizioni geografiche. Di recente, EUROSTAT è stato incaricato della responsabilità di coordinare il progetto riguardante il passaggio agli EPSAS da parte degli Stati membri.

L'Istituto di statistica europeo ha avviato i suoi lavori relativi al processo di convergenza contabile per il settore pubblico già verso la fine del 2011, mediante la predisposizione di uno studio propedeutico finalizzato a valutare *ex ante* la fattibilità di talune soluzioni per il miglioramento dei dati statistici. Il progetto fu discusso all'interno di EUROSTAT da parte del *senior management*. Tuttavia, nelle fasi successive il progetto in parola ha interessato anche altre direzioni generali della Commissione europea (DG BUDG, DG MARKT, DG ECFIN) in quanto le problematiche affrontate non assume-

vano soltanto rilievo “statistico”, ma potevano produrre anche impatti sulla rappresentazione degli equilibri di finanza pubblica e sulla programmazione di bilancio degli Stati membri. Pertanto, il progetto ha visto coinvolte più direzioni generali.

Lo studio EUROSTAT è stato curato da un gruppo di esperti composto da rappresentanti degli *standard setter* nazionali dei vari Stati membri ed è stato realizzato nel rispetto delle varie fasi del processo di governance europeo (EC, 2013). Più in particolare, si è provveduto alla raccolta delle informazioni e dei punti di vista dei Paesi membri dell’Unione relativamente alla loro disponibilità ad adottare gli IPSAS. Sono stati analizzati diversi sistemi contabili adottati dalla pubblica amministrazione dei singoli Stati membri, ai vari livelli istituzionali di governo, e sono state identificate analogie e differenze principali rispetto agli IPSAS. Lo studio si è concluso con alcune riflessioni da parte del gruppo di esperti sullo sviluppo di standard di contabilità pubblica armonizzata a livello europeo.

Tra gli aspetti più interessanti del processo di raccolta dei dati, si ricorda il ricorso allo strumento della consultazione pubblica, nella prospettiva di coinvolgere la più ampia gamma di *stakeholder*, come revisori contabili, dottori commercialisti, organismi di contabilità, istituzioni governative e altri soggetti pubblici e privati. La prima consultazione del 2012 ha consentito di raccogliere 68 risposte da differenti interlocutori. Delle 68 risposte, il 28,6% è pervenuto da organi professionali e società di consulenza contabile, rappresentando quindi il gruppo di attori relativamente più consistente. A seguire, hanno manifestato interesse le autorità di controllo contabile e i rappresentanti nazionali con il 20,6%, mentre solo il 3,2% delle risposte è pervenuto dagli istituti di statistica nazionali. Sebbene si tratti di un indicatore indiretto che deve essere analizzato con le dovute accortezze in virtù del tasso di risposta contenuto che ha contraddistinto la prima consultazione, il dato registrato permette di evidenziare come gli interessi sul tema EPSAS riguardino una platea eterogenea di attori, con finalità e visioni differenti e, talvolta, alternative. Dall’altro lato, considerate le dimensioni e la numerosità dei potenziali attori, il numero assoluto di risposte è stato da alcuni autori considerato limitato e non completamente rappresentativo (Caperchione, 2015).

Dal canto suo, EUROSTAT ha partecipato a gruppi di lavoro esterni al fine di acquisire ulteriori informazioni utili a meglio apprezzare la validità degli IPSAS per il contesto pubblico europeo. Nello specifico, funzionari di EUROSTAT sono stati presenti a vari incontri di IPSASB e a conferenze

internazionali dedicate al tema della riforma della contabilità pubblica (OECD Accrual Symposium, IMF, Bruegel Group of 20 etc.)<sup>2</sup>.

Dalle analisi esperite, è emerso che gli IPSAS non possono essere implementati *tout court* in Europa, ma devono rappresentare comunque un punto di riferimento essenziale ai fini dell'armonizzazione contabile nel settore pubblico del “vecchio Continente”, tramite la predisposizione di principi contabili specifici, denominati EPSAS (EC, Eurostat, 2013). Tali principi devono ispirarsi agli IPSAS e agli altri principi contabili comunemente accettati (GAAP), in particolare, devono favorire la diffusione del sistema di contabilità economico-patrimoniale nel settore pubblico, laddove non costituisce ancora una realtà.

L'obiettivo principale del progetto EPSAS è quello di favorire l'armonizzazione dei conti pubblici degli Stati membri e tra i singoli comparti della pubblica amministrazione in Europa. Va da sé che si tratta di un obiettivo molto ambizioso che deve ottenere una legittimazione politica e amministrativa molto forte per essere realizzato pienamente, in considerazione degli impatti che le decisioni prese possono produrre sulla rappresentazione dei conti pubblici nazionali.

Tra le ragioni principali a supporto del progetto EPSAS si segnalano le seguenti.

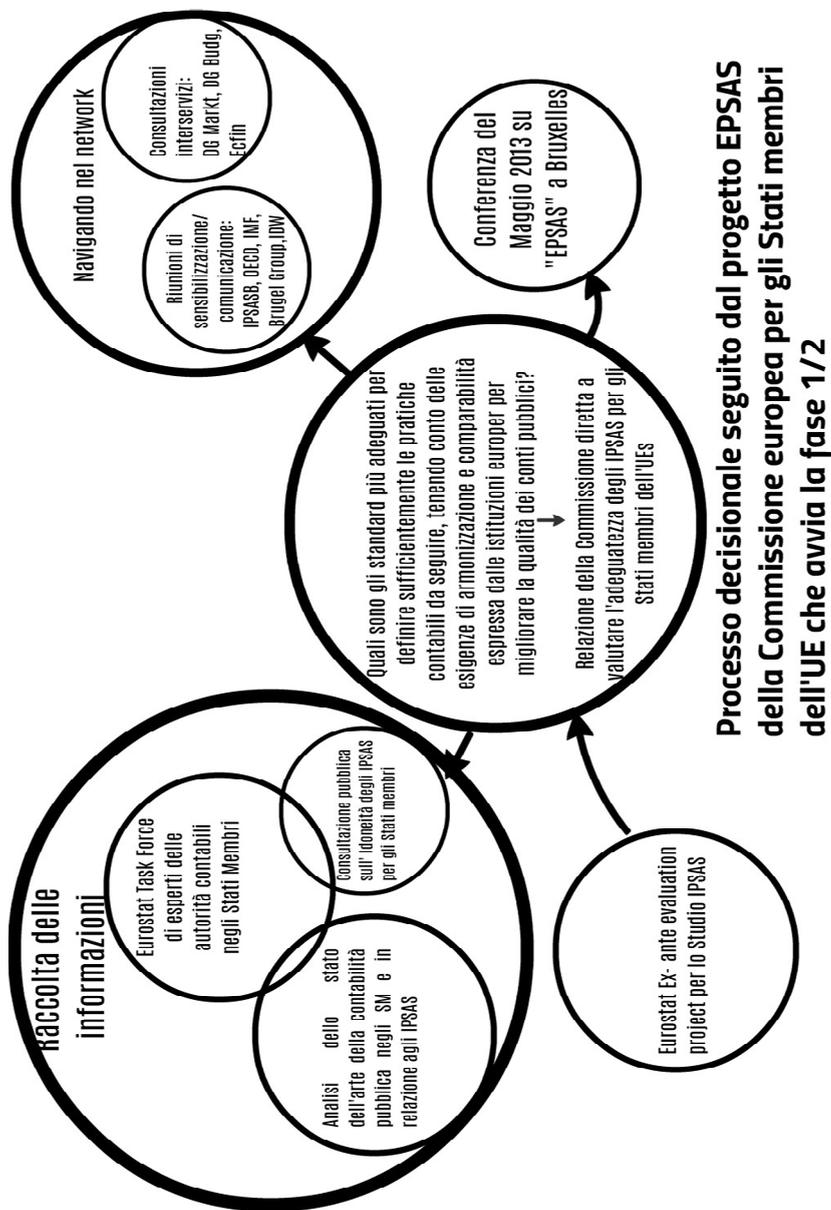
Nello specifico, se ci si pone da una prospettiva prettamente macroeconomica, l'adozione di un unico sistema contabile (*accrual-based*) da parte dei singoli Stati membri favorisce una corretta rappresentazione della *performance* economico-finanziaria e della situazione patrimoniale dell'intera Unione e dei singoli Stati membri. Di tanto è convinto EUROSTAT, come pure le altre direzioni generali interessate alla questione dell'armonizzazione contabile. Queste ultime mettono in luce i notevoli vantaggi conseguiti in ambito privatistico, a seguito dell'adozione di principi contabili internazionali comunemente accettati (gli IAS/IFRS) in occasione della redazione dei bilanci consolidati da parte delle grandi società quotate. A tali considerazioni si aggiunge anche il fatto che gli IPSAS sono stati adottati da importanti istituzioni governative internazionali (Banca mondiale, Fondo monetario internazionale, ecc.). In definitiva, si ritiene che l'implementazione di standard contabili comunemente accettati costituisca un “passaggio tecnico” indispensabile anche al fine di rendere più efficaci le politiche di monitoraggio e di controllo del debito pubblico e delle politiche di bilancio dei singoli Stati membri (Van Rompuy *et al.*, 2012).

<sup>2</sup> Sul punto Stone (2004) analizza delle modalità di diffusione nell'ambito dei network.

Alcune ulteriori ragioni a supporto del progetto EPSAS riflettono un approccio “micro” alla problematica dell’armonizzazione contabile. Si tiene conto dei benefici per le singole amministrazioni pubbliche che passano ad un nuovo sistema contabile e che devono sopportare i costi del cambiamento. Più in particolare si ritiene che l’implementazione di standard contabili comuni possa incrementare i livelli di fiducia nei confronti delle istituzioni governative e ridurre il costo delle loro politiche di indebitamento (EC, 2013).

Durante la fase della raccolta delle informazioni, al fine di istruire ancora meglio la proposta progettuale di passaggio agli EPSAS, EUROSTAT ha tenuto una conferenza per presentare lo studio IPSAS (Maggio 2013) In tale occasione, il *focus* ha riguardato la governance degli EPSAS, ossia dei soggetti, delle responsabilità e delle procedure da attivare ai fini della definizione di tali principi contabili. Sono stati raccolti i punti di vista di numerosi soggetti interessati al tema della contabilità pubblica in Europa e si è tenuto conto, tra l’altro, delle esperienze di Paesi che hanno adottato principi contabili internazionali per il settore pubblico. Hanno partecipato alla conferenza anche rappresentanti della DG ECFIN e l’allora commissario europeo per *Taxation, Customs, Statistics, Audit and Anti-fraud*, oltre che esponenti di vari Paesi e organizzazioni internazionali. Come si evince dalla figura 1, dalla problematizzazione sulla necessità di una armonizzazione contabile a livello europeo finalizzata a garantire trasparenza dei conti pubblici e un loro maggiore controllo a livello europeo, si è poi passati alla creazione di un network, o di più network, di soggetti interessati alla costruzione delle proposte operative da sviluppare. Al centro del sistema troviamo EUROSTAT, testimoniando sia l’importanza del progetto per avere dati statistici utili al fine del governo e controllo degli obiettivi di finanza pubblica, sia l’intento di renderlo un punto di riferimento cui rivolgersi.

Fig. 1 – Il processo di interessamento dei network di governo degli EPSAS



## **2.6. Il coinvolgimento degli attori e la costruzione della governance EPSAS**

Nei paragrafi precedenti si è detto che la problematica del passaggio a principi contabili internazionali anche per il settore pubblico non è soltanto una questione tecnica, ma che produce anche riflessi di tipo politico, in quanto la definizione dei criteri da seguire ai fini della tenuta dei conti pubblici nell'area Euro incide sulla qualità delle informazioni di bilancio da prendere in esame nell'ambito dei processi di allocazione delle risorse pubbliche e di revisione della spesa. Ne deriva che appare prioritaria la definizione del sistema di governance.

In precedenza, si è anche detto che – in generale – il sistema di governance si fonda sulla previsione di norme giuridiche da rispettare che vengono definite attraverso un processo a quattro stadi: 1) raccolta delle informazioni; 2) avvio; 3) condivisione; 4) decisione finale (Blizkovsky, 2013).

La prima fase (raccolta delle informazioni) ha richiesto tempo e non si è esaurita con la prima consultazione pubblica del 2012. Infatti, la fase preparatoria di raccolta delle informazioni e di discussione delle varie soluzioni di governance del progetto EPSAS da parte dei vari stakeholder si è sviluppata anche negli anni successivi, attraverso numerosi incontri di discussione. In questa fase, si sono sviluppati anche gli scenari associati alle singole soluzioni proposte (analisi di impatto), allo scopo di rendere il più possibile razionale il processo decisionale nelle fasi successive, che si devono concludere con la discussione ed eventuale approvazione della bozza di disegno di legge dedicata al tema della governance degli EPSAS.

Nel corso del 2014, EUROSTAT acquisisce ulteriori informazioni circa i vantaggi e le criticità connesse al passaggio a un sistema di principi contabili comunemente accettati per il settore pubblico, affidando a esperti esterni uno studio sull'argomento, nell'ipotesi che i benefici e i costi fossero quelli derivanti dall'implementazione di principi contabili già esistenti, ossia degli IPSAS.

In questo periodo, la Commissione europea, per il tramite di EUROSTAT, ha coinvolto anche il mondo accademico, inserendo nel gruppo di esperti docenti universitari specializzati sul tema della contabilità pubblica. Il coinvolgimento è stato previsto sin dall'inizio del progetto e poi formalizzato tramite lettere di invito a firma direttamente di Alexandre Makaronidis, responsabile della task force EPSAS, nel 2016. In tale modo, si è cercato di ampliare il novero dei soggetti consultati e di acquisire informazioni utili da più fonti informate.

Si fa presente, inoltre, che dopo il 2013 la Commissione europea ha istituito due nuove "task force", una per il tema della governance EPSAS, l'altra dedicata alle problematiche dello sviluppo degli standard per il settore pubblico, al

fine di risolvere a monte alcuni problemi interpretativi che avrebbero potuto minare il processo di approvazione di una proposta legislativa, evitando in tal modo un enorme dispendio di energie, di tempo e di risorse. A ben vedere, la soluzione di istituire tali gruppi di lavoro non costituisce una novità in ambito europeo, ma anzi rappresenta una prassi di lunga tradizione che favorisce il maggiore coinvolgimento da parte degli Stati membri ai lavori concernenti la definizione di disegni di legge e/o di programmi di intervento, tramite la partecipazione in tali gruppi di lavoro di *stakeholder* chiave dei singoli Paesi, come ad esempio rappresentanti dei Ministeri delle Finanze, degli *standard setter*, delle Corti dei Conti e degli Istituti di statistica nazionali.

Le *task force* si sono riunite più volte e nel corso di tali riunioni è stata formulata la proposta di organizzare una nuova (seconda) consultazione degli *stakeholder* sul tema della governance degli EPSAS allo scopo di ampliare ulteriormente i soggetti coinvolti e garantire la massima trasparenza e conoscenza all'esterno di ciò che si stava facendo sul tema. I risultati preliminari della seconda consultazione mostrano 203 risposte di cui 110 sono attribuite alle corti dei conti regionali o locali tedesche. Come detto in precedenza, il progetto EPSAS ha richiesto una diversa approfondita analisi al fine di identificare gli impatti positivi di lungo termine e/o negativi delle varie possibili soluzioni proposte nel corso dei lavori. In effetti, i rischi e le incertezze connesse al progetto EPSAS non sono stati pochi dal momento che, se da un lato il tema della sorveglianza finanziaria e fiscale degli Stati membri da parte dell'Unione è stato affrontato con una regolamentazione chiara e precisa che ha imposto ai singoli Stati di trasmettere periodicamente appositi dati statistici che devono rispettare taluni requisiti qualitativi, dall'altro lato è stata sollevata la criticità della mancanza di coordinamento delle riforme legislative varate dai singoli Stati membri in materia di contabilità pubblica con la conseguenza che le soluzioni contabili adottate dai vari Stati si caratterizzano per numerosi elementi di contatto, ma presentano anche punti di divergenza significativi, come illustrato nel report redatto dalla Commissione europea, a seguito della prima consultazione degli *stakeholder* (EC, 2013).

Il mancato coordinamento dei processi di riforma della contabilità pubblica in Europa costituisce un potenziale rischio del progetto EPSAS, in quanto il punto di partenza si caratterizza per l'incompletezza, la mancanza di trasparenza e di comparabilità dei criteri contabili adottati dai vari governi nazionali, come pure la scarsa coerenza tra i flussi informativo-contabili prodotti dai singoli Stati membri e i dati statistici europei riferiti ai conti economici nazionali e dell'Unione, che vengono presi in esame ai fini del monitoraggio finanziario dei bilanci degli Stati membri.

Nel corso dei lavori sono emersi altri rischi ed è aumentato il grado di incertezza sui possibili esiti del progetto, dal momento che diversi Stati membri sono preoccupati della possibile perdita di controllo da parte dei loro *standard setter* nazionali riguardo al processo di sviluppo dei principi contabili. Questi ultimi sono stati, non di rado, adattati al contesto locale, anche mediante apposite modifiche legislative, in alcuni casi, di livello costituzionale.

In effetti, nel corso della prima consultazione EUROSTAT, diversi rappresentanti degli Stati membri hanno sollevato critiche al sistema di governance dello *standard setter* internazionale per il settore pubblico (IPSAS Board), in quanto appariva troppo influenzato dalle logiche della professione contabile che non tutelava adeguatamente le esigenze delle amministrazioni pubbliche che devono implementare tali principi. A tali esigenze, la Commissione europea ha cercato di dare una risposta, rafforzando il ruolo e la presenza di rappresentanti delle “ragionerie generali”, degli *standard setter* e delle magistrature contabili dei singoli Stati nel processo decisionale. In questo modo, si sono creati secondo EUROSTAT i giusti presupposti per il pieno raggiungimento dell’obiettivo dell’adozione dei principi contabili EPSAS da parte degli Stati membri. Infatti, la legittimazione e la rilevanza degli EPSAS sarebbe derivata dallo sviluppo e dall’approvazione di un accordo tra le autorità governative responsabili del processo di riforma contabile nei singoli Paesi e dall’adozione di appositi regolamenti comunitari.

Dal punto di vista della Commissione europea, l’assetto di governance degli EPSAS dovrebbe essere costruito attorno ad un *Committee*, presenziato e rappresentato dalla Commissione europea, composto da rappresentanti dei singoli Stati membri e da altri *stakeholder*, come osservatori, *working group*, da un comitato tecnico-consultivo. Dovrebbero fare parte della “squadra” anche esperti esterni alle autorità governative contabili.

Tuttavia, tale soluzione non è esente da critiche. In effetti, nei vari consessi in cui è stata presentata e discussa la soluzione in parola non è sembrata garantire appieno l’indipendenza e la neutralità del processo di sviluppo dei nuovi standard da influenze di tipo professionali ma anche politico e/o locale. Mentre i risultati definitivi sulle risposte alla seconda consultazione sul tema non sono state ancora pubblicate.

Ulteriori questioni spinose che hanno riguardato la governance degli EPSAS si riferiscono, in particolare, all’implementazione dei nuovi principi contabili, alla verifica della effettiva adozione e all’attività interpretativa circa la corretta applicazione degli standard.

Tenuto conto di tutte le questioni poste sul tappeto, le due *task force* istituite dalla Commissione europea – e successivamente il gruppo di lavoro formato nel 2015 sulla base delle analisi da esse svolte – hanno preso in esame la possi-

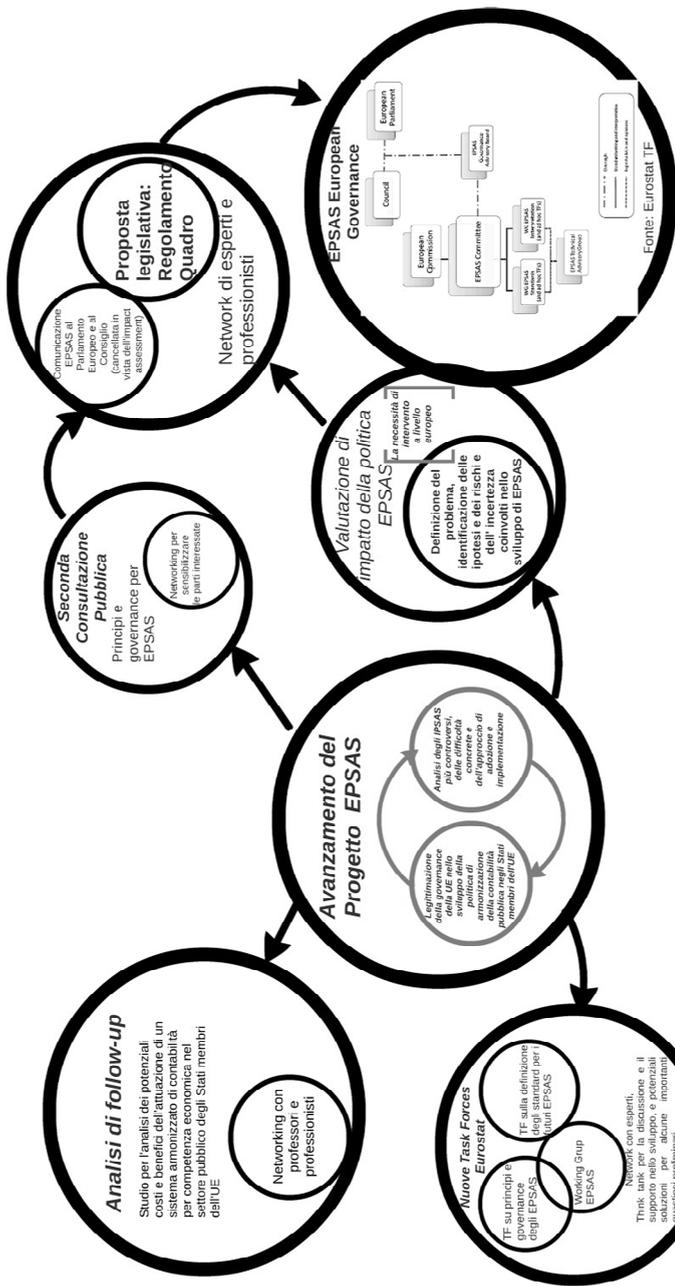
bilità di introdurre misure vincolanti per gli Stati membri oppure facoltative. In effetti, si è discusso quale fosse l'approccio migliore in termini di rapporto costi/benefici e in considerazione delle reali probabilità di successo dell'operazione "convergenza". Peraltro, sul piano tecnico non meno importante è stata la problematica relativa alle modalità giuridiche da utilizzare per favorire il progressivo adeguamento agli EPSAS, in quanto si è discusso se sarebbe stato preferibile adottare un Regolamento europeo che definisse la "cornice concettuale" dei principi da applicare, delegando alla Commissione europea il compito di adottare atti di carattere più esecutivo finalizzati a disciplinare questioni di dettaglio. A tal proposito, alcuni soggetti coinvolti nella discussione hanno fatto notare che una strada alternativa potrebbe essere quella di adottare lo strumento della Direttiva, finalizzata a disciplinare i principi generali EPSAS, per poi lasciare gli Stati membri l'onere di recepire tali principi nel proprio ordinamento giuridico (Calmel, 2014). La proposta di regolamento e la valutazione d'impatto dovranno essere secondo il processo decisionale europeo sottoposti a una nuova (terza) consultazione.

Va da sé che la soluzione del Regolamento appare più difficoltosa da portare avanti in tempi brevi, giacché presuppone uno stretto coordinamento tra i vari gruppi di esperti coinvolti nel progetto e richiede un'ampia partecipazione da parte dei rappresentanti di tutti i 28 Stati membri (Pierson, 1996) al fine di ottenere adeguata legittimazione. Tuttavia, tale soluzione assicura una maggiore uniformità delle soluzioni contabili che gli Stati membri devono utilizzare.

Sulla base della discussione su evidenziata, le proposte EUROSTAT sono state ampliate per comprendere quattro opzioni che dovranno essere oggetto della valutazione d'impatto: 1) lo sviluppo di un quadro concettuale (conceptual framework – CF) europeo vincolante e standard contabili europei vincolanti per il settore pubblico, accompagnati da un 'supporto' tecnico e finanziario agli Stati membri; 2) un CF europeo vincolante con standard contabili europei raccomandati ma volontari per la contabilità pubblica, accompagnati da un supporto tecnico e finanziario agli Stati membri e prevedendo una revisione successiva dell'approccio basata su una valutazione dopo un certo periodo di efficacia; 3) un CF europeo raccomandato ma volontario con standard contabili europei raccomandati ma volontari per la contabilità pubblica, accompagnati da un supporto tecnico e finanziario agli Stati membri e revisione in fase successiva dell'approccio basata su una valutazione di efficacia dopo un certo periodo; 4) abbandonare il progetto degli EPSAS.

La figura 2 mette in evidenza le diverse fasi seguite al fine di creare intorno al tema degli EPSAS un insieme di attori coinvolti e da coinvolgere nella prospettiva di giungere alla costruzione di principi contabili generalmente accettati a livello europeo.

Fig. 2 – La rete di attori nella Governance EPSAS



Processo decisionale nel progetto EPSAS della Commissione Europea per gli Stati Membri della UE che avvia la fase 2/2



La complessità della governance e la lunghezza temporale possono essere interpretati alla luce della eterogenea natura degli interessi in campo e della numerosità degli attori intervenuti nel dibattito. L'interessamento degli attori porta, infatti, a sviluppare meccanismi formali o informali di relazione che influenzano le decisioni e il risultato del processo stesso (Callon e Latour, 1981).

## 2.7. Discussione e riflessioni conclusive

Dall'analisi dei lavori svolti nell'ambito del progetto EPSAS si scorge la volontà dell'Unione Europea di rafforzare l'integrazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche di tutti gli Stati membri, mediante l'implementazione di principi contabili armonizzati che si basino sull'implementazione della contabilità economico-patrimoniale.

Tuttavia, l'adozione e l'implementazione di regole contabili comuni da parte di tutti gli Stati membri possono produrre costi aggiuntivi a livello nazionale che potrebbero non giustificarsi alla luce dei connessi benefici, dal momento che taluni Paesi hanno già intrapreso percorsi autonomi di riforma della contabilità pubblica orientati all'armonizzazione dei conti dei diversi comparti della pubblica amministrazione e, pertanto, l'introduzione di ulteriori cambiamenti in ottica EPSAS potrebbe risultare alquanto costosa. Si pensi al caso dell'Italia che dal 2011 ha avviato sia a livello centrale sia locale la cosiddetta armonizzazione contabile – che prevede anche la produzione di informazioni contabili di natura economico-patrimoniale – senza tuttavia adottare i principi contabili internazionali IPSAS.

Le preoccupazioni sollevate da chi ha interesse a tutelare situazioni locali si aggiungono a quelle di coloro che sono portatori di una visione globale della problematica (Biondi, 2014; Dabbicco e Steccolini, 2016). A tal proposito, alcuni interlocutori hanno fatto presente che adottare EPSAS e non IPSAS produce alcuni rischi, in quanto la “regionalizzazione” dei principi contabili potrebbe condurre i Paesi collocati in altre realtà geografiche ad adattare pure loro gli IPSAS alle proprie esigenze, con notevoli conseguenze negative sul piano della comparabilità dei dati a livello globale (Grossi e Soverchia, 2011)<sup>3</sup>. Il processo di istituzionalizzazione di comuni principi contabili solo limitatamente ha natura tecnica, ma necessariamente politica, con evidenti tensioni tra diversi attori coinvolti (Mussari, 2014). La riluttanza

<sup>3</sup> In effetti, non è escluso che possa essere adottata una versione “afro-asiatica” degli IPSAS, che si potrebbe denominare APSAS.

a fare propri gli IPSAS nel contesto europeo, dimostrata già nel 2012 da diversi *stakeholder*, soprattutto tedeschi, nel corso della prima consultazione pubblica avviata da EUROSTAT sul tema, pur giustificata da talune lacune tecniche nei principi in parola, potrebbe nascondere altresì motivazioni basate su ulteriori interessi in gioco, come ad esempio il consolidamento dell'unione monetaria e bancaria e la comparabilità intra-europea (Biondi, 2014; Pontoppidan e Brusca, 2016).

Ad ogni modo, il passaggio agli EPSAS sembra costituire un obiettivo che l'Unione Europea si pone al fine di migliorare il monitoraggio dei conti pubblici in assenza di una politica coordinata da parte degli Stati membri. È questo il motivo per cui il progetto EPSAS è stato preso in carico dalla stessa Commissione europea che ha coinvolto non solo EUROSTAT, ma anche altre direzioni generali (DG BUDG, DG MARKT) al fine di gestire un progetto trasversale che dovrebbe produrre effetti economici, finanziari e sociali sull'intera Unione. L'obiettivo ultimo dell'Unione Europea è quello di favorire un più efficace monitoraggio dei conti pubblici degli Stati membri sia in fase di rendicontazione sia al momento della programmazione come strumento decisionale.

Il lavoro evidenzia come le fasi finora attraversate di sviluppo e discussione attorno all'introduzione degli EPSAS possano essere lette ed interpretate come un processo di *translation*. La problematizzazione della necessità di migliorare la significatività, trasparenza e comparabilità dei dati contabili delle amministrazioni pubbliche europee ha attratto l'interesse di diversi attori (pubblici e privati) le cui relazioni aiutano a comprendere come avvenga il reclutamento e la mobilitazione di risorse, decisioni ed azioni verso la eventuale creazione e diffusione degli EPSAS.

Dall'analisi dei risultati emerge come nelle prime fasi il ruolo prevalente è stato assunto da EUROSTAT e dagli omologhi nazionali, cercando di creare un network di interesse al fine di garantire il governo degli equilibri di finanza pubblica. Questo tentativo iniziale ha poi avviato l'aggregazione di altri network tra i partecipanti diretti o indiretti al processo di consultazione. A titolo di esempio, il fatto che sia EUROSTAT a condurre il processo di definizione di standard comunemente accettati è stato da molti interlocutori criticato, e si è cercato di modificare tale posizione iniziale, ma senza successo. Questo pone delle riflessioni sul possibile esito del processo di costruzione degli EPSAS e dei loro contenuti, che non si presenta come razionale, ma come un adattamento dinamico derivante dall'interazione dei diversi network. L'attuale staff del gruppo EPSAS appare procedere a rilento rispetto al "reclutamento", ovvero di effettivo coinvolgimento di ulteriori rilevanti attori. In tale contesto, il risultato effettivo del processo EPSAS

potrebbe essere diverso rispetto a quello inizialmente definito. Anche dal punto di vista politico, infatti, la Commissione europea non appare aver definito un chiaro mandato rispetto al percorso da seguire. All'interno di tali incertezze si sono inseriti i tentativi di "reclutamento" da parte dei singoli Paesi membri di ulteriori attori al fine di supportare le proprie istanze e finalità rispetto a un quadro di obiettivi generali fissati a livello europeo.

Alla luce del fatto che il processo di definizione degli EPSAS è ancora in corso, il presente lavoro non è risolutivo. Futuri lavori avranno la possibilità di acquisire ulteriori elementi e approfondire l'analisi, anche sulla base del risultato finale che – di fatto – verrà conseguito. Come è stato evidenziato dal presente contributo, al di là del risultato cui si giungerà, ciò che diviene di interesse è comprendere i fattori che hanno influenzato il percorso al fine di acquisire conoscenza sui processi di governance di fenomeni complessi come la costruzione e l'implementazione di principi contabili generalmente accettati a livello transnazionale.

## Bibliografia

- Anessi Pessina, E. (2000). *La contabilità delle aziende pubbliche. Contabilità finanziaria e contabilità generale negli enti locali*. Milano, Egea.
- Anessi Pessina, E., e Steccolini, I. (2007a). Contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale: una convivenza forzata? *Azienda Pubblica*, (2), 199-216.
- Anessi Pessina, E., e Steccolini, I. (2007b). Effects of Budgetary and Accruals accounting coexistence: Evidence from Italian Local Governments. *Financial Accountability and Management*, 23(2), 113-130.
- Baxter, J., Boedker, C., e Chua, W. F. (2008). The future(s) of interpretive accounting research – A polyphonic response from beyond the metropolis. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(6), 880-886. <http://doi.org/10.1016/j.cpa.2007.02.009>.
- Becker, S. D., Jagalla, T., e Skærbæk, P. (2014). The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants' identities. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4-5), 324-338. <http://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.05.004>.
- Biondi, Y. (2014). Harmonising European public sector accounting standards (EPSAS): issues and perspectives for Europe's economy and society. *Accounting, Economics and Law*, 4(3), 165-178. <http://doi.org/10.1515/acl-2014-0015>.
- Blizkovsky, P. (2013). Stakeholders of Economic Governance: European Perspective. *Age of Globalization*, 3, 44-62.
- Boedker, C., e Chua, W. F. (2013). Accounting as an affective technology: A study of circulation, agency and entrenchment. *Accounting, Organizations and Society*, 38(4), 245-267. <http://doi.org/10.1016/j.aos.2013.05.001>

- Bracci, E., Humphrey, C., Moll, J., e Steccolini, I. (2015). Public sector accounting, accountability and austerity: more than balancing the books? *Accounting, Auditing e Accountability Journal*, 28(6), 878-908. <http://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2015-2090>.
- Briers, M., e Chua, W. F. (2001). The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 26(2), 237-269.
- Callon, M. (1986). Some elements of a sociology of translation: domestication of the scallops and the fishermen of St Brieuc Bay. In J. Law (Ed.), *Power, action and belief: a new sociology of knowledge?* (pp. 196-223). London: Routledge. Retrieved from <http://www.thetransformationproject.co.uk/pdf/Actor-Network-Theory.pdf>.
- Callon, M., e Latour, B. (1981). Unscrewing the big Leviathan: how actors macrostructure reality and how sociologists help them do so. In K. Knorr-Cetina e A. Cicourel (Eds.), *Advances in Social Theory and Methodology: Toward an Integration of Micro- and Macro-Sociologies* (pp. 277-303). Routledge e Paul, London.
- Calmel, M.-P. (2014). Harmonisation of EPSASs (European Public Sector Accounting Standards): Developments and Prospects. *Account. Econ. Law*, 4(3), 215–236. <http://doi.org/10.1515/ael-2014-0018>.
- Caperchione, E. (2015). Standard Setting in the Public Sector: State of the Art. In *Public Sector Accounting and Auditing in Europe* (pp. 1-11). London: Palgrave Macmillan UK. [http://doi.org/10.1057/9781137461346\\_1](http://doi.org/10.1057/9781137461346_1).
- Chua, W. A. I. F. (1995). perts , networks and inscriptions in the fabrication of accounting images : a story of the representation of three public hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 20(1), 111-145.
- Czarniawska, B. (2010). Translation impossible? Accounting for a city project. *Accounting, Auditing e Accountability Journal*, 23(3), 420-437. <http://doi.org/10.1108/09513571011034361>.
- Dabbicco, G. (2015). The Impact of Accrual-Based Public Accounting Harmonization on EU Macroeconomic Surveillance and Governments' Policy Decision-Making. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 253-267. <http://doi.org/10.1080/01900692.2015.999581>.
- Dabbicco, G. (2016). *A comparison of Government Accounting and Government Finance Statistics*. Tesi di Dottorato. Università di Napoli "Parthenope".
- Dabbicco, G., e Steccolini, I. (2016). The legitimacy of European public sector accounting standards (EPSAS): a governance perspective? In *9th International ELASM Public Sector Conference*. Lisbon.
- EC. (2013). *The suitability of IPSAS for the Member States*. Publication Office Luxembourg.
- Ellwood, S., e Newberry, S. (2007). Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles? *Accounting, Auditing e Accountability Journal*, 20(4), 549-573. <http://doi.org/10.1108/09513570710762584>.
- Ezzamel, M. (1994). Organizational Change and Accounting: Understanding the Budgeting System in its Organizational Context. *Organization Studies*, 15(2), 213-240. <http://doi.org/10.1177/017084069401500203>.
- Fox, S. (2000). Communities of practice, foucault and actor-network theory. *Journal*

- of Management Studies*, 37(6), 853-866.
- Giovanelli, L., e Caffù, S. (2018). Contabilità aziendale versus contabilità statistica. Criticità e punti di attenzione per migliorare l'affidabilità della rendicontazione europea. In R. Mussari e F. Manes Rossi (Eds.), *L'armonizzazione della contabilità pubblica in Italia e in Europa*.
- Grossi, G., e Soverchia, M. (2011). European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting. *Abacus*, 47(4), 525-552. <http://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2011.00353.x>.
- Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector-rhetoric or reality. *Financial Accountability e Management*, 14(1), 1-19. <http://doi.org/10.1111/1468-0408.00047>.
- Heald, D., e Hodges, R. (2015). Will austerity be a critical juncture for European public sector financial reporting? *Accounting Auditing e Accountability Journal*, 28(6), 993-1015.
- Joerges, B., e Czarniawska, B. (1998). The question of technology, or how organizations inscribe the world. *Organization Studies*, 19(3), 363-385.
- Justesen, L., e Mouritsen, J. (2011). Effects of actor-network theory in accounting research. *Accounting Auditing Accountability Journal*, 24(2), 161-193.
- Klijin, E.-H., e Skelcher, C. (2007). Democracy And Governance Networks: Compatible Or Not? *Public Administration*, 85(3), 587-608. <http://doi.org/10.1111/j.1467-9299.2007.00662.x>.
- Latour, B. (1996). On actor-network theory. *Soziale Welt*, 47(4), 369-381.
- Latour, B. (1999). On recalling ANT. In J. Law e J. Hassard (Eds.), *Actor network theory and after*. Oxford: Blackwell Publishing Ltd.
- Lowe, A. (2001). Accounting information systems as knowledge-objects: some effects of objectualization. *Management Accounting Research*, 12(1), 75-100. <http://doi.org/10.1006/mare.2000.0139>.
- Lukka, K., e Vinnari, E. (2014). *Domain theory and method theory in management accounting research*. *Accounting, Auditing e Accountability Journal*, 27(8), 1308-1338. <http://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2013-1265>.
- Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., e Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money and Management*, 36(3), 189-196. <http://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133976>.
- McGuire, M., e Agranoff, R. (2011). The Limitations Of Public Management Networks. *Public Administration*, 89(2), 265-284. <http://doi.org/10.1111/j.1467-9299.2011.01917.x>.
- Mussari, R. (2014). EPSAS and the Unification of Public Sector Accounting Across Europe. *Accounting, Economics and Law*, 4(3), 299-312. <http://doi.org/10.1515/acl-2014-0019>.
- Paoloni, M., e Grandis, F. G. (2007). *La dimensione aziendale delle amministrazioni pubbliche*. Torino, Giappichelli.
- Pierson, P. (1996). The Path to European Integration. *Comparative Political Studies*, 29(2), 123-163. <http://doi.org/10.1177/0010414096029002001>.
- Pontoppidan, C. A., e Brusca, I. (2016). The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member states: strategies and perspectives. *Public Money e Management*, 36(3), 181-188. <http://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133970>.

- PWC. (2014). *Collection of information related to the potential impact , including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards*. Brussels.
- Sforza, V., e Cimini, R. (2017). Central government accounting harmonization in EU member states: will EPSAS be enough? *Public Money e Management*, 37(4), 301-308. <http://doi.org/10.1080/09540962.2016.1266191>.
- Steccolini, I., e Anessi Pessina, E. (2001). La contabilità “economica” dell’ente locale: problemi teorici, soluzioni tecniche, riscontri empirici. *Azienda Pubblica*, 13(1), 89-116.
- Stone, D. (2004). Transfer agents and global networks in the “transnationalization” of policy. *Journal of European Public Policy*, 11(3), 545-566. <http://doi.org/10.1080/13501760410001694291>.
- Verdun, A. (2013). The building of economic governance in the European Union. *Transfer: European Review of Labour and Research*, 19(1), 23-35. <http://doi.org/10.1177/1024258912469343>.
- Vinnari, E., e Dillard, J. (2016). (ANT)agonistics: Pluralistic politicization of, and by, accounting and its technologies. <http://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.02.001>.
- Van Rompuy, H. Barroso, J. M., Juncker J.C., Draghi, M. (2012). Towards a genuine economic e monetary union, Report by President of the European Council EUCO 120/12.

# 3. CONTABILITÀ AZIENDALE VERSUS CONTABILITÀ STATISTICA. CRITICITÀ E PUNTI DI ATTENZIONE PER MIGLIORARE L’AFFIDABILITÀ DELLA RENDICONTAZIONE EUROPEA

di Lucia Giovanelli e Sonia Caffù

## 3.1 Introduzione

Gli impegni europei assunti dai diversi Paesi dell’Eurozona con il Trattato di Maastricht prima ed il Patto di Stabilità e Crescita poi, hanno determinato per questi la tenuta di una contabilità statistica (contabilità a livello macro, nel linguaggio internazionale denominata *national accounting*) orientata dal principio della competenza economica e normata da EUROSTAT con il sistema europeo dei conti – SEC-2010<sup>1</sup>, contabilità che si è aggiunta a quella aziendale di natura amministrativa (contabilità pubblica a livello micro, nel linguaggio internazionale denominata *governmental accounting*), regolata da specifici provvedimenti normativi nei diversi Stati. Tali Paesi debbono dunque dimostrare a preventivo e rendicontare a consuntivo i propri “conti pubblici” (elaborando i due principali indicatori della sostenibilità delle finanze pubbliche ovvero il disavanzo e il debito rapportati al prodotto interno lordo) tramite le regole contabili comunitarie e ciò genera da sempre, come dimostrato anche con evidenze empiriche da una corposa letteratura, una divergenza tra i risultati che scaturiscono dalle due contabilità. La varietà delle risultanze contabili ha fatto subito emergere come prioritario il tema dell’affidabilità dei dati rendicontati in sede europea, suggerendo la ricerca di appropriate soluzioni operative per contenere le disarmonie. Al riguardo, oggi verrebbe naturale domandarsi se i tempi non siano maturi per superare la contabilità statistica e puntare sul consolidamento amministrativo dei conti delle diverse amministrazioni

<sup>1</sup> Le prime rilevazioni di contabilità nazionale sono riconducibili ad uno studio elaborato nell’ambito dell’Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico-OCSE, pubblicato nel 1952; tale lavoro in seguito evolverà, a livello europeo, nel Sistema europeo dei conti economici integrati-SEC e, a livello internazionale, nel Sistema dei conti nazionali (SCN o System of national accounts-SNA) adottato nel 1993 per assicurare la comparabilità dei bilanci dei Paesi membri delle Nazioni unite.

rientranti nel perimetro pubblico dei diversi Paesi. Comunque, non ci si porrà tale domanda nella consapevolezza che, fin dalle origini dell'Unione europea la contabilità statistica si pose come unica soluzione, politica prima che tecnica, per la difficoltà, che permane, a realizzare una piena integrazione istituzionale dei Paesi dell'Europa comunitaria. A ciò si aggiunge l'esigenza di un soggetto con funzione di garanzia per l'elaborazione dei conti nazionali, funzione svolta dagli istituti statistici dei diversi Paesi e da EUROSTAT (Ufficio statistico della Comunità europea) per rispondere alle esigenze della politica economica e sociale della Comunità europea e per la necessità di una comparazione e armonizzazione a livello internazionale dei bilanci attuata con il sistema dei conti nazionali (System of National Accounts-SNA) adottato dai Paesi delle Nazioni unite. Non rinunciabile appare dunque la presenza nei diversi Paesi dei due sistemi contabili, aziendale e statistico, per i quali intraprendere adeguati percorsi di armonizzazione.

Agli inizi degli anni Novanta, in linea con la diffusione delle teorie del New public management (NPM), a livello internazionale è stato avviato un processo di riforma contabile orientato dalla logica *accrual* e parallelamente si è delineata l'idea che questa logica a fondamento della contabilità pubblica potesse concorrere a ridurre le divergenze tra i due sistemi contabili e la conseguente necessità di aggiustamenti (Lüder, 2000). Le pressioni macroeconomiche, che negli anni recenti sono diventate sempre più intense, hanno determinato l'avvio di percorsi di armonizzazione contabile diretti a rafforzare il governo centrale della finanza pubblica, tutelando gli equilibri dei sistemi pubblici dei Paesi comunitari. È così che il processo di riforma contabile avviato in Italia nel 2009 alla ricerca di un'armonizzazione della contabilità pubblica ha assunto i contorni di un percorso di standardizzazione<sup>2</sup> verso il modello di riferimento di natura statistica. Tuttavia, se da una parte il principio di competenza economica posto a fondamento del SEC-2010 ha costituito un punto di riferimento per il cambiamento contabile, dall'altra alcuni studi (Keuning e van Tongeren, 2004, Jesus e Jorge, 2016, Sforza e Cimini, 2016) hanno dimostrato, anche quantitativamente, che per migliorare l'affidabilità della rendicontazione europea più che la base contabile siano rilevanti le procedure amministrative e la qualità delle pratiche contabili adottate dagli enti locali, ma anche dagli istituti statistici in sede di consolidamento dei dati contabili.

Il presente lavoro si inserisce in questo filone di studi ed è volto prioritariamente ad indagare, con un approccio qualitativo, i principi e le pratiche contabili adottati dagli enti locali nei Paesi oggetto di indagine, unitamente

<sup>2</sup> Sul punto si rinvia al capitolo introduttivo.

ai meccanismi di elaborazione dei dati utilizzati dagli istituti statistici per la costruzione dei conti economici consolidati secondo le regole statistiche del SEC-2010. L'analisi delle prassi contabili e degli schemi di raccordo della contabilità aziendale e statistica condotta, per i Paesi selezionati per alcuni aggregati contabili di particolare interesse in relazione al tema indagato, ha evidenziato criticità nei comportamenti e punti di attenzione utili per alimentare il dibattito in corso sull'armonizzazione della contabilità pubblica a livello nazionale ed europeo per migliorare l'affidabilità e la comparabilità dei conti pubblici rendicontati dagli Stati in sede comunitaria.

Il capitolo è articolato come segue. Dopo un primo paragrafo introduttivo, viene svolto un approfondimento della letteratura al fine di proporre un *framework* di analisi e delineare gli obiettivi e la metodologia della ricerca condotta. Nel secondo paragrafo vengono sviluppate le problematiche di raccordo (cioè di conversione) della contabilità aziendale con la contabilità statistica nel caso italiano, al fine di far emergere le principali criticità ed i punti di attenzione nelle prassi contabili diffuse negli enti locali come pure nelle rielaborazioni attuate in contabilità statistica da parte dell'Istat. Il terzo paragrafo è volto a presentare, in chiave comparativa, alcune evidenze tratte dall'analisi dell'esperienza del Portogallo, un Paese dell'Eurozona interessato, come l'Italia, da un recente processo di riforma del sistema contabile orientato dalle logiche *accrual*. Nell'ultimo paragrafo vengono delineate alcune riflessioni conclusive.

### 3.2. Review della letteratura e metodologia della ricerca

La contabilità aziendale e quella statistica riferite al sotto-settore delle amministrazioni pubbliche (S.13)<sup>3</sup> sono strettamente legate, essendo la seconda fondata su dati rilevati dalla contabilità tenuta da ciascun ente e, da tempo, la letteratura aziendale indaga in merito alle problematiche del collegamento tra i due sistemi contabili (Jones, 2000; Lüder, 2000). Tali contabilità tuttavia hanno scopi e obiettivi conoscitivi diversi; in particolare, la contabilità pubblica rilevata dai singoli enti (livello micro) deve supportare il processo deci-

<sup>3</sup> Sulla base del Sistema europeo dei conti (SEC-2010, definito dal Regolamento Ue del Parlamento europeo e del Consiglio n. 549/2013) e delle interpretazioni del SEC stesso fornite nel *Manual on Government Deficit and Debt* pubblicato da EUROSTAT (Edizione 2016), l'Istat predispose l'elenco delle unità istituzionali che fanno parte del settore delle Amministrazioni Pubbliche (Settore S.13 nel SEC). Nell'ambito delle statistiche di contabilità nazionale, per tale settore si compila il conto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche che costituisce il riferimento per gli aggregati trasmessi alla Commissione Europea in applicazione del Protocollo sulla Procedura per i Deficit Eccessivi annesso al Trattato di Maastricht.

sionale nelle diverse amministrazioni pubbliche e, a livello di sistema, è volta ad evidenziare il fabbisogno pubblico sulla base di dati di cassa (*working balance-WB*), mentre la contabilità statistica, elaborata dagli istituti statistici degli Stati (livello macro), è preposta al governo dei sistemi socio-economici nazionali e alla definizione delle politiche di convergenza per la sostenibilità finanziaria a lungo termine nell'Unione Monetaria Europea e mira a determinare, in applicazione di regole contabili europee basate sul principio di competenza economica (SEC-2010), il deficit o indebitamento netto (*net borrowing/lending- NBL*) e le altre grandezze macroeconomiche.

I diversi obiettivi conoscitivi (il fabbisogno di cassa generato dal saldo tra incassi totali e pagamenti totali a livello micro e l'indebitamento o deficit determinato in applicazione di una logica economica a livello macro) fanno sì che i risultati ottenuti dalle due contabilità non possano coincidere, anche se devono essere raccordati o "conciliati" per ragioni di trasparenza e comparabilità dei conti pubblici<sup>4</sup>.

Fin dall'elaborazione dei primi report statistici, i diversi Paesi europei dovettero affrontare il tema delle divergenze dei saldi che, oltre che ai diversi obiettivi conoscitivi (fabbisogno di cassa versus deficit), erano principalmente riconducibili a quattro categorie di motivazioni:

- a) i criteri e le regole contabili impiegate nei due sistemi contabili, ovvero la competenza monetaria (incassi e pagamenti) nella contabilità aziendale e la competenza economica in contabilità nazionale;
- b) la diversa natura, economica o finanziaria, attribuita a talune operazioni nei due sistemi con il conseguente inserimento o esclusione dal consolidamento nelle due contabilità (ad esempio dividendi, apporti, privatizzazioni, etc.);
- c) un diverso perimetro di consolidamento;
- d) i tempi e le diverse metodologie di registrazione (nella contabilità pubblica si consolidano dati amministrativi, in contabilità nazionale invece per talune unità – ad esempio per le amministrazioni comunali – si realizzano stime derivate dai dati della contabilità aziendale) (Dabiccio, 2013,2015; Dasi *et al.*, 2013; Giovanelli, 2006).

Gli studi condotti da Dasi *et al.* (2013) dimostrano che le motivazioni delle differenze descritte in letteratura non si manifestano in modo omogeneo nei diversi Paesi comunitari. In particolare, nei Paesi anglosassoni (Regno Unito, Irlanda, Cipro e Malta), nei quali è diffusa la contabilità su base *accrual*, le modifiche sono contenute e residuali; nei paesi nordici (Finlandia, Danimarca, Svezia ai quali si aggiungono i Paesi Bassi) sono prevalenti gli

<sup>4</sup> L'Istat pubblica ogni anno apposite tavole di raccordo tra i diversi saldi ([www.istat.it](http://www.istat.it)).

aggiustamenti dovuti alle diverse classificazioni di valori e alla delimitazione del perimetro pubblico; nei paesi continentali (Belgio, Lussemburgo, Francia, Grecia, Italia, Portogallo, Spagna, Austria e Germania) è evidente il grado più elevato di aggiustamenti riconducibili alle diverse categorie, mentre nei paesi orientali (Estonia, Ungheria, Lettonia, Lituania, Polonia, Bulgaria, Repubblica Ceca, Romania, Slovenia e Slovacchia) sono maggiormente presenti le rettifiche dovute ai criteri di registrazione e alla diversa classificazione dei valori. Peraltro, come successivamente dimostrato ancora da Dasi *et al.* (2016), le modifiche concettuali e metodologiche introdotte nel sistema dei conti nazionali nel 2010 (ovvero con il passaggio dal SEC-1995 al SEC-2010), seppur determinando un differente impatto nei diversi Paesi, mediamente non hanno provocato variazioni significative della convergenza/divergenza tra le risultanze a livello micro e macro.

L'indirizzo di studi del NPM negli ultimi decenni ha contribuito fortemente ad accelerare i processi di riforma contabile<sup>5</sup> secondo una logica economica, anche alla ricerca di percorsi di armonizzazione dei sistemi contabili per favorire una comparazione a livello internazionale (Chan, 2003; Christiaens *et al.*, 2014). In questo scenario, nel 1986 nasce il Public Sector Committee, che nel 2004 si trasforma in *International Public Sector Accounting Standards Board*- IPSASB<sup>6</sup> con il compito di emanare principi contabili internazionali fondati sulle logiche economiche per il settore pubblico (*International public sector accounting standards* – IPSAS) per influenzare i processi di riforma contabile nei diversi Paesi (Manes Rossi *e al.*, 2014). Parallelamente, a livello europeo, si diffonde la convinzione che la convergenza verso le regole comunitarie e il passaggio ad una base *accrual* per la contabilità pubblica possa contribuire a ridurre il problema della divergenza dei

<sup>5</sup> Sul punto si rinvia al capitolo introduttivo.

<sup>6</sup> IPSASB è l'organismo contabile internazionale per l'emanazione dei principi contabili del settore pubblico ed opera all'interno dell'International Federation of Accountants – I.F.A.C. L'organizzazione che unisce 157 ordini della professione contabile di 122 paesi. L'obiettivo dell'IPSASB è quello di “adoperarsi per l'interesse della collettività, sviluppando principi contabili per il settore pubblico di elevata qualità e favorendo la convergenza di principi nazionali ed internazionali, così da migliorare la qualità e l'uniformità della rendicontazione contabile in ogni parte del mondo”, da realizzarsi: emanando standard contabili specifici per il settore pubblico (gli IPSAS); promuovendo la loro generale accettazione e convergenza a livello internazionale; pubblicando ulteriori documenti che agiscano da linee guida su problematiche contabili proprie del settore pubblico. Nella loro quasi totalità, gli IPSAS si basano sul principio della competenza economica (*accrual basis*) piuttosto che su quello della competenza finanziaria (*cash basis*). Nello sviluppo degli IPSAS *accrual basis*, IPSASB ha definito due priorità: 1. la convergenza con gli IAS/IFRS, pur tenendo conto delle ineliminabili differenze di vocazione tra aziende pubbliche e private; 2. la redazione di principi contabili specifici per il settore pubblico, rispondenti cioè a esigenze non condivisibili con quelli delle aziende private – <http://www.ipsasb.org>.

saldi e la necessità degli aggiustamenti tra i due sistemi contabili (Lüder, 2000). Keuning e van Tongeren (2004), in particolare, suggeriscono l'adozione di una comune base contabile *accrual* per riformare le contabilità pubbliche. Anche Dasi *e al* (2013) considerano la contabilità economico-patrimoniale una precondizione per migliorare la qualità dei dati sul debito e sul deficit rendicontati in ambito comunitario. L'incidenza della base contabile (*cash* o *accrual*) sulla dimensione degli aggiustamenti necessari tra le due contabilità sembrerebbe dimostrata, in un primo tempo, con un'indagine empirica da Jesus e Jorge (2015) che evidenziano la rilevanza delle rettifiche nei Paesi che hanno un sistema contabile *cash e mixed based* rispetto a quelli che hanno una base contabile *accrual*. Queste autrici dimostrano inoltre che in Spagna, Portogallo e Italia la consistenza e la varietà degli aggiustamenti, unitamente alla disomogeneità delle procedure di trattamento per convertire i dati aziendali in dati statistici, mettono in discussione la convergenza verso i criteri del SEC e l'affidabilità della rendicontazione in sede europea (Jesus e Jorge, 2016). Neanche l'adozione degli standard internazionali di contabilità del settore pubblico (IPSAS) sembra favorire la convergenza tra contabilità micro e macro (Jorge, Jesus e Laureano, 2016). In Europa, peraltro, solo il Regno Unito ha introdotto la competenza economica in entrambi i sistemi di rilevazione divenendo, insieme all'Australia e alla Nuova Zelanda, il primo esempio di piena convergenza tra contabilità aziendale e contabilità statistica (Broadbent & Guthrie, 2008); alcuni studiosi nel contempo evidenziano le criticità, politiche e tecniche, che rallentano la diffusione della logica *accrual* nelle contabilità pubbliche (Lapsley *e al.* 2009).

Con l'acuirsi della crisi finanziaria, la sorveglianza europea sulla stabilità finanziaria dei Paesi si è fatta sempre più pressante e, di conseguenza, il tema dell'affidabilità e quello della comparabilità della rendicontazione dei conti di ogni Stato in ambito europeo, in particolare per i Paesi della zona euro, è divenuto sempre più rilevante<sup>7</sup>. Il Consiglio europeo con la Direttiva 2011/85 ha chiesto agli Stati di dotarsi di sistemi di contabilità fondati sul principio di competenza in coerenza con le regole del SEC. In questo scenario, il potenziamento di un governo delle finanze pubbliche a livello europeo ha spinto, nei diversi Paesi e anche in Italia, verso percorsi di armonizzazione contabile orientati dalla logica della competenza economica presente nel SEC (Manes Rossi *e al.* 2016; Mussari, 2012.), percorsi che più appropriatamente possono essere denominati di standardizzazione contabile<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Sul punto si rinvia al capitolo 5.

<sup>8</sup> Sul punto si rinvia al capitolo 1.

In concomitanza con il rafforzamento e la diffusione delle logiche *accrual* nei processi di riforma dei sistemi contabili pubblici, recenti analisi quantitative dimostrano che per ridurre le divergenze ed accrescere l'affidabilità della rendicontazione, le procedure amministrative e la qualità delle pratiche contabili adottate dagli enti locali e dagli istituti statistici siano più importanti della base contabile. Il tema della rilevanza delle procedure contabili è già stato discusso in passato da Keuning e van Tongeren (2004), i quali – suggerendo l'adozione della contabilità economico-patrimoniale – sostenevano la necessità di attuare una standardizzazione di procedure e pratiche tra i due sistemi. Il tema è stato poi ripreso da Jesus e Jorge (2016). Le conclusioni alle quali queste studiose pervengono, senza tuttavia formulare soluzioni operative, è che per impedire la manipolazione contabile ed aumentare l'affidabilità delle informazioni sul deficit/surplus è necessario implementare procedure standardizzate di conversione dei dati di cassa in dati di competenza secondo le regole contabili comunitarie. In questo senso si esprimono anche Sforza e Cimini (2016) che dimostrano con evidenze quantitative che, indipendentemente dalla base contabile, è la qualità dei meccanismi operativi e delle prassi contabili e di controllo ad influenzare maggiormente la consistenza degli aggiustamenti tra risultati della contabilità a livello micro (fondata su diverse logiche *cash*, *mixed* o *accrual*) e a livello macro. Significativo è infatti il basso livello degli aggiustamenti in Paesi con una contabilità pubblica *cash based*, ma con elevata qualità delle pratiche operative stimate con un indicatore elaborato dagli studiosi e assunto quale *proxy* della qualità del sistema normativo e di controllo.

La definizione di procedure amministrative e contabili standardizzate per rendere omogeneo il passaggio dai dati a livello aziendale a quelli da inserire nel reporting statistico rappresenta quindi un ambito da sviluppare sia in letteratura sia nella regolamentazione dei diversi Paesi per accrescere l'affidabilità e la comparabilità dei conti pubblici comunicati in sede europea. Al riguardo è da segnalare che sul piano formale gli istituti statistici dei diversi Paesi, in conformità a quanto prescritto dal Regolamento del Consiglio 479/2009, predispongono appositi manuali (*Inventories of Sources and Methods*) finalizzati a descrivere i metodi, le procedure e le fonti utilizzati per la compilazione dei dati sul deficit e sul debito<sup>9</sup>. Tuttavia, questi manuali sembrano svolgere una funzione del tutto formale, posto che, sul piano operativo, le procedure in essi previste talora non vengono seguite (Jesus e Jorge 2016).

<sup>9</sup> Questi documenti si possono trovare all'indirizzo <http://ec.europa.eu/eurostat/web/government-finance-statistics/excessive-deficit-procedure/edp-inventories>.

Gli orientamenti recenti della letteratura portano quindi a formulare l'ipotesi che l'affidabilità della rendicontazione degli Stati in ambito comunitario, più che al sistema contabile di riferimento, sia legata alle procedure amministrative e alla qualità delle pratiche contabili, ovvero ai comportamenti concreti messi in atto dagli operatori, come pure ai meccanismi di controllo interno e di *audit* esterni diretti a monitorare e conseguentemente correggere le pratiche contabili inadeguate (in questo senso dispone anche la Direttiva 2001/85/UE).

Il presente contributo, muovendo da questa ipotesi, mira pertanto ad approfondire i principi e le pratiche contabili adottati dagli enti locali nei Paesi oggetto di indagine, Italia e Portogallo, unitamente ai meccanismi di elaborazione dei dati utilizzati dagli istituti statistici per la costruzione dei conti economici consolidati secondo le regole statistiche del SEC-2010. L'obiettivo che si persegue è di far emergere eventuali disarmonie nei principi, come pure le principali criticità nei comportamenti ed i punti di attenzione nelle prassi contabili diffuse con riferimento particolare ad alcune poste contabili degli enti locali particolarmente significative in relazione al tema indagato e prospettare, anche alla luce dell'indagine comparativa svolta, possibili soluzioni operative.

La metodologia utilizzata per perseguire questa finalità è qualitativa, una metodologia basata sull'analisi di paper, provvedimenti normativi, documenti contabili e su interviste semi-strutturate rivolte a *practitioner* che operano nelle ragionerie generali e negli istituti statistici per indagare le ipotesi di fondo formulate e spiegare i comportamenti operativi, sviluppata in chiave comparativa con riferimento all'Italia e al Portogallo. La scelta si è orientata su due Paesi meridionali dell'Eurozona, caratterizzati da culture simili riconducibili alla tradizione amministrativa napoleonica (Ongaro, 2009) e da indicatori di finanza pubblica molto vicini (il rapporto debito/PIL è pari al 130,1% in Portogallo e al 132% in Italia, fonte EUROSTAT 2016), che hanno intrapreso negli stessi tempi il processo di riforma contabile orientato dal principio di competenza economica in linea con le richieste comunitarie, pervenendo ad una sistema misto nel quale, fino ai più recenti percorsi di riforma, convivevano enti con una contabilità di cassa ed enti con una contabilità economico-patrimoniale.

### **3.3. Il raccordo della contabilità aziendale con la contabilità statistica: criticità e punti di attenzione nel caso italiano**

Il percorso di cambiamento contabile degli enti territoriali italiani è stato delineato, contestualmente alla revisione delle relazioni finanziarie tra Stato e amministrazioni locali e alla ridefinizione degli ambiti che caratterizzano il coordinamento dei diversi livelli di governo, dalla legge delega n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale. Questa legge annoverava, tra i criteri direttivi (articolo 2, comma 2, lett. h), l'individuazione dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici. In seguito, la legge n. 196 del 2009, che definisce il quadro normativo di riferimento per l'armonizzazione contabile dell'intero settore pubblico, ha sostituito i principi originariamente previsti con la riproposizione integrale per gli enti territoriali dei principi e criteri direttivi validi per il resto delle amministrazioni pubbliche (si veda il nuovo articolo 2, comma 2, lettera h). Anche gli enti territoriali, pertanto, sono stati chiamati ad adeguare i propri sistemi contabili utilizzando regole contabili uniformi, ad articolare il proprio bilancio secondo la classificazione funzionale per missioni e programmi e secondo una classificazione economica in linea con quella individuata dai regolamenti comunitari ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi (SEC-2010) e ad adottare il comune piano dei conti integrato. Gli enti territoriali devono altresì costruire un bilancio consolidato con le proprie aziende e società controllate e affiancare, a fini conoscitivi, alla contabilità finanziaria una contabilità economico-patrimoniale. Nell'impianto normativo, il comune piano dei conti integrato e le regole contabili uniformi sono pensati per ricondurre ad uno schema classificatorio omogeneo tutte le operazioni attuate dai diversi enti territoriali e per favorire la costruzione del conto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche.

La piena attuazione del percorso di armonizzazione contabile degli enti territoriali è avvenuta con il D. Lgs. n. 118 del 2011. In particolare, l'articolo 3 prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 2015, le amministrazioni pubbliche territoriali e i loro enti strumentali in contabilità finanziaria conformino la propria gestione a regole contabili uniformi definite sotto forma di principi contabili generali e di principi contabili applicati e affianchino alla contabilità finanziaria, a soli fini conoscitivi, la contabilità economico-patrimoniale. Il legislatore ha prefigurato, quindi, per gli enti territoriali un sistema contabile "duale" o "integrato" nel quale, accanto alla tradizionale contabilità su base finanziaria, convive una contabilità fondata sul principio della competenza economica. Gli enti che adottano la contabilità economico-patrimoniale, invece, ad esempio le

aziende del comparto sanitario, utilizzano la tassonomia<sup>10</sup> quale strumento per “riclassificare” i dati economico-patrimoniali in dati di natura finanziaria. La contabilità finanziaria, peraltro, viene innovata con l’introduzione di un nuovo principio contabile generale della competenza finanziaria in base al quale per le entrate si prevede che l’accertamento si imputi contabilmente all’esercizio finanziario nel quale il diritto di credito viene a scadenza. In analogia, per le spese l’impegno è da imputare all’esercizio finanziario in cui l’obbligazione passiva viene a scadenza. La competenza finanziaria viene quindi “potenziata” introducendo il principio, per le entrate e per le spese, dell’esigibilità nell’esercizio e avvicinando, di fatto, la fase di registrazione del credito/debito alla fase della riscossione/pagamento.

In linea con l’obiettivo di individuare eventuali disarmonie nei principi, come pure le principali criticità ed i punti di attenzione nelle prassi contabili diffuse negli enti locali e le problematiche di raccordo della contabilità aziendale con la contabilità statistica nel caso italiano, si procederà ora ad analizzare, per alcune voci ritenute rilevanti (trasferimenti, contributi per investimenti e investimenti fissi lordi) gli elementi essenziali riferiti al momento di registrazione secondo i principi definiti nel SEC-2010 e secondo i principi in contabilità finanziaria ed in contabilità economico-patrimoniale dettati dal D. Lgs. n. 118/2011. Preliminarmente, preme mettere in luce le disarmonie tra le regole di contabilità aziendale e quelle di contabilità statistica per indagare, poi, in merito alle pratiche contabili diffuse nei due sistemi.

Come noto, il principio generale da applicare per la registrazione contabile delle operazioni secondo il SEC-2010 è quello della competenza, per il quale “i flussi sono registrati al momento della creazione, della trasformazione o della scomparsa di un valore economico o nel momento in cui crediti e obbligazioni insorgono, sono trasformati o vengono estinti” (Regolamento U.E. n. 549/2013, Capitolo 1, punto 1.101).

<sup>10</sup> Gli enti tenuti all’adozione della sola contabilità economico-patrimoniale (enti del servizio sanitario, università, società ed altri enti ed organismi), ai fini della elaborazione del conto consolidato di cassa hanno l’obbligo di riclassificare i propri incassi e pagamenti, rilevati attraverso il Sistema Informativo delle Operazioni delle Amministrazioni Pubbliche (SIOPE), in missioni e programmi, come definito dall’articolo 17 del decreto legislativo n. 91 del 2011. A tal fine predispongono un apposito prospetto che prevede il collegamento dei pagamenti rilevati con i codici SIOPE con la classificazione in missioni e programmi collegata alla classificazione COFOG di secondo livello, da allegare al budget e al bilancio di esercizio. I codici SIOPE, ai sensi dell’articolo 14, comma 8, della legge 196 del 2009 sono adeguati al piano dei conti integrato, modulo finanziario, al fine di garantire una classificazione omogenea su tutto il territorio nazionale.

Nel caso dei *trasferimenti correnti e dei contributi per investimenti*<sup>11</sup>, tuttavia, le regole statistiche richiedono la registrazione contabile secondo il principio di cassa (Regolamento U.E. n. 549/2013, Capitolo 1, punto 4.119; 4.162), in linea con i principi contabili della contabilità finanziaria (allegato 4/2, punto 3.6 – D. Lgs. n. 118/2011) e in disarmonia rispetto ai principi contabili della contabilità economico-patrimoniale (allegato 4/3, punto 2 – D. Lgs. n. 118/2011). Laddove, infatti, l'atto amministrativo di impegno relativo ai trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche prevedesse espressamente le modalità temporali e le scadenze in cui il trasferimento è erogato, l'impegno (e parallelamente l'accertamento) sarebbe imputato negli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza (cassa). I contributi agli investimenti in contabilità economico-patrimoniale, invece, devono essere registrati come ricavi esclusivamente per la quota riferita agli ammortamenti dell'esercizio. Ciò crea un forte disallineamento tra i ricavi di competenza di un esercizio registrati in contabilità pubblica e le "entrate" per contributi agli investimenti registrate in contabilità statistica.

Nelle elaborazioni attuate dall'Istat per la rendicontazione europea le problematiche di consolidamento dell'area dei trasferimenti e contributi sono rilevanti. Anzitutto si nota una disomogeneità di trattamento in caso di divergenze con riferimento a diversi soggetti erogatori; in particolare, per i trasferimenti dallo Stato viene imposto il dato di cassa di chi eroga le risorse, mentre per i trasferimenti tra regioni ed enti locali, ovvero tra tutti i sotto comparti della pubblica amministrazione, viene imposto il dato di chi riceve le risorse. È da rilevare, inoltre, che per gli enti che tengono esclusivamente la contabilità economico-patrimoniale l'Istat, per il consolidamento, considera comunque i dati di cassa. Ad esempio, per un ente che riceve contributi anticipati, per borse di studio biennali, nell'anno dell'incasso si considera l'intero importo biennale e nell'anno successivo non si rilevano ricavi di competenza, mentre per la spesa si considera l'importo annuale. È evidente la necessità di migliorare il governo dei flussi tra le diverse amministrazioni. Il problema di disallineamento cassa/competenza per borse di studio si risolverebbe, infatti, se la programmazione di cassa dello Stato si basasse sulla spesa finale. In altre parole, lo Stato nel caso di borse biennali dovrebbe programmare prima

<sup>11</sup> I trasferimenti correnti tra amministrazioni pubbliche, in particolare, comprendono i trasferimenti tra i vari sotto-settori delle amministrazioni pubbliche ad eccezione delle imposte, dei contributi, dei contributi agli investimenti e degli altri trasferimenti in conto capitale. I trasferimenti correnti tra amministrazioni pubbliche non comprendono le operazioni per conto di altre unità, che sono da registrare nei conti una sola volta nella sezione delle risorse dell'unità beneficiaria per conto della quale l'operazione è realizzata.

e trasferire poi il denaro agli enti con una tempistica in linea con la competenza della spesa.

Un ulteriore esempio riguarda i contributi a copertura degli investimenti, a fronte dei quali dovrebbe sussistere un cronoprogramma delle attività e delle correlate spese da sostenere; in questo caso occorre un “impegno” e una registrazione (identica nella spesa – ente che eroga – e nell’entrata – ente che riceve) pluriennale e coordinata. Naturalmente il cronoprogramma della spesa finale dovrebbe essere rispettato.

Se da un lato, quindi, i principi contabili per la contabilità finanziaria per gli enti territoriali rispondono pienamente alle esigenze di consolidamento dei conti pubblici da parte dell’Istat e dovrebbero assicurare la corretta contabilizzazione, dall’altro l’analisi delle informazioni disponibili di cassa mette in evidenza diverse criticità operative, non solo nell’applicazione dei principi ma, soprattutto, con riferimento al corretto utilizzo del piano dei conti che dovrebbe essere lo strumento cardine volto ad agevolare il consolidamento. Sul punto appare del tutto evidente che la sola disciplina contabile non può assicurare la qualità della rappresentazione indispensabile per un adeguato consolidamento.

In analogia a quanto rilevato per i trasferimenti e contributi a copertura degli investimenti, anche per quanto riguarda gli *investimenti fissi lordi*<sup>12</sup> i principi del SEC-2010 (Regolamento U.E. n. 549/2013, Capitolo 3, punto 3.134) appaiono in linea con i principi contabili della contabilità finanziaria (allegato 4/2, punto 5.3), mentre si discostano da quelli della contabilità economico-patrimoniale (allegato 4.3) dettati dal D. Lgs. n. 118 del 2011. È utile evidenziare che il valore degli investimenti fissi lordi è dato dai flussi di cassa legati alle acquisizioni e alle dismissioni; si tratta quindi di flussi di variazione patrimoniale “netta” che non trovano un riscontro diretto nel conto economico.

Nel passaggio dalla contabilità aziendale alla contabilità statistica si nota inoltre una distorsione con riferimento al fondo pluriennale vincolato (allegato 4/2, punto 5.4). Si può comprendere meglio la problematica con un caso pratico. Un comune acquista beni mobili con consegna il 1° gennaio dell’anno n e 1° gennaio dell’anno n+1 (periodo ammortamento 5 anni), acquisto finanziato con un contributo regionale; di seguito sono riportate le registrazioni in contabilità finanziaria e in contabilità economico-patrimoniale.

<sup>12</sup> Gli investimenti fissi lordi corrispondono alle acquisizioni, al netto delle cessioni, di capitale fisso effettuate dai produttori residenti durante un periodo di tempo determinato (opere pubbliche, fabbricati, attrezzature, impianti, etc), più taluni incrementi di valore dei beni non prodotti realizzati mediante l’attività produttiva delle unità di produzione o istituzionali. Il capitale fisso è costituito dai beni durevoli o strutturali o pluriennali ovvero quei beni che sono utilizzati nella produzione per più di un anno.

CASO 1 – registrazioni in contabilità finanziaria: la Regione, a fronte di una spesa che sarà realizzata in due anni per un valore di 50 all'anno, non rispetta il principio applicato della contabilità finanziaria (allegato 4/2, punto 5.3) ed eroga al comune, nell'anno n, 100 euro di contributo. Il comune beneficiario del trasferimento registra contabilmente nell'anno n 100 in entrata, impegna 50 e registra 50 a fondo pluriennale vincolato. Il medesimo ente nell'anno n+1 registrerà in entrata 50 a fondo pluriennale vincolato e nella spesa un impegno di 50. L'Istat nel passaggio dalla contabilità dell'ente al conto consolidato per la rendicontazione europea nell'anno n prende 100 entrata e 50 spesa e nell'anno n+1 prende solo 50 di spesa con una evidente distorsione del principio della competenza economica.

CASO 2 – registrazioni in contabilità economico-patrimoniale (allegato 4.3): il comune nell'anno n registra come provento di competenza la quota annuale di contributi agli investimenti (10) e come costo, di pari importo, la quota di ammortamento (10), nell'anno n+1 come provento la quota annuale di contributi agli investimenti (20) e come costo, di pari importo, la quota di ammortamento (20); negli esercizi n+2 e successivi si procede come nell'esercizio n+1. L'Istat per elaborare il conto consolidato considera i dati di cassa e, di conseguenza, nell'anno n prende 100 entrata e 50 spesa e nell'anno n+1 prende solo 50 di spesa; nessuna rilevazione viene fatta negli esercizi successivi non essendo previsti flussi di cassa.

Dall'esempio sopra indicato è palese che, nel caso di enti in contabilità economico-patrimoniale, le divergenze tra contabilità aziendale e contabilità statistica sono rilevanti a dimostrazione che la base contabile *accrual* non sempre consente di avvicinare la contabilità aziendale a quella statistica per la rendicontazione europea.

L'indagine condotta mette in luce l'importanza delle procedure amministrative e delle pratiche contabili per migliorare la qualità dei dati contabili, fondamentale ai fini del calcolo delle grandezze macro-economiche sulle quali si basano le decisioni di finanza pubblica che sono assunte in sede nazionale prima ed europea poi.

L'analisi delle pratiche contabili non può che partire dall'utilizzo degli strumenti a disposizione degli operatori. Ci si riferisce, in particolare, al comune piano dei conti integrato che, insieme alle regole contabili uniformi, riconducendo ad uno schema classificatorio comune tutte le operazioni attuate dai diversi enti, dovrebbe agevolare il consolidamento e la costruzione di un conto aggregato per tutte le unità che lo adottano. La struttura del piano dei conti integrato<sup>13</sup> – finanziario ed economico-patrimoniale – prevede un

<sup>13</sup> D.P.R. 4 ottobre 2013, n. 132 e successivi aggiornamenti.

livello minimo di articolazione costituito, per il modulo finanziario, dal quinto livello; le amministrazioni pubbliche, in relazione alla specificità delle proprie attività istituzionali, possono definire, poi, gli ulteriori livelli gerarchici utili alle proprie rilevazioni contabili, adeguando la struttura in funzione delle proprie finalità, ferma restando la riconducibilità delle voci a quelle di quinto livello del piano dei conti. Le voci di entrata del piano dei conti sono più di 1.300, di cui più di 600 riferite a trasferimenti tra amministrazioni pubbliche di diversa natura. In analogia, le voci di uscita sono circa 1.400, di cui più di 700 riferite a trasferimenti tra amministrazioni pubbliche. Il piano dei conti “minimo” è composto, quindi da circa 2.700 voci; un livello di dettaglio che, con eccezione dei trasferimenti, appare più utile ai fini gestionali che ai fini della contabilità statistica.

Criticità di particolare interesse ai fini della nostra indagine sono riscontrate con riferimento all’ambito dei trasferimenti, anche per il peso rilevante sulle consistenze degli aggiustamenti ai fini della predisposizione del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche. Il piano dei conti per questo aggregato ricalca l’area di consolidamento prevista dalla lista delle amministrazioni comprese nel comparto S.13 per ciascuna tipologia di trasferimento e/o rapporto tra pubbliche amministrazioni (concessione/riscossione crediti, finanziamenti, contributi agli investimenti, ecc.). La struttura del piano dei conti appare, quindi, in linea con le esigenze di consolidamento delle Amministrazioni centrali. Se si analizzano, tuttavia, i dati di cassa trasmessi al SIOPE dagli enti territoriali emergono incongruenze tra i trasferimenti da/a amministrazioni pubbliche. A titolo esemplificativo, ciò che il comparto dei comuni rileva come incassato da trasferimenti correnti da regioni non corrisponde a ciò che le regioni rilevano come trasferimenti ai comuni. Le discordanze tra sotto-comparti devono essere, quindi, necessariamente rettificare in sede di consolidamento dei conti di cassa con conseguenti rischi di approssimazione e di errore.

È evidente che il piano dei conti e il glossario per l’utilizzo corretto delle codifiche, pur essendo strutturato in modo tale da favorire il consolidamento, non può essere l’unico strumento a disposizione degli operatori sul territorio. Questo strumento dovrebbe essere accompagnato da una revisione dei processi contabili, nonché da protocolli relativi alle specifiche pratiche per favorire il corretto utilizzo degli strumenti contabili disponibili. Tali protocolli non dovrebbero limitarsi a semplici istruzioni a favore degli operatori, ma essere strutturati con controlli informatizzati operativi al momento dell’acquisizione dei flussi di entrata e spesa attraverso il sistema SIOPE ed accompagnati da un presidio di controllo interno e di audit esterno per garantire la corretta applicazione degli stessi. Peraltro, i protocolli diretti a migliorare la qualità delle contabilizzazioni da parte dei singoli enti non dovrebbero limitarsi alle poste

oggetto di elisione in sede di consolidamento, ma focalizzarsi anche sulle voci di entrata e di spesa più significative per ciascun comparto.

Partendo da questi presupposti, e non limitando le riflessioni al solo raccordo della contabilità pubblica con la contabilità statistica, nella consapevolezza che il passaggio alla contabilità economico-patrimoniale (*accrual*), ai fini gestionali, è fondamentale per una corretta rappresentazione della situazione economico-finanziaria e patrimoniale degli enti, occorre evidenziare che il percorso di transizione deve essere necessariamente accompagnato da altri interventi volti ad assicurare un miglioramento della qualità dei dati consolidati ai fini della rendicontazione europea.

Nel successivo paragrafo si presentano alcune evidenze emerse dall'analisi del percorso di riforma contabile di uno stato membro dell'Unione europea con elementi di comunanza con il caso italiano, attuata con particolare riferimento agli aspetti utili per riflettere sulle criticità emerse nell'analisi del caso italiano.

### **3.4. Il raccordo della contabilità aziendale con la contabilità statistica: il caso del Portogallo**

Il Portogallo, come l'Italia, a partire dai primi anni Novanta, nell'ambito di un più ampio insieme di iniziative orientate dalle logiche del NPM ha avviato un percorso di riforma dei sistemi di contabilità di alcuni comparti del settore pubblico orientato dalla logica economica. Di conseguenza, il settore pubblico portoghese come quello italiano utilizzava contemporaneamente la base *cash* per alcuni enti e la base *accrual* per altri.

Nel giugno del 2013 la *Comissão de Normalização Contabilística* (CNC) ha emanato un primo e fondamentale documento contenente "le linee guida per un sistema di normalizzazione contabile dell'amministrazione pubblica". In questo documento, dopo una sezione introduttiva sui lavori condotti dall'IP-SAS Board dell'IFAC e sulla politica di armonizzazione contabile perseguita dall'Unione Europea, venivano descritti i punti fondamentali della futura riforma: il quadro concettuale, le norme (gli standard), il piano dei conti multidimensionale e le relative caratteristiche, la reportistica (di cassa modificata e a base *accrual*). La fase di definizione del nuovo quadro normativo di riferimento è stata complessa. Tenendo conto della forte frammentazione sul territorio, è stata posta attenzione alla definizione degli standard per il settore pubblico con riferimento ai principi contabili internazionali, e sono state effettuate analisi mirate sulla disciplina contabile vigente e sulla fiscalità locale. Nel 2015, per migliorare la rendicontazione in ambito europeo, il percorso di

armonizzazione è stato accelerato ed il processo di riforma<sup>14</sup>, sostenuto da un forte *commitment* politico, è stato supportato dalla Task Force EPSAS di EUROSTAT con un progetto specifico per il miglioramento della trasparenza dei conti pubblici attraverso l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale su base IPSAS. Il progetto è tuttora in corso<sup>15</sup>.

Nel complesso, dal 2013 ad oggi, il Portogallo ha realizzato importanti progressi nella revisione degli standard contabili nazionali e nel loro allineamento agli standard IPSAS. Questo Paese ha scelto un sistema contabile unico a base *accrual* fondato sugli IPSAS per tutte le pubbliche amministrazioni (le autonomie locali sono circa 4.000 e hanno un peso del 5-10% sul complesso del bilancio). L'approccio ha previsto un cambiamento radicale e immediato, e non per adattamenti successivi. Tutte le amministrazioni pubbliche, infatti, con la sola eccezione delle entità di minori dimensioni per le quali si prevedono regimi semplificati:

- utilizzano il medesimo piano dei conti, identico nelle macro-voci, e dettagliabile previa verifica di una struttura centrale, in sotto-conti per le specifiche esigenze informative dei singoli enti;
- adottano i medesimi standard contabili;
- identificano in modo univoco mediante un apposito codice di ciascuna pubblica amministrazione le operazioni con altre pubbliche amministrazioni, in modo da consentire un processo di consolidamento dei conti in prevalenza automatizzato.

Il nuovo sistema contabile adottato è applicato secondo tre diversi regimi, sulla base delle dimensioni finanziarie degli enti:

- per gli enti pubblici con spese maggiori di 5 milioni di euro (che rappresentano il 90% delle spese del settore pubblico) si applica un regime di piena applicazione di tutti gli standard *accrual*. Tali entità utilizzano per la predisposizione del *budget* una contabilità *cash modified*, mentre per il bilancio d'esercizio e la contabilità analitica per il controllo di gestione una contabilità *accrual*;
- per gli enti pubblici con spese comprese tra 1 e 5 milioni di euro si applica un regime semplificato, basato su due standard, il "*Public*

<sup>14</sup> La riforma contabile del Portogallo si sviluppa lungo sei direttrici: programmazione finanziaria e di bilancio; gestione delle entrate non fiscali; controllo di gestione e controllo finanziario; contabilità e reportistica; controllo interno e auditing; supporto.

<sup>15</sup> Tra le raccomandazioni finali del progetto della Task Force EPSAS di interesse è la seguente: "il Ministero delle Finanze deve creare a livello centralizzato una funzione responsabile del mantenimento di idonee registrazioni contabili per elementi quali, ad esempio, le entrate fiscali e i conti correnti di Tesoreria, e implementare un quadro concettuale contabile e un sistema contabile integrato in grado di fornire informazioni complete per la redazione del bilancio d'esercizio secondo i principi IPSAS".

*accounting standard n. 26 Budgetary accounting and reporting*” ed il “*Public accounting standard n. 27 Management accounting*”. Anche queste entità seguono le regole *modified cash* per la predisposizione del *budget*, e *accrual* per la redazione del bilancio d’esercizio e la contabilità analitica per il controllo di gestione;

- infine per gli enti pubblici con spese inferiori al milione di euro viene applicato un regime semplificato previsto dallo standard “*Public accounting standard n. 26 Budgetary accounting and reporting*”. Di fatto, gli enti di piccole dimensioni utilizzano contabilità *cash modified* per la redazione di tutti i documenti contabili.

Come già rilevato, il piano dei conti in uso è unico (e non disarticolato in moduli tra loro collegati attraverso automatismi) ed è strutturato in gruppi di codici relativi alle diverse contabilità da movimentare: *budgetary* (codice/classe 0), *financial* (codice/classe 1-8) e *management accounting* (codice/classe 9). Esiste un collegamento tra le voci del piano dei conti con la classificazione SEC-2010. Questo aspetto multidimensionale consente di realizzare diversi tipi di reportistica contabile: finanziaria (budgetaria), economico-patrimoniale, analitica e statistica.

Da recenti studi (Gomes 2013 e 2015), si rileva che nell’esperienza di riforma contabile portoghese è emersa la rilevanza della condivisione – tra i diversi attori coinvolti (organi centrali interni e periferici, settore privato, organismi esterni) – degli obiettivi; in particolare vengono evidenziati, come punti chiave, le pressioni esterne ed un contesto politico favorevole per l’avvio di un percorso di riforma della contabilità pubblica, con effetti combinatori di forze coercitive e normative. Vengono sottolineati, inoltre, il ruolo fondamentale dei sistemi IT per un efficace raggiungimento degli obiettivi e l’importanza di un’adeguata strategia di comunicazione, di un piano formazione personalizzato (con attenzione anche per i controllori – revisori) e di una strategia di monitoraggio e applicazione e definizione di tempi definiti per il processo di adeguamento.

In relazione alle criticità emerse nell’indagine sulle prassi contabili in uso in Italia, di interesse appare la disciplina di dettaglio dettata in Portogallo per i trasferimenti all’interno della PA. Nel processo di consolidamento, al fine di evitare eventuali duplicazioni di informazioni, per tutti i trasferimenti interni al settore pubblico, i conti utilizzati vengono accompagnati dal “*TAX number*” (Codice fiscale/Partita IVA) che identifica univocamente l’Amministrazione che sta trasferendo fondi ad un’altra pubblica amministrazione e viceversa. In tal modo tali movimenti, una volta “marcati” con il codice di riferimento, vengono regolati più facilmente ai fini del consolidamento.

All'interno del settore pubblico, in caso di incoerenza dei conti utilizzati per la registrazione dello stesso evento, prevale la classificazione dei conti dell'entità che trasferisce fondi (e non di quella che riceve). Ad ulteriore rafforzamento del sistema sopra descritto, è in corso di valutazione l'utilizzo di una *software* che segnali eventuali incoerenze nella fase iniziale del flusso di cassa (controllo dei conti delle due entità interessate al trasferimento delle risorse) al fine di consentire consolidamenti su base mensile.

Tra le attività a supporto del processo di riforma, a sottolineare il carattere cruciale dei comportamenti concreti messi in atto dal personale per migliorare la qualità delle informazioni, un ruolo importante è riservato alla formazione degli operatori che si occupano di consolidamento (incluso l'Istituto di statistica portoghese), una formazione costante e differenziata in relazione allo specifico fabbisogno dei singoli soggetti. Peraltro, tutti i processi, a partire dal consolidamento, hanno specifici manuali e prevedono una formazione specialistica. I diversi operatori quindi dovrebbero conoscere il sistema di consolidamento ed essere in grado di gestire eventuali rettifiche.

La combinazione dei diversi approcci (coercitivo, normativo e di supporto) è essenziale per superare gli ostacoli che si incontrano in un percorso così intenso di cambiamento contabile (alti costi di formazione e tecnologie, revisione dei processi istituzionali, resistenza al cambiamento, ecc.). Il caso portoghese, in conclusione, appare di interesse in particolare per le azioni intraprese sul piano delle pratiche contabili utili per favorire il processo di armonizzazione ed il raccordo tra la contabilità aziendale e quella statistica. Il processo di riforma avviato infatti ha posto l'attenzione non solo sulla disciplina del consolidamento dei conti pubblici per la rendicontazione europea ma, soprattutto, su una contabilità pubblica a livello micro a supporto della *governance* di ciascun ente caratterizzata da un forte presidio e coordinamento centrale, non solo rivolto al quadro dei principi contabili, ma anche ai sistemi informativo/informatici a supporto e ai processi contabili; processi che – se disciplinati e adeguatamente presidiati – sono importanti per limitare le rettifiche nel passaggio dalla contabilità pubblica alla rendicontazione in ambito europeo.

### 3.5. Brevi considerazioni conclusive

Dalla breve analisi svolta appare del tutto evidente, in linea con la più recente dottrina (Jesus e Jorge, 2016, Sforza e Cimini 2017), che una riforma contabile orientata esclusivamente a realizzare il passaggio ad una base *accrual* non contribuirebbe, da sola, alla riduzione del problema delle divergenze dei saldi della contabilità aziendale e della contabilità statistica per la rendicontazione europea.

Lo studio ha anzitutto rilevato che le regole contabili del SEC-2010 non prevedono la logica *accrual* per due aggregati che hanno un peso rilevante sul conto economico consolidato delle amministrazioni locali quali i trasferimenti e gli investimenti fissi lordi che vengono contabilizzati per cassa. In questo ambito, pertanto, la contabilità economico-patrimoniale favorirebbe la divergenza dei saldi, mentre nel caso italiano i principi contabili disciplinati dal D.Lgs. n. 118/2011 per la contabilità finanziaria avvicinano i momenti contabili a livello micro a quelli a livello macro, rendendo, di conseguenza, limitati gli aggiustamenti.

L'indagine condotta ha messo inoltre in luce la rilevanza delle pratiche contabili che in taluni casi possono ampliare in modo considerevole la necessità di rettifiche nel passaggio dalla contabilità aziendale a quella statistica. Si colgono, più nello specifico, talune criticità operative nell'applicazione dei principi, ma anche nell'utilizzo degli strumenti contabili, in primis il piano dei conti.

Nel caso italiano, l'aggregato dei trasferimenti correnti e dei contributi per investimenti, considerato il peso rilevante dello stesso nel conto economico consolidato degli enti locali, determina la necessità di considerevoli aggiustamenti proprio a causa di prassi di rilevazione che possono comportare disallineamenti. Si pensi ai contributi anticipati per borse di studio biennali o ai trasferimenti a copertura di investimenti con cronoprogramma. Tra l'altro, si rileva una disomogeneità di trattamento nel caso di divergenze di importi tra soggetti erogatori e riceventi. Per i trasferimenti dallo Stato viene sempre imposto, in caso di differenze, il dato di chi eroga; nel caso delle Regioni ed enti locali, invece, prevale il dato di chi ha ricevuto le risorse. Alcune criticità sono presenti anche nell'aggregato degli investimenti fissi lordi. Nel caso di enti in contabilità finanziaria, la contabilità statistica considera il dato di cassa con distorsione del principio della competenza economica. Nel caso, invece, di enti in contabilità economico-patrimoniale l'Istat prende, comunque, il dato di cassa con un disallineamento tra le due contabilità.

La comparazione con il caso portoghese ha offerto spunti di riflessione in merito alle criticità messe in luce nel caso italiano. Per superare le disarmonie rilevate con riferimento ai trasferimenti e agli investimenti, di particolare

interesse appare l'idea di una contabilità pubblica a livello micro diretta a favorire il governo di ciascun ente caratterizzata da una rigorosa regia a livello centrale rivolta sia al quadro dei principi e dei processi contabili, sia ai sistemi informativo/informatici a supporto delle rilevazioni contabili pensati proprio per limitare le rettifiche nel passaggio dalla contabilità pubblica alla rendicontazione in ambito europeo.

Nel formulare alcune considerazioni in chiusura del lavoro svolto, nella consapevolezza di non poter formulare generalizzazioni basate sullo studio di casi e sulla interpretazione soggettiva di fonti documentali ed interviste ad operatori (Potter, 2005), si rimarca l'importanza di proseguire nel percorso di passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale nell'intento non di piegare la contabilità degli enti alle esigenze di armonizzazione europea a fini di rendicontazione statistica, ma per migliorare con le informazioni sulle condizioni di economicità di ciascun ente la razionalità dell'azione di governo, consolidando, parallelamente, gli strumenti di contabilità analitica e di controllo di gestione. Come è naturale, un processo così radicale di cambiamento contabile spinto da forze esterne (la Commissione europea), per avere successo, deve essere supportato (e fortemente voluto) da forze interne (politiche), anche attraverso la partecipazione, sia nella fase di studio/avvio sia nella fase di implementazione, di tutte le amministrazioni pubbliche coinvolte. Nel contempo, appare necessaria una semplificazione degli strumenti e degli adempimenti contabili per favorire un approccio meno adempimentale da parte degli operatori contabili, anche attraverso un pieno coinvolgimento degli stessi per renderli consapevoli del loro ruolo attivo per la corretta rappresentazione dei conti pubblici nazionali. Importante è poi rimarcare il ruolo fondamentale dei sistemi informativi/informatici nella registrazione delle informazioni contabili e per il corretto scambio di informazioni tra centro e periferia. Per la migliore funzionalità ed efficacia dei sistemi informativi e per una maggiore affidabilità delle informazioni contabili, i processi contabili tra i diversi livelli di governo dovrebbero essere coordinati e presidiati – a livello centrale – attraverso un efficace supporto informatico ed un adeguato meccanismo di comunicazione anche tramite automatismi di controllo, che favoriscano il coordinamento ed evitino errate contabilizzazioni da parte degli enti. Molti dei disallineamenti provocati da pratiche non adeguate emerse dall'indagine potrebbero essere eliminati con l'implementazione di una anagrafica unica delle transazioni ed una codifica dei trasferimenti per gli enti che entrano nel conto economico consolidato.

Un ruolo fondamentale nelle procedure contabili è rivestito inoltre dal piano dei conti che rappresenta uno strumento fondamentale per realizzare l'armonizzazione a livello nazionale; questo strumento, tuttavia, dovrebbe

essere semplificato e consentire una maggiore convergenza della contabilità pubblica con il sistema europeo dei conti. Il raccordo tra le due contabilità peraltro dovrebbe essere condiviso con tutti gli attori territoriali e centrali che si occupano del processo di consolidamento.

Infine non si può sottacere il carattere basilare della predisposizione di puntuali protocolli come pure di un'adeguata attività di formazione generale ed operativa degli operatori sui cambiamenti contabili introdotti e sul tema della rendicontazione in ambito comunitario, quindi del passaggio dalla contabilità pubblica al consolidamento statistico. In definitiva se, come è emerso dall'indagine, taluni aggiustamenti si rendono necessari per disallineamenti dovuti alle pratiche contabili e a criticità nei comportamenti dei singoli operatori, indubbia appare l'importanza dell'introduzione di protocolli operativi e di automatismi informatici presidiati dal centro. Altrettanto certa è infine la necessità di far crescere negli operatori, che sempre rappresentano l'elemento cruciale per una adeguata applicazione di principi, strumenti e tecniche, la cultura sottostante al nuovo sistema contabile e ai nuovi strumenti contabili.

## Bibliografia

- Broadbent, J., Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of contextual accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(2), 129-169.
- Chan, J.L. (2003). Government accounting: An assessment of theory, purpose and standards. *Public Money & Management*, 25(1), 13-20.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., Van Cauwenberge, P. (2014). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177.
- Dabbicco, G. (2013). The reconciliation of primary accounting data for government entities and balances according to statistical measures, *OECD Journal of Budgeting*, 13(1), 31-43.
- Dabbicco, G. (2015). The impact of accrual-based public accounting harmonization on EU macroeconomic surveillance and governments' policy decision-making. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 253-267.
- Dasi, R.M., Montesinos, V., Murgui, S. (2013). Comparative analysis of governmental accounting diversity in the European union. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 15(3), 255-273.
- Dasi, R.M., Montesinos, V., Murgui, S. (2016), Governmental Financial statistics and accounting in Europe: in ESA 2010 improving convergence? *Public Money & Management*, 36(3), 165-172.
- Ernst & Young (2012). Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States, Final report, EUROSTAT.

- EUROSTAT (2013). European System of national and regional accounts: ESA 2010, Luxembourg: Publications Office of the European Union.
- Giovanelli, L. (a cura di) (2006). *Contabilità dello Stato e Sistema europeo dei conti (SEC95) nella prospettiva comunitaria*. Giuffrè, Milano.
- Gomes, P., Mendes, S. (2013). Performance measurement and management in Portuguese law enforcement. *Public Money and Management*, 33(1), 31-38.
- Gomes, P.S., Fernandes, M.J., Da Costa Carvalho, J.B. (2015). The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 268-281.
- Jesus, M.A., Jorge, S. (2015). Government budgetary reporting systems in the European Union: is the accounting basis relevant for the deficit reliability? *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 110-133.
- Jesus, M.A., Jorge, S. (2016). Accounting basis adjustments and deficit reliability: evidence from southern European countries. *Revista de contabilidad – Spanish accounting review*, 19(1), 77-88.
- Heiling, J., Schührer, S., Chan, J.L. (2013). New development: Towards a grand convergence? International proposals for aligning government budgets, accounts and finance statistics. *Public Money and management*, 33(4), 297-303.
- Jones, R. (2003). Measuring and reporting the nation's finances: statistics and accounting. *Public Money and management*, 23(1), 21-28.
- Jorge, S.M., Jorge de Jesus, M.A., Laureano, R.M.S. (2014). Exploring determinant factors of differences between governmental accounting and national accounts budgetary balances in EU Member States. *Transylvanian Review of administrative sciences*, 10(SI), 34-54.
- IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board. (2005). Research report: International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An analysis of differences and recommendations for convergence, New York: International Federation of Accountants.
- Keuning, S., van Tongeren, D. (2004). The relationship between government accounts and national accounts with special reference to the Netherlands. *Review of Income and Wealth*, 50(2), 167-179.
- Lapsley, I., Mussari, R., Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719-723.
- Lüder, K.G. (2000). National accounting, governmental accounting and cross-country comparisons of government financial condition. *Financial Accountability & Management*, 16(2), 117-128.
- Lüder, K., Jones, R. (2003). *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*. Fachverlag moderne Wirtschaft, Frankfurt am Main.
- Manes Rossi, F., Aversano, N., Christiaens, J. (2014). IPSASB's conceptual framework: Coherence with accounting systems in European public administrations. *International Journal of Public Administration*, 37(8), 456-465.
- Manes Rossi, F., Jorge, S., Jesus, M.A., Caperchione, E. (2015). Introduction to a Symposium on New Challenges for Public-Sector Accounting: IPSAS. *Budgetary Reporting, and National Accounts*, 38(4), 237-239.

- Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money & Management*, 36(3), 189-196.
- Mussari, R. (2012). Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica. *Azienda pubblica. Teoria e problemi di management*, 25(1), 11-21.
- Mussari, R. (2014). EPSAS and the Unification of Public Sector Accounting Across Europe. *Accounting, Economics and Law*, 4(3), 299-312.
- Ongaro, E. (2009). *Public management reform and modernization: trajectories of administrative change in Italy, France, Greece, Portugal and Spain*. Edward Elgar Publishing, Cheltenham-Northampton.
- Potter, B.N. (2005). Accounting as a social and institutional practice: Perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*, 41(3), 265-289.
- Sforza, V., Cimini, R. (2016). Central government accounting harmonization in EU Member States: will Epsas be enough? *Public Money & Management*, 37(4), 301-308.

# 4. “CITY ECONOMIC AND FINANCIAL GOVERNANCE (CEFG) GROUP”: UN ESPERIMENTO DI ARMONIZZAZIONE CONTABILE VOLONTARIA FRA CITTÀ EUROPEE

di *Emanuele Padovani*

## 4.1. Contabilità e confronti internazionali fra città

Il percorso di creazione degli standard contabili europei per il settore pubblico EPSAS<sup>1</sup> propone un approccio prevalentemente concentrato sul livello nazionale, con una limitata considerazione del livello locale. L’orientamento finora adottato dallo standard setter è di procedere dapprima ad una parziale rielaborazione dei principi internazionali IPSAS, per poi muoversi verso una imposizione graduale degli standard a tutti i Paesi membri, a tutti i livelli della pubblica amministrazione. La letteratura scientifica di riferimento ha più volte messo in guardia da tale approccio d’imposizione di standard decisi “a tavolino”, rivelando una preferenza per quelli tesi invece all’armonizzazione dei sistemi esistenti, bilanciando i poteri in gioco (Mussari, 2014 e capitolo 1).

Contestualmente, i governi locali europei, ed in particolare le grandi città, avvertono sempre più l’esigenza di confrontarsi a livello internazionale. Le politiche, la visione e, più in generale, l’atteggiamento degli amministratori si concentrano contemporaneamente sulla dimensione globale o planetaria e su quella locale, generando una dimensione di intervento “glocale”. Il 67% del PIL europeo è prodotto dalle città metropolitane, dunque il progresso delle città determina lo sviluppo socio-economico dei Paesi, agendo queste come vere e proprie “piattaforme di sviluppo economico”, non solo in Europa (Jacobs, 1984; World Bank e United Cities and Local Government, 2008). Crescita e prosperità delle città dipendono in modo sostanziale dal modo in cui le sfide sociali in continua evoluzione e le risorse delle città sono gestite. Ciò crea la necessità di misurare e confrontare, sviluppando uno spazio virtuale di competizione fra città che sono sempre più considerate come “prodotti” che possono essere “acquistati” da “clienti” quali le famiglie, i lavoratori, gli studenti,

<sup>1</sup> Si veda capitolo 2.

le imprese, giusto per citarne i principali. In particolare, le grandi organizzazioni imprenditoriali già decidono in quale città localizzarsi sulla base di parametri che includono il mercato del lavoro, i costi di logistica ed amministrativi, il costo della vita, la crescita economica, il livello di qualità dell'istruzione scolastica ed altri indicatori socio-economici (Badenhausen, 2015). La scarsa attenzione alle condizioni di salute finanziaria dei governi locali delle città è considerata un grosso limite (Reese e Rosenfeld, 2001), essenzialmente dovuto alla mancanza di informazioni standardizzate e dunque facilmente interpretabili (Padovani, Young e Scorsone, 2017).

Il tema della comparabilità dei conti a livello internazionale è poi centrale per l'accesso ai mercati internazionali del credito. Le istituzioni finanziarie applicano un premio per il rischio crescente all'aggravarsi di situazioni di difficoltà finanziaria, mentre le agenzie di rating spesso considerano la mancanza di informazioni e di standardizzazione internazionale della contabilità dei governi locali come giustificazione per ridurre la valutazione del merito creditizio (Carroll e Marlowe, 2009; Bastida *et al.*, 2014).

Infine, trasparenza e *accountability*, sia verso la cittadinanza sia verso le istituzioni pubbliche internazionali, richiedono la possibilità di un confronto semplice ed immediato, ma al tempo stesso fondato su basi conoscitive solide e condivise. Ed infatti emerge già chiaramente come sia in atto un processo di armonizzazione dei meccanismi di controllo finanziario top-down fra i vari livelli di governo degli Stati membri<sup>2</sup>.

Dal punto di vista scientifico, mentre fino agli anni Novanta le città erano oggetto di analisi da parte di discipline prevalentemente legate allo studio degli spazi urbani e dell'architettura, con l'avvento del New Public Management negli ultimi vent'anni si sono fatti strada studi legati alla gestione economico-finanziaria delle città, tanto da determinare una linea di ricerca denominata "*accounting for the cities*" (Laspley *et al.*, 2010), nel quale si inquadra il presente contributo.

Questo capitolo riporta l'esperienza di un consorzio, denominato CEFG - *City Economic and Financial Governance group*, a cui hanno aderito dal 2014 sei grandi città europee: Amburgo, Barcellona, Dublino, Londra (*City of London Corporation*), Milano e Vienna (esteso a Amsterdam, Bordeaux e Vilnius nel 2016). Sotto l'egida dell'EIPA - *European Institute of Public Administration* (organismo finanziato dalla Commissione Europea per promuovere lo sviluppo del settore pubblico attraverso formazione e attività di ricerca applicata) e la partecipazione dell'EPSAS Task Force di EURO-STAT, queste sei città hanno dato vita ad un vero e proprio esperimento sul

<sup>2</sup> Per approfondimenti si rinvia al capitolo 5.

campo. In attesa della futura introduzione degli EPSAS, i loro direttori generali e finanziari hanno lavorato di comune accordo al fine di elaborare un “minimo comun denominatore” in grado di rendere possibile il confronto fra sei contesti particolarmente differenti fra loro, sia per tradizione amministrativa che per contabilità adottata, col più ampio obiettivo di confrontare le performance economiche e finanziarie delle città<sup>3</sup>.

Nella sezione successiva sono discusse le principali questioni teoriche e pratico-applicative rilevanti nella sfida alla costruzione di un linguaggio contabile internazionale utile per il confronto fra città. A seguire, è riportata l’esperienza del CEFEG, descrivendone il percorso di lavoro, la situazione di contesto delle sei città coinvolte nel progetto, i modelli internazionali di riferimento a cui ci si è ispirati e, infine, il framework a cui si è giunti. Le conclusioni forniscono alcuni spunti di riflessione che possono essere utili nel percorso di armonizzazione in atto a livello europeo.

## **4.2. Le principali questioni teoriche e pratico-applicative per la costruzione di un linguaggio contabile internazionale comune per confrontare le città**

Se la contabilità nel settore privato possiede standard e, soprattutto, terminologie generalmente accettate a livello internazionale, altrettanto non si può dire per quella del settore pubblico. Nel settore pubblico locale convergono almeno tre aspetti che è utile chiarire prima di approcciare un qualsiasi tentativo di creazione di framework utili per il confronto della situazione economico-finanziaria dei governi delle città a livello internazionale. Tali aspetti non esauriscono certamente gli elementi in gioco, ma riflettono le linee di discussione emerse all’interno del gruppo di lavoro CEFEG.

1. *Government statistics vs government financial reporting*. Tipicamente nel settore pubblico, anche a livello dei governi locali, sono presenti contemporaneamente due macro approcci alla contabilità, di cui si è discusso nel capitolo 3 del presente volume e qui di seguito brevemente richiamati:

- l’approccio di contabilità pubblica in senso statistico, detta di *government financial statistics* o più semplicemente *government statistics* (od anche contabilità statistica, “NA” nel capitolo 3), ha lo scopo di rappresentare l’economia di un determinato territorio (nazionale,

<sup>3</sup> L’autore del presente capitolo è coinvolto nella realizzazione del progetto come esperto esterno per conto di EIPA.

regionale o locale) a livello complessivo e dei singoli settori e sub-settori economici;

- nell'approccio di *government financial reporting* l'unità di analisi è la singola entità (Stato, regione, città o altra entità) della pubblica amministrazione (o anche contabilità aziendale, "GA" nel capitolo 3), di cui sono rappresentate le transazioni economiche con le altre entità del sistema economico.

Il primo approccio contabile è di carattere macroeconomico, dal momento che fornisce informazioni sotto forma di report sul sistema economico nel suo complesso o sui settori che lo compongono, mentre il secondo è di carattere microeconomico o, più appropriatamente, aziendale e fornisce, in differenti modalità a seconda del tipo di sistema contabile adottato, report sulla performance economico-finanziaria della singola entità della pubblica amministrazione. Ciò crea differenze nelle informazioni contabili e nei prospetti di rendiconto prodotti, riflettendo gli interessi e, soprattutto, i linguaggi delle due comunità di riferimento: da un lato gli istituti nazionali di statistica, le istituzioni governative internazionali (come le Nazioni Unite, il Fondo Monetario Internazionale, o EUROSTAT) e gli enti di ricerca macroeconomica; dall'altro quello dei responsabili finanziari degli enti, dei professionisti contabili, degli organismi di revisione contabile interni ed esterni e dei vari altri attori pubblici e privati che ricercano informazioni relative alla performance e condizione economico-finanziaria della singola entità della pubblica amministrazione (ad es. ministeri delle finanze, fornitori, istituti finanziari e sindacati).

2. *Contabilità di cassa o finanziaria vs contabilità economico-patrimoniale*. Una seconda importante dicotomia presente nel settore pubblico riguarda la presenza di diversi sistemi di contabilità:

- tradizionale di cassa o *cash based*, o suoi derivati (ad es. contabilità finanziaria), in cui sono registrate esclusivamente le transazioni economiche nel momento in cui generano flussi di cassa (o flussi finanziari nella contabilità finanziaria);
- economico-patrimoniale o *accrual based*, in cui, esattamente come generalmente avviene per le entità del settore privato, le transazioni economiche sono registrate quando maturano gli effetti economici, ossia quando il valore economico è creato, trasformato, scambiato, estinto o trasferito, indipendentemente dalla movimentazione dei flussi di cassa o finanziari.

In realtà non si è in presenza di una vera e propria dicotomia, poiché esistono almeno tre sotto-tipi di contabilità non economico-patrimoniale. Accanto alla *cash based*, possono essere presenti sistemi ibridi denominati *modified-cash* o

*modified-accrual* a seconda del tipo di “eccezione” alle regole dei due modelli base. Tipicamente, la contabilità finanziaria degli enti locali italiani si configura come *modified-accrual*, poiché il momento della contabilizzazione di accertamenti e impegni è vicina al momento della maturazione degli effetti economici (*accrual*), fatta eccezione per alcune classi di attività e passività che non sono riconosciute, come ad esempio la contabilizzazione delle attività patrimoniali che avviene nel solo momento dell’acquisizione senza la possibilità di contabilizzazione dell’ammortamento negli anni successivi. Tuttavia, al di là delle definizioni stabilite dagli standard setter internazionali (IFAC PSC, 2000 e 2008) ciascun Paese possiede varianti tali da rendere praticamente impossibile una classificazione puntuale dei vari sistemi non *accrual* rendendo le informazioni prodotte, di fatto, fra loro difficilmente comparabili.

I due sistemi contabili non sono fra loro esclusivi. Come evidenziato nel prosieguo del lavoro, in molti casi essi sono infatti compresenti. Esiste quindi una vera e propria “competizione” fra sistemi contabili, generando prospettive multiple, anche apparentemente discordanti, di rappresentazione dello stesso fenomeno (Olson *et al.*, 1998; Guthrie *et al.*, 2005). Il livello di affidabilità delle informazioni prodotte dai vari sistemi di contabilità dipende sia dal metodo contabile utilizzato, sia dall’effettivo utilizzo delle informazioni. In primo luogo, infatti, le informazioni di contabilità possono essere originate da specifici metodi di rilevazione, come ad esempio la partita semplice (come accade nella rilevazione delle entrate e delle uscite) nella contabilità di cassa o in quella finanziaria, o la partita doppia (che invece rileva ciascuna operazione movimentando due conti contemporaneamente per rilevare sia l’aspetto finanziario-monetario sia quello economico) nella contabilità economico-patrimoniale. Questi sistemi possono essere alimentati separatamente o essere integrati, ossia la registrazione avviene operativamente una volta sola ed alimenta entrambi i sistemi. Esiste poi la possibilità, come ad esempio avvenuto in Italia fra il 1997 e l’entrata in vigore della recente riforma della c.d. “contabilità armonizzata”, di generare informazioni contabili, generalmente di contabilità economico-patrimoniale, attraverso opportune riclassificazioni e integrazioni di informazioni a fine periodo (attraverso il c.d. “prospetto di conciliazione”). Quest’ultima modalità è tuttavia quella che meno garantisce una adeguata qualità dell’informazione, tanto che in Italia si è di fatto ignorato il set informativo di contabilità economico-patrimoniale a causa della sua evidente incapacità a fornire informazioni utili poiché ritenute poco attendibili (Corte dei Conti, 2013).

In secondo luogo, in molti Paesi il sistema di contabilità economico-patrimoniale è stato introdotto a seguito delle spinte riformiste del New Public Management, in parallelo o in progressiva sostituzione ai sistemi tradizionali

*cash based, modified-cash* o *modified-accrual*. Ciò ha creato processi di cambiamento con svariati livelli di complessità tesi a traghettare i sistemi previgenti verso nuovi definiti da specifici standard setter domestici, con specifici obiettivi, disegnando percorsi diversi in ciascun Paese (Parlamento Europeo, 2015). Tali nuovi sistemi non necessariamente corrispondono alle esigenze informative dei decisori, risultando quindi scarsamente utili. Come corroborato da ricerche empiriche, se una informazione contabile è scarsamente utilizzata, il proprio livello qualitativo tende a decrescere, generando un circolo vizioso in cui il nuovo sistema contabile tende ad essere introdotto semplicemente come nuova routine burocratica svuotandosi della propria utilità informativa (Pinnuck e Potter, 2009; Pina *et al.*, 2009).

3. *Consolidamento dei conti del gruppo pubblico locale*. Il confronto della situazione economico-finanziaria dei governi delle città pone poi il problema di quale entità considerare: l'entità corrispondente al c.d. soggetto giuridico, oppure il c.d. soggetto economico. Mentre il soggetto giuridico corrisponde alla entità che può essere parte di rapporti giuridici ed ha confini ben definiti e univoci, il soggetto economico è l'entità corrispondente all'ente soggetto giuridico più tutti quegli altri organismi satellite sui quali l'ente esercita un potere volitivo e rappresenta il centro decisionale della gestione, prendendo decisioni strategiche, determinando gli obiettivi generali e le attività per realizzarli. In effetti, nel corso degli ultimi trent'anni il fenomeno delle partecipazioni pubbliche locali, che ha generato i c.d. "gruppi pubblici locali", non ha caratterizzato soltanto il contesto italiano, ed è stato promosso dai venti di riforma che hanno spinto verso l'esternalizzazione dei servizi pubblici attraverso l'aziendalizzazione, il *contracting out*, le partnership pubblico-private e la privatizzazione (Reichard, 2002; Torres e Pina, 2002; Grossi, 2007). Ne è conseguita la necessità di ricondurre ad una visione integrata la performance e situazione economico-finanziaria dell'intero gruppo pubblico locale attraverso il bilancio consolidato (Grossi, 2009; Brusca e Montesinos, 2009). Ciò richiede la definizione:

- del perimetro di consolidamento, ossia la ricerca del criterio (ad es. controllo attraverso una determinata percentuale di partecipazione societaria, valore della partecipazione, esercizio di particolari diritti o poteri, dipendenza finanziaria, etc.) che sia in grado di selezionare quali organismi esterni all'ente ricadono nel bilancio consolidato;
- del metodo di consolidamento, ossia il metodo di rappresentazione dei conti consolidati del gruppo pubblico locale (proporzionale alle quote di partecipazione, o integrale quando il consolidamento avviene indipendentemente alle quote di partecipazione);

- delle modalità di riconciliazione degli eventuali sistemi di contabilità e principi di contabilità adottati in modo differenziato all'interno del gruppo pubblico locale.

Nel 2014 la Commissione Europea ha commissionato uno studio circa il livello di maturità dei sistemi di contabilità degli enti locali dei vari Paesi in ottica *accrual* secondo gli standard internazionali IPSAS, che sposano tipicamente l'approccio *government financial reporting* e prevedono l'adeguamento a standard specifici (anche per il bilancio consolidato). Ne è emersa una situazione decisamente a macchia di leopardo, dove le differenze sono piuttosto marcate anche all'interno di Paesi ritenuti omogenei per tradizione amministrativa. Ad esempio, l'Italia possiede un livello di maturità contenuto e pari al 30% mentre Spagna, Portogallo e Francia, facenti parte del medesimo gruppo di Paesi di tradizione amministrativa napoleonica e quindi più simili (Ongaro, 2010), sono decisamente più avanzati, con livelli di maturità rispettivamente del 68%, 80% e 84%. Per contro, la Grecia, altro Paese simile, raggiunge solo il 12% (Tab. 4.1).

Il tentativo di costruire un framework di informazioni contabili utili per il confronto della situazione e performance economico-finanziaria fra governi di città a livello europeo può dunque rappresentare un interessante esercizio che va nella direzione di sperimentare se è possibile generare set informativi con un buon livello di approssimazione, senza intaccare i sistemi di contabilità in uso e derivando le informazioni utili per il confronto da quelle già disponibili. Tale sperimentazione ha consentito di entrare nella operatività dei governi locali coinvolti, evidenziando limiti e punti di debolezza ma anche le opportunità di un approccio di armonizzazione "dal basso".

Tab. 4.1 – Il livello di maturità dei sistemi di contabilità degli enti locali nei vari Paesi UE rispetto ai principi contabili internazionali per la pubblica amministrazione IPSAS

Paese	Livello di maturità	Paese	Livello di maturità
Regno Unito	95%	Spagna	68%
Malta	94%	Ungheria	66%
Estonia	92%	Polonia	66%
Finlandia	90%	Danimarca	65%
Lituania	88%	Romania	63%
Francia	84%	Slovenia	62%
Svezia	81%	Germania	58%
Portogallo	80%	Olanda	58%
Cipro	75%	Bulgaria	56%
Repubblica Ceca	75%	Croazia	34%
Slovacchia	75%	Lussemburgo	31%
Belgio	73%	Italia	30%
Lettonia	73%	Austria	12%
Irlanda	71%	Grecia	12%
<b>Mediana</b>	<b>70%</b>		

Fonte: PwC, 2014: 32.

### 4.3. Armonizzare “dal basso”: il caso del gruppo di lavoro CEEG

Verso la fine del 2013 l’allora CEO del Comune di Barcellona, Jordi Joly, supportato dagli amministratori della città catalana, chiede assistenza all’EIPA – *European Institute of Public Administration* al fine di costituire un gruppo di lavoro fra enti locali di alcune delle principali città europee allo scopo di confrontarsi sulle migliori pratiche di gestione fiscale e finanziaria e, in via incidentale, di confrontare il proprio stato di salute finanziaria sulla base di informazioni contabili condivise. Nel giugno 2014, l’accordo per la creazione del CEEG - *City Economic and Financial Governance group*, è sottoscritto dalle città di Amburgo (Germania), Barcellona (Spagna), Dublino (Irlanda), Londra attraverso la *City of London Corporation* (Regno Unito), Milano (Italia), Vienna (Austria). Esse rappresentano una popolazione complessiva di circa 15 milioni di abitanti (30 milioni considerando le rispettive aree metropolitane) e sono state selezionate sulla base della loro attitudine positiva al confronto e alla condivisione delle proprie pratiche di gestione a livello internazionale, poiché hanno partecipato ad almeno una edizione del premio europeo della pubblica amministrazione EPSA – *European Public Sector Award*, il premio bi-annuale promosso dalla Commissione Europea e gestito da EIPA

in cui le pubbliche amministrazioni competono condividendo le proprie buone pratiche.

Le sei città che hanno aderito volontariamente al gruppo CEEG sono città metropolitane di particolare importanza socio-economica nei rispettivi territori nazionali e appartengono a Paesi che possiedono diversi livelli di maturità dei propri sistemi contabili rispetto agli standard internazionali IPSAS (così come discusso nella precedente sezione) e differenti tradizioni amministrative. Per ciascuna città partecipano, in rappresentanza, diverse figure apicali della struttura organizzativa con competenze nel campo della gestione finanziaria: tutti i rispettivi responsabili finanziari (CFO), più, in alcuni casi, figure di livello intermedio come il responsabile di bilancio, del budget, della contabilità, i revisori, il direttore generale (CEO). In via indiretta sono coinvolti anche altri soggetti interni a ciascun governo locale appartenenti alle unità organizzative di responsabilità dei membri che partecipano in modo diretto al CEEG. Una sintesi è contenuta nella Tabella 4.2.

Antecedentemente al primo incontro, tenutosi a giugno 2014, i moderatori hanno comunicato ai membri partecipanti che durante i quattro incontri programmati nella prima fase del progetto della durata di 18 mesi (giugno 2014 – dicembre 2015), e durante tutto il periodo attraverso modalità di discussione online, si sarebbe discusso di argomenti quali le modalità di budgeting e reporting, gli attori coinvolti nel budgeting, nel reporting e nelle rilevazioni contabili, il collegamento fra la contabilità e il controllo di gestione, i sistemi di contabilità implementati. Ciascun incontro, della durata di due giorni pieni, è stato strutturato in modo tale da preparare preventivamente gli argomenti sottoposti a discussione per giungere, al termine della stessa, ad una conclusione condivisa rispetto agli argomenti trattati. Già dal primo incontro è emersa la necessità di confrontare le proprie dimensioni finanziarie. Dunque, è stato stabilito che la prima fase del progetto avrebbe avuto come obiettivo principale anche la redazione di un libro bianco, da sottoporre a diversi *stakeholder* fra cui EUROSTAT, contenente una proposta di modello per confrontare le situazioni e le performance economico-finanziarie delle città europee, nelle more di un sistema standardizzato, denominato “CEEG *financial health template*”. Il modello avrebbe dovuto essere un *general purpose statement*, in grado di fornire informazioni utili ai vari portatori di interesse per valutare il profilo economico-finanziario dei governi delle città.

Tab. 4.2 – Caratteristiche principali delle sei città coinvolte nel gruppo di lavoro CEFG

Comune	Pop. Tradizione (mln.) amministrativa*	Sistema di contabilità implementato**	Livello di maturità del sistema di contabilità***	Esperti coinvolti nel gruppo di lavoro
Barcellona (ES)	1,6 Napoleonica o tedesca*	Economico-patrimoniale	Alto (68%)	CFO, Manager of Office of Management and Executive Budget, Comptroller General, Manager of Office of Finance, più altri esperti all'interno dei rispettivi dipartimenti che partecipano direttamente e indirettamente ad alcuni incontri
Dublino (IE)	0,5 Anglosassone	Economico-patrimoniale	Alto (71%)	CFO, più altri esperti all'interno del medesimo dipartimento che partecipano indirettamente agli incontri
Amburgo (DE)	1,8 Tedesca	Combinazione di economico-patrimoniale e cassa	Medio (58%)	CFO, Head of Budgeting Unit, Expert in Financial Accounting at Budgeting Unit
City of London Corp. (UK)	****8,4 Anglosassone	Economico-patrimoniale	Molto alto (95%)	CFO, più altri esperti all'interno del medesimo dipartimento che partecipano indirettamente agli incontri
Milano (IT)	1,3 Napoleonica	Combinazione di economico-patrimoniale e cassa	Basso (30%)	CFO, Accounting Manager, più altri esperti all'interno del medesimo dipartimento che partecipano indirettamente agli incontri
Vienna (AT)	1,7 Tedesca	Economico-patrimoniale	Molto basso (12%)	CFO, più altri esperti all'interno del medesimo dipartimento che partecipano indirettamente agli incontri

Fonti: \* Loughlin (1994) classifica la Spagna tra i Paesi di tradizione Tedesca, mentre Ongaro (2010) la considera all'interno della tradizione Napoleonica; \*\* Ernst & Young (2010); \*\*\* PwC (2013). \*\*\*\* *City of London Corporation* è l'organismo di governo municipale del centro storico, la c.d. "City"; popolazione relativa all'intera area urbana di Londra poiché il numero dei residenti nella *City* non è significativo e non riflette il ruolo di questo governo municipale.

#### 4.4. Le differenti situazioni di partenza

In considerazione dell'obiettivo di formulazione di uno standard comune di report economico-finanziario, i membri del gruppo appartenenti alle varie città hanno confrontato i propri sistemi contabili. Al di là delle possibili distorsioni nel passaggio dalle quattro lingue madri presenti nel gruppo alla lingua di lavoro utilizzata, l'inglese, la prima difficoltà è stata quella di

comprendere in modo chiaro quali sistemi di contabilità sono presenti all'interno dei sei enti studiati, ciascuno rappresentante un diverso contesto nazionale, con la propria storia, tradizioni, principi, standard e regolamentazione. Per poter identificare una base di definizioni comune sono state utilizzate le classificazioni e definizioni proposte da IFAC – *International Federation of Accountants* (IFAC, 2008; IFAC PSC, 2000; si veda Tab. 4.3)

Tab. 4.3 – *Classificazioni e definizioni di sistemi di contabilità proposte nel gruppo CEEG*

- 
- A **Cash** accounting system is a basis of accounting that recognizes transactions and other events only when cash is received or paid (IFAC, 2008, p.926); it measures financial results for a period as the difference between cash receipts and cash payments; cash flow statements and cash balances are the most common documents
  - A **Modified cash** accounting system recognizes transactions and other events on a cash basis during the year, but it also takes into account the unpaid accounts and/or accounts receivable at year's end since the books are held open for around a month after year end (IFAC PSC, 2000).
  - A **Modified accrual** accounting system recognizes transactions and other events on an accrual basis, but certain classes of assets or liabilities are not recognized, e.g. the expensing of all non-financial assets at the time of purchase (IFAC PSC, 2000).
  - An **Accrual** accounting system is a basis of accounting under which transactions and other events are recognized when they occur (and not only when cash or its equivalent is received or paid); therefore the transactions and events are recorded in the accounting records and recognized in the financial statements of the periods to which they relate (IFAC, 2008, pp.32-33).
- 

Innanzitutto è risultato sin da subito evidente che, fatta eccezione per Londra, ciascun governo locale possiede più di un sistema di contabilità, da un minimo di due sistemi per Milano e Vienna, fino a cinque sistemi per Barcellona. La disponibilità di informazioni differenti per descrivere e valutare la salute finanziaria del governo cittadino genera frequentemente una certa confusione terminologica. Ad esempio, dalla discussione è emerso chiaramente come spesso anche all'interno di ciascun contesto nazionale il concetto di surplus e deficit derivante dai vari sistemi contabili non sia chiaro all'utilizzatore delle informazioni o come le varie risultanze disponibili (ad esempio può accadere che la contabilità per cassa porti ad un surplus mentre la contabilità economico-patrimoniale evidenzia una perdita) siano potenzialmente utilizzabili in modo diverso per supportare predeterminate ipotesi politiche a favore o contro gli amministratori in carica. È infatti emerso come in più di un caso risultati più sfavorevoli emergenti, in particolare dai dati di contabilità economico-patrimoniale (es. risultato economico negativo a fronte di un risultato di surplus finanziario), abbiano suscitato aspre critiche da parte degli esponenti politici d'opposizione, generando l'attenzione dei media.

In tre casi (Barcellona, Milano e Vienna) almeno un sistema di contabilità presente non corrispondeva a nessuno dei due sistemi principali (*cash* o *accrual*) ed era comunque di difficile classificazione all'interno di una delle due

classi rimanenti (*modified cash* o *modified accrual*). Durante la discussione, infatti, ciascuna città ha rivelato caratteristiche ed esempi che solo parzialmente combaciavano con le definizioni IFAC, tanto da rendere di fatto impossibile distinguere rispetto ai due sistemi “ibridi” standard. In alcuni casi (Amburgo e Barcellona) i rappresentanti delle città hanno poi considerato come ulteriori sistemi contabili il sistema ESA – *European System of Accounts*, di tipo *government statistics*, e i sistemi di contabilità dei costi per il controllo di gestione<sup>4</sup>. In merito al sistema ESA, gli altri governi locali nemmeno ne conoscevano l’esistenza, dal momento che tale sistema è implementato prevalentemente a livello di governo centrale per finalità legate ai controlli sui conti nazionali operati dalla UE, dove gli enti locali figurano solo in modo aggregato. Amburgo adotta il sistema ESA per specifica previsione di legge in considerazione del proprio status di città-stato all’interno della Repubblica federale tedesca; diversamente, Barcellona applica il sistema ESA in modo volontario per mantenere monitorati i propri conti attraverso una modalità che le consente di essere più trasparente nei confronti delle istituzioni centrali.

Sebbene il sistema di contabilità economico-patrimoniale (*accrual*) sia dichiarato come implementato in tutti i casi, dalla discussione è emerso che non sempre è anche effettivamente utilizzato. Inoltre, alcune città (Amburgo, Milano e Vienna) stavano sperimentando il passaggio a nuovi sistemi di contabilità in ottemperanza alle rispettive norme nazionali o locali, con evidenti ricadute sull’effettiva affidabilità e quindi utilizzabilità delle informazioni prodotte. Per utilizzo intendiamo l’effettiva considerazione da parte di CFO e management per prendere decisioni oppure l’effettiva consultazione da parte dei soggetti esterni in ottica di trasparenza e *accountability*. Ad esempio, nel caso di Milano e Vienna, i report della contabilità economico-patrimoniale non erano utilizzati né per guidare decisioni, né nell’ottica di fornire informazioni rilevanti per i portatori di interessi esterni. Barcellona e Londra, invece, possedevano una certa tradizione di lungo termine di implementazione ed utilizzo della contabilità economico-patrimoniale conformandosi ai principi contabili IPSAS. La città-stato di Amburgo aveva intrapreso già dal 2002, attraverso una specifica richiesta del suo parlamento, un percorso di introduzione del sistema di contabilità economico-patrimoniale che nel 2013 era terminato in una nuova legge di bilancio su base *accrual*, con applicazione effettiva a partire dall’esercizio di bilancio 2015.

Al di là della implementazione, dunque, è determinante sapere se si fa uso delle informazioni prodotte al fine di comprenderne il livello qualitativo e

<sup>4</sup> Per approfondimenti sulle conseguenze dell’armonizzazione contabile in riferimento al controllo manageriale si veda il capitolo 7.

dunque la relativa affidabilità. Solo in due casi, Amburgo e Barcellona, sono utilizzati contemporaneamente ed in modo sistematico due o più sistemi di contabilità. In questi due casi, quindi, vi è una molteplicità di informazioni che sono utilizzate, consapevolmente, in momenti diversi per scopi diversi. Ad esempio, le informazioni prodotte dal sistema di contabilità *cash* o *modified cash/modified accrual* sono utilizzate per definire gli obiettivi e rendere conto del raggiungimento degli equilibri imposti dalle regole fiscali, mentre le risultanze della contabilità *accrual* sono utilizzate per l'*accountability* esterna in merito ai livelli di costo dei vari servizi e per alimentare il sistema e il processo di controllo di gestione (cioè misurare e valutare i responsabili dei centri di responsabilità). Non a caso il livello di maturità dei sistemi contabili è, rispettivamente, medio ed alto e dunque anche gli utilizzatori tendono ad essere più capaci nell'individuare i set informativi che effettivamente servono per le proprie decisioni. All'opposto, Milano e Vienna possiedono livelli bassi o molto bassi di maturità dei propri sistemi contabili, pertanto si fa ancora ampio utilizzo dei soli sistemi tradizionali di tipo *modified cash/modified accrual*.

È emerso che i sistemi implementati ed effettivamente utilizzati a scopo decisionale interno e per la trasparenza/*accountability* esterna non sempre corrispondono ai sistemi che le leggi nazionali richiedono di implementare. Vienna implementava un sistema di contabilità economico-patrimoniale previsto per legge, ma utilizzava ancora il sistema di contabilità tradizionale di tipo *modified cash/modified accrual*. Milano implementava entrambi i tipi di contabilità, finanziaria ed economico-patrimoniale, ma utilizzava esclusivamente le informazioni della contabilità finanziaria tradizionale. Nelle altre città il sistema o i sistemi di contabilità previsti per legge sono anche quelli utilizzati e ad essi le amministrazioni comunali aggiungono volontariamente altri sistemi per ampliare il set informativo utile per prendere decisioni e per informare gli stakeholder esterni. Solo nel caso di Londra vi è esatta corrispondenza fra sistema previsto per legge e sistema (di tipo *accrual*) effettivamente implementato ed utilizzato. Tale diversità era essenzialmente causata da due fattori. Da un lato, le dinamiche storiche di introduzione dei nuovi sistemi di contabilità: laddove il sistema di contabilità era stato introdotto da tempo e lo si riteneva in grado di fornire informazioni affidabili, questo veniva utilizzato, mentre se il sistema era stato introdotto recentemente o era considerato poco affidabile (casi di Vienna e Milano) questo era implementato ma di fatto ignorato. Dall'altro lato, come indicato dalle teorie più accreditate, è risultata determinante la domanda di informazione: se gli utilizzatori, interni ed esterni, richiedono informazioni per prendere decisioni, queste vengono prodotte con un livello di qualità riconosciuto come adeguato, innescando così un circolo virtuoso in cui l'informazione viene prodotta per essere effettivamente utilizzata.

Ad esempio, nel caso di Barcellona l'aver accostato ai vari sistemi anche il sistema di rendicontazione ESA rispondeva alla esigenza degli amministratori di verificare in quale misura l'amministrazione comunale fosse indebitata rispetto agli standard europei, sebbene ciò non costituisse uno specifico vincolo previsto dalla legge nazionale. All'opposto, nel caso di Milano l'informazione scaturente dalla contabilità economico-patrimoniale non era di interesse per gli stakeholder interni che erano (e sono tuttora) chiamati a rispondere a vincoli di bilancio calcolati sulla base delle risultanze di contabilità finanziaria, mentre gli stakeholder esterni (Corte dei conti e analisti esterni) consideravano l'informazione prodotta dal sistema di contabilità economico-patrimoniale ancora scarsamente affidabile.

In merito, infine, agli aspetti connessi al consolidamento dei conti, eccetto il caso di *City of London Corporation*, che non possiede organismi partecipati o controllati, ciascuna città è dotata da un minimo di 8-10 organismi (Dublino) fino ad un massimo di circa 380 (Amburgo). Non tutte le città considerano rilevante il fenomeno, tanto da non essere a conoscenza non solo delle entità economiche rilevanti dei propri organismi partecipati o controllati, ma nemmeno il numero, ciò giustificato dal fatto che tali soggetti si pongono all'esterno del perimetro legale dell'amministrazione comunale. In particolare, nel caso di Vienna, sprovvista di bilancio consolidato, l'unico perimetro di consolidamento conosciuto è quello valido ai fini del calcolo del debito consolidato a livello nazionale; tale perimetro è modificato dall'ufficio nazionale di statistica praticamente ogni anno sulla base di interpretazioni e scelte politiche centrali, ed è quindi transitorio. Anche in altri casi (Dublino e Milano) il perimetro di consolidamento è flessibile in quanto dipende da interpretazioni di principi contabili e norme, dunque, anche se sono state fornite le rispettive numerosità di organismi, è contingente per definizione. Il bilancio consolidato (in termini *accrual*) non era quindi sempre disponibile, anche nel caso fosse presente un numero rilevante di organismi esterni e la contabilità economico-patrimoniale fosse implementata ed utilizzata e costituisse un sistema tradizionalmente presente (Dublino). All'opposto, nel caso di Milano, malgrado la contabilità economico-patrimoniale relativa all'amministrazione fosse implementata ma non utilizzata, il bilancio consolidato è stato predisposto ed addirittura utilizzato per la riorganizzazione del gruppo pubblico locale. Dunque, considerata la situazione di partenza, il framework standardizzato ha dovuto abbandonare ogni logica tesa alla conoscenza dei conti a livello consolidato.

Una sintesi delle situazioni di partenza è offerta dalla Tabella 4.4.

Tab. 4.4 – Sistemi contabili implementati ed utilizzati, organismi partecipati e predisposizione del bilancio consolidato nelle sei città del gruppo CEFG

Comune	Sistema di contabilità implementato/utilizzato*				Nr. Organismi partecipati o contrrati	Bilancio consolidato (Accrual)	
	Cash	Modified-cash/ Modified-accrual	Accrual (principi nazionali)	Accrual (principi IPSAS)			Altro
Barcellona	●	●		●⊙	● <sup>(1)</sup>	34	Si
Dublino			●⊙			8-10	No
Amburgo	●⊙		●⊙		● <sup>(2)</sup>	380	Si
Londra				●⊙		0	n/a
Milano		■	○⊙			18	Si
Vienna		●	○⊙			sconosciuto	No

\* ○ implementato e non utilizzato, ● implementato ed utilizzato, ⊙ implementato per previsione normativa (Ernst & Young, 2010)

(1) Sebbene non siano tecnicamente considerabili come sistemi di contabilità, la città di Barcellona implementava anche un sistema di contabilità dei costi (al tempo in via sperimentale e non ancora utilizzato) e il sistema ESA – European System of Accounts (utilizzato dagli stakeholder interni per prendere decisioni in merito ai livelli di deficit e indebitamento).

(2) Sebbene non siano tecnicamente considerabili come sistemi di contabilità, la città di Amburgo implementava ed utilizzava anche un sistema di contabilità dei costi e il sistema ESA (solo per sperimentazione, non effettivamente utilizzato).

## 4.5. I modelli di riferimento

Successivamente alla ricognizione della situazione iniziale, il gruppo di lavoro ha individuato una serie di modelli ai quali potersi ispirare per la formulazione della propria proposta di sistema standardizzato di reportistica. Ciascun rappresentante delle città ha selezionato il proprio o i propri modelli preferiti, attorno ai quali è iniziata una discussione per individuare il “*financial health template*” finale. Sono stati individuati i seguenti modelli disponibili a livello internazionale.

- a. *International Public Sector Accounting Standard* principio n. 1 (IPSAS 1). Il modello, di chiaro stampo *government financial reporting*, è stato predisposto nel 2006 (e successivamente rivisto nel 2013) dall’IFAC - *International Federation of Accountants* e si propone di fornire un *framework* internazionale che assicuri la comparabilità della reportistica economico-finanziaria fra entità della pubblica amministrazione a livello internazionale (IPSASB, 2013).
- b. *International Monetary Fund’s Government Finance Statistic* (IMF GFS). Il modello di report è stato predisposto per la prima volta nel 1986,

e aggiornato nel 2014, dall'IMF, con una chiara impostazione di tipo *government statistics*. L'obiettivo è di fornire un report completo utile per l'analisi e la valutazione delle politiche fiscali, specialmente per quanto riguarda la performance delle entità pubbliche e più in generale del settore pubblico di ciascuna economia (IMF, 2014). Il modello è diffuso a livello mondiale, ma con riferimento alle economie dei vari Paesi, senza specifici riferimenti ai livelli locali.

- c. *European System of Accounts' Government Finance Statistic* (ESA GFS). Similare al precedente, è un modello contabile che si propone di confrontare in modo dettagliato le economie al livello regionale, di Paese o gruppi di Paesi, analizzandone le componenti e le relazioni con altre economie (EUROSTAT, 2013). Il modello, definito nel 1995 e aggiornato nel 2013, è diffuso fra i Paesi e le regioni della UE, che lo adottano obbligatoriamente.
- d. *Governmental Accounting Standards Board* principio n. 34 (GASB #34). Il modello GASB #34 è stato sviluppato nel 1999, e successivamente rivisto nel 2016, con riferimento al contesto statunitense. Secondo l'organismo di definizione degli standard di contabilità e rendicontazione pubblica GASB, esso migliora la comprensibilità e l'utilizzabilità della reportistica economico-finanziaria dei governi statali e locali rivolti ai cittadini, agli organismi legislativi e di vigilanza, agli investitori e creditori (GASB, 1999). Differentemente dai due modelli precedenti, il modello appartiene all'approccio *government financial reporting* ed è specifico per gli enti locali e gli stati (nell'ambito di una federazione di stati), ma la sua diffusione è limitata principalmente agli Stati Uniti (anche se non tutti gli enti locali lo adottano).
- e. *Municipal Finances Self-Assessment* (MFSA). Predisposto dalla World Bank nel 2014, il modello fornisce un quadro di analisi della salute finanziaria dell'amministrazione comunale e, sulla base dei livelli raggiunti da parametri rielaborati, suggerisce specifiche azioni da intraprendere per migliorare la gestione delle entrate, delle spese, degli investimenti e l'accesso a finanziamenti esterni (World Bank, 2014). Di stampo tipicamente *government financial reporting*, sviluppa diverse sezioni con elaborazioni ed informazioni dettagliate anche di carattere non-monetario. Elaborato specificamente per i Paesi in via di sviluppo, non vi è evidenza di una sua effettiva diffusione.

I primi tre modelli utilizzano sistemi di contabilità economico-patrimoniale (*accrual*), mentre gli altri due modelli seguono i sistemi di contabilità tradizionale: *accrual* e *modified accrual* nel GASB #34, *cash* e *modified accrual* nel MFSA. Tali ultimi due modelli si distinguono inoltre dai primi tre

poiché sono specificamente previsti per i governi locali (il GASB 34 anche per paesi che fanno parte dello stato federale) e per la loro elaborazione sono stati coinvolti rappresentanti e specialisti del mondo degli enti locali. Ciascun modello prevede l'elaborazione di schemi contenenti informazioni economico-finanziarie di diversa natura. Una visione di insieme è offerta dalle Tabelle 4.5 e 4.6.

Nessuno dei modelli è risultato immediatamente rispondente da un lato alle informazioni disponibili presso gli enti e dall'altro al tipo di informazione che le città avrebbero voluto rappresentare. Dunque, attraverso la discussione di alcune proposte, è stato elaborato un modello derivante dalla ibridizzazione di quelli a disposizione.

Tab. 4.5 – I modelli di riferimento a livello internazionale

	IPSAS 1 <sup>*****</sup>	IMF GFS <sup>**</sup>	ESA GFS <sup>***</sup>	GASB 34 <sup>**</sup>	MFSA <sup>**</sup>
Standard setter	International Federation of Accountants (IFAC)	International Monetary Fund (IMF)	EUROSTAT	Governmental Accounting Standards Board (GASB)	World Bank
Prima (e ultima) versione	2006 (2013)	1986 (2014)	1995 (2013)	1999 (2016)	2014 (2014)
Approccio alla contabilità	Government financial report	Government statistics	Government statistics	Government financial report	Government financial report
Sistema di contabilità	Accrual	Accrual	Accrual	Accrual e Modified Accrual	Cash e Modified Accrual
Obiettivo dichiarato	"Prescribes the manner in which general purpose financial statements should be presented to ensure comparability both with the entity's financial statements of previous periods and with the financial statements of other entities" (IPSASB, 2013: 32)	"Provides a comprehensive conceptual and reporting framework suitable for analysing and evaluating fiscal policy, especially the performance of the general government sector and the broader public sector of any economy" (IMF, 2014: 1)	"Internationally compatible accounting framework for a systematic and detailed description of a total economy (that is, a region, country or group of countries), its components and its relations with other total economies" (EUROSTAT, 2013: 1)	"Enhances the understandability and usefulness of the general purpose external financial reports of state and local governments to the citizenry, legislative and oversight bodies, and investors and creditors" (GASB, 1999: 1)	"Assesses the city's financial health and to identify specific actions to improve mobilization of local resources, public spending, investment programming, and access to external financing" (World Bank, 2014: 402-3)
Specifico per gli enti locali	No	No	No	Sì (e stati in stati federati)	Sì
Diffusione	Internazionale	Internazionale, ma a livello centrale	Stati membri UE e loro regioni (obbligatorio)	Principalmente limitato agli Stati Uniti	Sconosciuta (manca evidenza)
Coinvolgimento enti locali	No	No	No	Sì (1)	Sì (2)

I modelli sono stati inizialmente selezionati da: \* Londra e Dublino; \*\* Barcellona; \*\*\* Vienna; \*\*\*\* Milano. (1) Il GASB è formato da sette membri che includono utilizzatori, contabili e revisori delle pubbliche amministrazioni centrali e locali, oltre ad un accademico. (2) Il MFSA è sviluppato da analisti specialisti della World Bank sulla base di progetti di sviluppo urbano curati nei Paesi in via di sviluppo.

Tab. 4.6 – I modelli di riferimento a livello internazionale: le informazioni economico-finanziarie contenute

Info*	IPSAS 1	IMF GFS	ESA GFS	GASB 34	MFSA
Dimensione stock, <i>accrual</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Statement of Financial Position</i> [attività, passività e patrimonio netto]</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Balance sheet</i> [attività, passività e patrimonio netto]</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Balance sheet</i> [attività, passività e patrimonio netto]</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Statement of Net Assets</i> [attività, passività e patrimonio netto]</li> <li>• <i>Statement of Net Assets or Balance Sheet</i>, per ciascun "fund" [attività, passività e patrimonio netto, per singola funzione/programma]</li> </ul>	
Dimensione stock, <i>modified accrual</i>				<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Statement of Net Assets or Balance Sheet</i>, per ciascun "fund" [attività, passività e patrimonio netto, per singola funzione/programma]</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>(Cash Balance and) Arrears</i> [debiti scaduti]</li> <li>• <i>Indebtedness</i> [indebitamento a breve e medio-lungo termine]</li> </ul>
Dimensione flusso, <i>accrual</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Statement of Financial Performance</i> [ricavi, costi]</li> <li>• <i>Statement of Changes in Net Assets/Equity</i> [prospetto di giustificazione della variazione del capitale netto]</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Statement of Operations</i> [ricavi, costi]</li> <li>• <i>Statement of Other Economic Flows</i> [variazioni del capitale diverse da transazioni]</li> <li>• <i>Statement of Total Changes in Net Worth</i> [variazioni del valore netto]</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Net lending/Net borrowing Statement</i> [ricavi, costi]</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Statement of Activities</i> [ricavi, costi]</li> </ul>	
Dimensione flusso, <i>modified accrual</i>				<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Statement of revenues, expenditures, and changes in fund balances/fund net assets/fund equity</i> per ciascun "fund" [ricavi, costi, cambiamenti nel saldo finanziario per singola funzione/programma]</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>General Budget</i> [entrate, spese]</li> <li>• <i>Capital investment</i> [spese in conto capitale e relative fonti di finanziamento]</li> <li>• (diversi altri prospetti sono elaborate sulla base dei prospetti sopra elencati più altre informazioni non-finanziarie)</li> </ul>
Dimensione flusso, <i>cassa</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Cash Flow Statement</i> [prospetto dei flussi di cassa]</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Statement of Sources and Uses of Cash</i> [prospetto dei flussi di cassa]</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Statement of cash flows</i> per alcuni "fondi" [prospetto dei flussi di cassa per alcune funzioni/programmi]</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Cash Balance (and Arrears)</i> [prospetto mensile della cassa]</li> </ul>

\* Dimensione stock = dimensione economico-finanziaria riferita ad un determinato momento (alla fine dell'esercizio finanziario); dimensione fondo = dimensione economico-finanziaria riferita ad un determinato periodo di tempo (esercizio finanziario).

## 4.6. Il “CEFG *financial health template*”

Al termine del percorso di discussione e di verifica della effettiva possibilità, da parte delle sei città coinvolte, di poter produrre le informazioni con un buon livello di approssimazione, alla fine del 2015 è stato predisposto il modello definitivo di “CEFG *financial health template*” composto da cinque prospetti con 28 voci elementari e 25 voci derivanti da somme e sottrazioni delle voci elementari per un totale di 53 voci. I prospetti sono alimentati da informazioni generalmente di carattere *accrual* ed in alcuni casi *modified accrual* e *cash*, e ciò è stato chiarito attraverso definizioni comuni condivise che hanno consentito, seppure scontando un livello di approssimazione insito nel metodo di riclassificazione “ex post”, di ottenere un primo set di informazioni contabili utili per confrontare gli enti. Ad esempio, i ricavi includono le sole somme di competenza dell’esercizio già incassate o che hanno un’elevata probabilità d’incasso nell’esercizio successivo; i debiti commerciali alla voce *pending payments* sono quelli esigibili a fine periodo<sup>5</sup>.

I cinque prospetti sono fra loro interconnessi, in modo tale da rappresentare, nel complesso, un profilo economico-finanziario “a mosaico” coerente. Ad esempio, nel prospetto dei flussi operativi *Operating Performance*, la voce OP14 (*depreciation*, ossia ammortamento) è utilizzata per ridurre la creazione lorda di attività immobilizzate (*gross creation of fixed assets*) contenuta nella voce CC1, per ottenere l’incremento netto delle attività immobilizzate (*net increase of fixed assets*) della voce CC2. Oppure, la voce OP16, reddito operativo lordo (*gross operating surplus*), influenza la voce di risparmio o indebitamento netto (*net lending or borrowing*, FF1) all’interno del prospetto dei flussi finanziari *Financial Flows Statement*. Ciascun prospetto mette in luce una prospettiva di profilo economico-finanziario di potenziale interesse per l’utente.

1. *Operating Performance*. Simile ad un conto economico, mostra i ricavi e le spese generate dalle operazioni correnti. I ricavi sono suddivisi in entrate proprie provenienti direttamente dalla cittadinanza, ricavi propri da altre risorse (es. introiti da remunerazione del patrimonio mobiliare o utili dagli organismi partecipati), ed entrate provenienti da compartecipazioni o da trasferimenti di altre pubbliche amministrazioni. I costi sono suddivisi fra quelli misurati da flussi finanziari, suddivisi nelle principali voci

<sup>5</sup> In tutti i casi eccetto Londra, l’esercizio finanziario inizia il primo gennaio e termina il 31/12; nel caso di Londra l’esercizio finanziario inizia l’1/4 e termina il 31/3 e per esigenze di confrontabilità, l’esercizio che termina il 31/3/n, è qui indicato come esercizio finanziario n-1 (es. l’esercizio finanziario qui indicato come 2014 è in realtà riferito al periodo 1/4/2014-31/3/2015).

di spesa (interessi e costi del debito, personale ed altre spese), e gli ammortamenti. È evidenziato sia il risultato netto, come differenza fra ricavi e costi operativi, sia il risultato al lordo degli ammortamenti. Ciò in considerazione del fatto che, per finalità di confronto, l'ammortamento calcolato in ciascun contesto proviene da ipotesi differenti (es. valutazione dell'attivo al costo storico oppure altri valori come quello di mercato o parziarietà dell'inventario dei beni ammortizzabili); inoltre, in due casi, Londra e Vienna, la voce ammortamenti non era disponibile poiché non calcolata. Dunque la voce di surplus (o deficit) corrente o operativo più facilmente confrontabile è OP16 (*gross operating balance*).

2. *Capital Operations*. Questo prospetto è suddiviso in due parti. La prima parte, *Capital Financial Flows*, dimostra i flussi finanziari generati dalla vendita delle immobilizzazioni (principalmente terreni e fabbricati), trasferimenti in conto capitale da enti pubblici e privati, altre entrate designate all'acquisizione di capitale fisso, e le relative spese per l'acquisizione di capitale fisso (opere pubbliche e beni strumentali per l'erogazione dei servizi) e trasferimenti in conto capitale ad enti pubblici e privati. Il saldo rappresenta l'equilibrio finanziario della gestione in conto capitale: se positivo, significa che si stanno accumulando fondi in conto capitale che possono essere utilizzati per futuri investimenti; se negativo, indica il flusso finanziario richiesto ad altre fonti (tipicamente la gestione corrente o l'indebitamento) da parte della gestione in conto capitale. La seconda parte, *Capital Creation or Consumption*, analizza l'andamento del capitale immobilizzato: sommando algebricamente acquisti, vendite e ammortamento; a saldo positivo corrisponde la creazione di capitale immobilizzato mentre a saldo negativo corrisponde una diminuzione.
3. *Financial Flows*. Questo prospetto fornisce informazioni su due elementi ritenuti importanti dal punto di vista della finanza pubblica: il risparmio o il fabbisogno finanziario netto, generato dalla somma algebrica dei saldi finanziari di parte corrente (OP16) e di parte conto capitale (CF8), e l'equilibrio finanziario complessivo, che estende il precedente includendo anche l'acquisizione o vendita di patrimonio finanziario e i flussi generati dall'indebitamento (nuovo indebitamento meno il rimborso del debito pregresso).
4. *Cash Statement*. I flussi di cassa sono analizzati con riferimento sia ai flussi di cassa operativi (generati quindi dalla gestione corrente e in conto capitale) sia a quelli delle anticipazioni di liquidità e originati da altre operazioni di carattere puramente finanziario, per giustificare incrementi o decrementi del fondo cassa fra un anno e l'altro.

5. *Debt*. Il debito è suddiviso in due prospetti che ne ricalcano le componenti principali: i *Pending Payments* ossia i debiti di funzionamento esigibili nel breve termine, finalizzati a monitorare eventuali difficoltà di solvibilità; il *Long-term Debt*, cioè il debito di finanziamento, generato dalla somma algebrica fra il debito all'1/1, il rimborso del debito e l'acquisizione del nuovo debito avvenuto durante l'esercizio. In quest'ultimo caso è richiesto di distinguere fra rimborsi previsti dai piani di ammortamento, e quelli straordinari (per estinzione anticipata o per adesione a specifiche rinegoziazioni o ristrutturazioni del debito).

Mentre il conto economico è presente, manca completamente un modello di stato patrimoniale unitario. Esso si intravede disaggregato all'interno degli altri prospetti, ma il gruppo di lavoro ne ha condiviso la non necessità, vista la scarsa importanza ai fini conoscitivi, ed ha preferito evidenziare prospetti che, come il *Financial Flows*, fossero in grado di avvicinarsi alle esigenze conoscitive tipiche della finanza pubblica locale. Ciò in aderenza a quei modelli internazionali generati, appunto, nel contesto degli enti locali, come il GASB 34 e, soprattutto, il MFSA. Quest'ultimo non possiede infatti un prospetto specifico simile allo stato patrimoniale, ma rileva una serie limitata di grandezze stock e si focalizza maggiormente su grandezze flusso. Dunque, alcune informazioni tipiche dello stato patrimoniale sono presenti, ma all'interno di prospetti differenti:

- il fondo di cassa al 31/12 è disponibile all'interno di *Cash Flows* (CS11);
- i debiti, di finanziamento e di funzionamento, sono disponibili nel prospetto *Debt* (PP4, LD4);
- l'aumento o diminuzione del patrimonio reale e finanziario è disponibile nei prospetti *Capital Operations* (CC2) e *Financial Flows* (FF2, FF3).

Non è quindi possibile evidenziare il patrimonio netto, elemento peraltro non ritenuto di alcuna rilevanza da parte del gruppo di lavoro. Ciò anche in considerazione del fatto che per pervenire a tale elemento sarebbe necessaria la valorizzazione complessiva degli asset patrimoniali, situazione che avviene solo in alcune delle sei città analizzate e con differenze rispetto sia a principi di valutazione sia alla effettiva conoscenza del patrimonio di proprietà dell'ente, che non sempre è correttamente registrato negli inventari. La Tabella 4.7 contiene un esempio dei prospetti elaborati con riferimento alla città di Barcellona<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Per scaricare il report completo contenente tutte le città <http://cefg.eu>.

Tab. 4.7 (prima parte) – Il “CEFG financial health template” (es. città di Barcellona)

1. STATEMENT OF OPERATING PERFORMANCE (OP) [prospetto performance operativa corrente]				
Codice	Voce	2012	2013	2014
OP1	City Tax Revenues [imposte e tasse comunali]	818,9	855,5	918,1
OP2	City Fees & Charges Revenues [tariffe dei servizi comunali]	261,8	271,8	255,8
OP3=OP1+OP2	City's Own Revenues Coming from Citizens [entrate proprie dai cittadini]	1.080,6	1.127,3	1.173,9
OP4	Other City's Own Current Revenues [altre entrate proprie]	42,1	44,5	214,3
OP5=OP3+OP4	City's Own Revenues Total [entrate proprie totali]	1.122,8	1.171,7	1.388,3
OP6	Tax Sharing Revenues [entrate da compartecipazione]	74,6	85,9	85,7
OP7	Current Earmarked Grants from Other Governments [trasf. dest. vincolata]	105,5	121,1	110,3
OP8	Current Non-Earmarked Grants from Other Governments [trasf. non vincolati]	932,6	978,6	932,8
OP9=OP5+OP6+OP7+OP8	Current Revenues [entrate correnti]	2.235,5	2.357,4	2.517,1
OP10	Interests and Other Costs of Debt [costo del debito]	32,1	32,0	29,5
OP11	Personnel Expenses [costo del personale]	329,2	399,3	344,6
OP12	Other Current Expenditures [altri costi]	1.446,4	1.458,5	1.511,5
OP13=OP10+OP11+OP12	Current Expenditures [spese correnti]	1.807,7	1.889,8	1.885,6
OP14	Depreciation [ammortamenti]	90,3	94,8	101,3
OP15=OP13+OP14	Total Expenses [costi totali]	1.898,0	1.984,6	1.986,9
OP16=OP9-OP13	Gross Operating Surplus [margine operativo corrente lordo]	427,8	467,6	631,5
OP17=OP9-OP15	Net Operating Surplus [margine operativo corrente netto]	337,5	372,8	530,2

2. CAPITAL OPERATIONS [operazioni in conto capitale]				
CAPITAL FINANCIAL FLOWS (CF) [flussi in conto capitale]				
Codice	Voce	2012	2013	2014
CF1	Disposal of Fixed Capital [vendita di attività fisse]	11,6	7,5	11,1
CF2	Capital Grants from Other Entities [entrate da trasferimenti in conto capitale]	14,0	20,2	42,8
CF3	Other Capital Revenues [altre entrate in conto capitale]	0,0	0,0	0,0
CF4=CF1+CF2+CF3	Capital Revenues [entrate in conto capitale]	25,6	27,7	53,9
CF5	Acquisition of Fixed Capital [acquisizione di attività fisse]	375,0	325,8	495,0
CF6	Capital Grants to Other Entities [spese da trasferimenti in conto capitale]	18,3	30,1	168,2
CF7=CF5+CF6	Capital Expenditures [spese in conto capitale]	393,3	355,9	663,3
CF8=CF4-CF7	Capital Financial Capacity (+) or Need (-) [surplus o fabbisogno conto cap.]	-367,7	-328,2	-609,3

CAPITAL CREATION OR CONSUMPTION (C.C.)				
Codice	Voce	2012	2013	2014
CC1=CF5-CF1	Gross Creation of Fixed Assets [creazione lorda di attività fisse]	363,5	318,3	483,9
CC2=CC1-OP14	Net Increase of Fixed Assets [crescita netta delle attività fisse]	273,2	223,5	382,6

Fonte: <http://cefg.eu>

Da tali prospetti è possibile generare dieci indici di analisi della salute finanziaria che ricalcano i classici indicatori individuati dalla letteratura internazionale (ad es. Hendrick, 2004), utili per proporre il confronto fra le sei città. Essi consentono di indagare il profilo economico-finanziario nelle prospettive dell'analisi dell'autonomia finanziaria (FH1), degli equilibri complessivi e di parte corrente (FH2, FH3, FH4), dell'indebitamento a medio-lungo termine (FH5, FH6, FH7, FH8) e della solvibilità a breve termine (FH9, FH10).

Tab. 4.7 (seconda parte) – Il “CEFG financial health template” (es. città di Barcellona)

<b>3. FINANCIAL FLOWS (FF) [flussi finanziari]</b>				
Codice	Voce	2012	2013	2014
FF1=OP16+CF8	<b>Net Lending (+) or Borrowing (-) [risparmio o fabbisogno finanziario netto]</b>	60,1	139,4	22,2
FF2	Disposal of Financial Fixed Assets [vendita di attività finanziarie fisse]	1,8	1,2	1,8
FF3	Acquisition of Financial Fixed Assets [acquisto di attività finanziarie fisse]	1,3	1,3	1,2
<b>FF4=FF1+FF2+FF3+LD2-LD3</b>	<b>Overall Financial Flows Balance (Current Year) [Equilibrio fin. complessivo]</b>	<b>135,5</b>	<b>75,6</b>	<b>-106,9</b>

<b>4. CASH STATEMENT (CS) [flussi di cassa]</b>				
Codice	Voce	2012	2013	2014
CS1	<b>Cash as of January 1st [cassa al primo gennaio]</b>	<b>270,0</b>	<b>381,4</b>	<b>519,1</b>
CS2	Receipts from Operations [entrate di cassa dalle operazioni di gestione]	2.225,9	2.382,4	2.639,2
CS3	Payments from Operations [uscite di cassa dalle operazioni di gestione]	2.189,5	2.180,9	2.383,9
<b>CS4=CS2-CS3</b>	<b>Cash Flow Generated from Operations [cassa generata dalle op. di gest.]</b>	<b>36,4</b>	<b>201,5</b>	<b>255,3</b>
CS5	Receipts from Overdrafts and Other Cash Facilities [entrate da anticip.]	0,0	0,0	0,0
CS6	Receipts from Other Financial Operations [entrate da altre op. fin.]	165,0	40,0	0,0
CS7	Repayments of Overdrafts and Other Cash Facilities [uscite da rimborso anticip.]	0,0	0,0	0,0
CS8	Repayments of Other Financial Operations [uscite da altre op. fin.]	90,0	103,7	129,7
<b>CS9=CS5+CS6-CS7-CS8</b>	<b>Cash Flow Generated from Cash Facilities and Other Financial Operations</b>	<b>75,0</b>	<b>-63,7</b>	<b>-129,7</b>
<b>CS10=CS4+CS9</b>	<b>Total Cash Flow [flusso di cassa totale dell'esercizio]</b>	<b>111,4</b>	<b>137,7</b>	<b>125,6</b>
<b>CS11=CS1+CS10</b>	<b>Cash as of December 31st [cassa al 31 dicembre]</b>	<b>381,4</b>	<b>519,1</b>	<b>644,8</b>

<b>5. DEBT</b>				
<b>PENDING PAYMENTS (PP) [debiti a breve termine esigibili, di funzionamento]</b>				
Codice	Voce	2012	2013	2014
PP1	Pending payments as of January 1st [debiti a breve termine al primo gennaio]	407,0	464,1	480,7
PP2	Pending payments from Previous Years Paid or Cancelled [deb. a b/t pagati o canc.]	395,7	452,8	462,5
PP3	Pending payments from Current Year (Year End) [deb. a b/t dall'esercizio]	452,8	469,4	614,3
<b>PP4=PP1-PP2+PP3</b>	<b>Pending payments as of December 31st [debiti a breve termine al 31 dicembre]</b>	<b>464,1</b>	<b>480,7</b>	<b>632,5</b>
<b>LONG TERM DEBT (LD) [debiti a medio-lungo termine, di finanziamento]</b>				
Codice	Voce	2012	2013	2014
LD1	Long Term Debt as of January 1st [debiti a m-l/t al primo gennaio]	1.090,1	1.165,1	1.101,4
LD2	New Long Term Debt [nuovo indebitamento]	165,0	40,0	0,0
LD3	Debt Repayment (Principal) [rimborso della quota capitale del debito]	90,0	103,7	129,7
LD3A	Debt Repayment Excluding Extraordinary Repayments [rimborso, escluso straord.]	90,0	103,7	129,7
<b>LD4=LD1+LD2-LD3</b>	<b>Debt as of December 31st [debiti a m-l/t al 31 dicembre]</b>	<b>1.165,1</b>	<b>1.101,4</b>	<b>971,7</b>

Fonte: <http://cefg.eu>

Tab. 4.8 – Il “CEFG financial health template”: analisi comparata della salute finanziaria

Dimensione	Indice	Formula	Barcellona			Dublino			Amburgo		
			2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014
Autonomia	Financial Autonomy	FH1=OP5/OP9	50%	50%	55%	69%	70%	78%	91%	90%	91%
Equilibri	Overall Financial Flows Balance	FH2=FF4/OP9	6%	3%	-4%	6%	-9%	11%	-7%	0%	-4%
	Net Lending or Borrowing Capacity	FH3=FF1/OP9	3%	6%	1%	1%	-8%	7%	-6%	-2%	-4%
	Operating Balance	FH4=OP9/(OP13+LD3A)	118%	118%	125%	96%	96%	100%	78%	78%	81%
Debito	Cost of Debt	FH5=OP10/OP9	1%	1%	1%	2%	1%	1%	7%	7%	6%
	Debt Repayment Capacity	FH6=LD4/OP9	52%	47%	39%	110%	104%	96%	203%	191%	180%
	Debt Repayment Length	FH7=LD4/LD3A	12,9	10,6	7,5	27,1	23,3	63,7	7,1	6,1	7,4
	Debt Paydown Capacity	FH8=LD4/OP16	2,7	2,4	1,5	neg.	1684,6	62,6	neg.	53,9	121,6
Solvibilità b/t	Amount of Commercial Debts	FH9=PP4/(OP13+CF7)	21%	21%	25%	21%	18%	28%	27%	27%	28%
	Cash Facility Burden	FH10=CS5/OP9	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,3	0,5	0,2

Dimensione	Indice	Formula	Londra			Milano			Vienna		
			2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014
Autonomia	Financial Autonomy	FH1=OP5/OP9	49%	52%	56%	78%	77%	80%	37%	37%	38%
Equilibri	Overall Financial Flows Balance	FH2=FF4/OP9	23%	-37%	32%	9%	0%	-7%	10%	11%	10%
	Net Lending or Borrowing Capacity	FH3=FF1/OP9	23%	-37%	32%	11%	-2%	-6%	7%	8%	8%
	Operating Balance	FH4=OP9/(OP13+LD3A)	102%	92%	104%	103%	101%	101%	104%	100%	102%
Debito	Cost of Debt	FH5=OP10/OP9	0%	0%	0%	4%	4%	4%	1%	1%	1%
	Debt Repayment Capacity	FH6=LD4/OP9	0%	0%	0%	152%	155%	153%	41%	42%	46%
	Debt Repayment Length	FH7=LD4/LD3A	0,0	0,0	0,0	31,5	33,5	30,1	10,8	5,4	7,1
	Debt Paydown Capacity	FH8=LD4/OP16	0,0	0,0	0,0	18,9	25,6	24,7	5,7	5,3	5,6
Solvibilità b/t	Amount of Commercial Debts	FH9=PP4/(OP13+CF7)	35%	27%	52%	0%	0%	25%	17%	17%	15%
	Cash Facility Burden	FH10=CS5/OP9	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

## 4.7. Conclusioni

L’esperimento del gruppo di lavoro CEFG consente alcune riflessioni. Innanzitutto il livello locale è decisamente più articolato e complesso rispetto alle analisi finora prodotte a livello di ricognizione dello stato dell’arte nei Paesi dell’UE (Ernst & Young, 2010). Lo studio, infatti, ha messo in luce come i sistemi contabili di fatto implementati siano decisamente più variegati, fino a raggiungere ben cinque sistemi di contabilità differenti implementati contemporaneamente. Vi è infatti una eterogeneità interna a ciascun Paese, spesso relativa a differenze strutturali, prevalentemente fra grandi e piccoli enti locali, ma anche di carattere storico/contestuale – ad es. enti più o meno dinamici dal punto di vista manageriale – che dovrebbe essere maggiormente studiata e che potrebbe fornire spunti di riflessione per calibrare adeguatamente il processo di introduzione dei futuri principi contabili europei.

È evidente che il lavoro di armonizzazione “dal basso” sviluppato nel gruppo di lavoro CEFG possiede i limiti legati alla mancata definizione di principi dettagliati per ciascuna voce, scontando quindi una certa approssimazione. Tuttavia il numero limitato di voci (28 voci elementari), molte delle quali non generano particolari problemi di valutazione, la mancata trattazione della valutazione delle attività immobilizzate e dei crediti, e l’individuazione del principio di prudenza per la contabilizzazione delle entrate

correnti hanno consentito di fornire quanto meno un primo schema sul quale potersi confrontare con un buon livello di approssimazione.

Emerge poi chiaramente come il risultato ottenuto è un sistema di report che non esattamente ricalca la classica reportistica di tipo *accrual*, quanto piuttosto una ibridizzazione di sistemi contabili differenti (Kurunmäki e Miller, 2006). Lo schema di conto economico sviluppato in questa sede, semplificato e affiancato da prospetti che fungono da ponte fra le terminologie contabili dei due principali approcci alla contabilità, genera informazioni ritenute rilevanti ed utili dai membri del gruppo, in misura maggiore rispetto a prospetti classici che ricalcano quelli del settore privato. Ciò avvalorata l'ipotesi che sistemi tradizionali di *financial reporting* di tipo *accrual* che rappresentano il mainstream internazionale, possano risultare obiettivi altamente costosi, che richiederanno tempi di implementazione decisamente lunghi ma potrebbero produrre informazioni scarsamente utili e poco affidabili poiché non comprensibili o non utili quando applicate a livello locale (Kurunmäki, Lapsley e Miller, 2011). L'esperienza maturata è dunque coerente con precedenti ricerche poiché dimostra che l'armonizzazione può consentire anche la coesistenza di sistemi contabili differenti così da produrre le informazioni necessarie alle comparazioni o alle decisioni da prendere da parte di stakeholder che hanno una visione "internazionale", mantenendo tuttavia anche le informazioni utili a soddisfare esigenze informative specifiche (es. meccanismi autorizzatori di spesa, regole di finanza pubblica) e coerenti con la tradizione culturale e amministrativa di ciascun Paese (Manes Rossi, Cohen, Caperchione e Brusca, 2016). Tale molteplicità di sistemi di contabilità armonizzati consentirebbe dunque da un lato di produrre informazioni utili agli scopi informativi europei di confronto internazionale, dall'altro il mantenimento dell'identità aziendale degli enti locali tipica e nel rispetto della piena autonomia di ciascun Paese<sup>7</sup>.

Il caso-studio può dunque costituire un'utile base conoscitiva per gli attori coinvolti nel processo di definizione degli EPSAS, al fine di comprendere i limiti e i punti di debolezza ma anche le opportunità dell'approccio di armonizzazione adottato. Ne è riprova il fatto che a partire dall'anno 2017 il CEFG è costantemente invitato a partecipare come stakeholder agli incontri dei membri e osservatori di EPSAS Task Force di EUROSTAT.

<sup>7</sup> Si rinvia sul tema al capitolo 1 del presente lavoro.

## Bibliografia

- Badenhausen, K. (2015). Best Places For Business 2015: Behind The Numbers. <http://www.forbes.com/sites/kurtbadenhausen/2015/07/29/best-places-for-business-2015-behind-the-numbers/#762a32a46292>
- Bastida, F., Guillamón, M.-D., Benito, B. (2014). Explaining Interest Rates in Local Government Borrowing. *International Public Management Journal*, 17(1), 45-73.
- Brusca, I., Montesinos, V. (2009). International experiences in whole of government financial reporting: lesson-drawing for Spain. *Public Money & Management*, 29(4), 243-250.
- Carroll, D. A., Marlowe, J. (2009). Is there a ‘GAAP gap’? A politico-economic model of municipal accounting policy. *Journal of Public Budgeting, Accounting, and Financial Management*, 21(4), 501-523.
- Corte dei conti (2013). *Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali esercizi 2011-2012, Volume 1 – Deliberazione n. 21/SEZAUT/2013/FRG*. Corte dei Conti, Roma.
- Ernst & Young (2010). *Toward transparency. A comparative study of governmental accounting in Europe*. E&Y, London.
- EUROSTAT (2013). *European System of Accounts – ESA 2010*, Luxembourg: Publications Office of the European Union.
- GASB (1999). *Statement No. 34 of the Governmental Accounting Standards Board. Basic Financial Statements-and Management’s Discussion and Analysis-for State and Local Governments*. Governmental Accounting Standards Board, Washington D.C.
- Grossi, G. (2007). Governance of Public-Private Corporations in the Provision of Local Utilities in the Italian Case. *International Public Management Review*, 8(1), 130-51.
- Grossi, G. (2009). New development: Consolidated financial reporting as a stimulus for change in Italian local government. *Public Money & Management*, 29(4), 261-264.
- Guthrie, J., Humphrey, C., Jones L. R., and Olson, O. (eds.) (2005). *International Public Financial Management Reform. Progress, contradictions, and challenges*. Greenwich, Connecticut: Information Age Publishing.
- IFAC (2008). *2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, IFAC, New York.
- IFAC PSC (2000). *Study 11 – Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices*. IFAC, New York.
- IMF (2014). *Government Finance Statistics Manual 2014*. International Monetary Fund, Washington D.C.
- IPSASB (2013). *IPSAS 1-Presentation of Financial Statements*. International Public Sector Accounting Standards Board, Toronto.
- Jacobs, J. (1984). *Cities and the Wealth of Nations*, Random House, New York.
- Kurunmäki, L., Lapsley, I., Miller, P. (2011). Accounting Within and Beyond the State. *Management Accounting Research*, 22(1), 1-5.

- Kurunmäki, L., Miller, P. (2006). Modernising Government: The Calculating Self, Hybridisation and Performance Measurement. *Financial Accountability & Management*, 22(1), 87-106.
- Lapsley, I., Miller, P., Panozzo, F. (2010). Accounting for the city. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(3), 305-324.
- Loughlin, J. (1994). Nation, State and Region in Western Europe. In *Culture: The Building-Stone of Europe*; L. Beckemans, Ed.; Presses Interuniversitaires, Brussels, Belgium.
- Manes Rossi F., Cohen S., Caperchione E., Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money & Management*, 36(3), 189-196
- Mussari, R. (2014). EPSAS and the Unification of Public Sector Accounting Across Europe. *Accounting, Economics and Law*, 4(3), 299-312.
- Olson, O., Guthrie, J., Humphrey, C. (1998). *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*. Cappelen Akademisk Forlag, Bergen, Norway.
- Ongaro, E. (2010). The Napoleonic Administrative Tradition and Public Management Reform in France, Greece, Italy, Portugal, Spain. In M. Painter, B. Guy Peters (ed.). *Tradition and Public Administration*. Palgrave Macmillan.
- Padovani, E., Young, D.W., Scorsone, E. (2018). The role of a municipality's financial health in a firm's siting decision. *Business Horizons*, 61(2): 181-190. <https://doi.org/10.1016/j.bushor.2017.09.016>.
- Parlamento Europeo – Directorate-General for Internal Policies – Policy Department Budget Affairs (2015). *EPSAS – European Public Sector Accounting Standards. How to achieve more reliable and transparent accounting systems: How to design EPSAS for a better implementation of the EU budget in the Member States – Workshop documentation*, 1 October 2015, Brussels.
- Pina, V., Torres, L., Yetano, A.T. (2009). Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. *European Accounting Review*, 18(4), 765-807.
- Pinnuck, M., Potter B. (2009). The quality and conservatism of the accounting earnings of local governments. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28, 525-540.
- PwC (2013). *Collection of Information Related to the Potential Impact, including Costs, of Implementing Accrual Accounting in the Public Sector and Technical Analysis of the Suitability of Individual IPSAS Standards*, prepared for EUROSTAT 2013/S 107-182395, PricewaterhouseCoopers, Brussels.
- Reese, L.A., Rosenfeld, R.A. (2001). Yes, But...: Questioning the Conventional Wisdom about Economic Development. *Economic Development Quarterly*, 15(4): 299-312.
- Reichard, C. (2002). Marketization of Public Services in Germany. *International Public Management Review*, 3:2, 63-79.
- Torres L., Pina V. (2002). Changes in public service delivery in the EU countries. *Public Money & Management*, 22: 41-48.
- World Bank (2014). *Municipal Finance Handbook for Local Practitioners*. World Bank, Washington D.C.
- World Bank e United Cities and Local Government (2008). *Decentralization and Local Democracy in the World: First Global Report*. United Cities and Local Governments, Barcelona.

# 5. ARMONIZZAZIONE CONTABILE ED EQUILIBRI DI BILANCIO NEGLI ENTI LOCALI: PRINCIPI E MODELLI DI RIFERIMENTO NEL CONTESTO EUROPEO

di *Enrico Guarini*

## 5.1. Introduzione

Il presente capitolo affronta il tema dell'armonizzazione contabile nella prospettiva dei sistemi di controllo sugli equilibri di bilancio delle amministrazioni locali nel contesto europeo. Il problema del controllo è rilevante in quanto risulta logicamente e contabilmente interconnesso con il sistema di rilevazione delle operazioni di gestione. Negli ultimi anni, soprattutto in Europa, i processi di armonizzazione contabile convergono verso l'adozione del principio di competenza economica finalizzato alla periodica rappresentazione del risultato economico e del patrimonio di funzionamento dell'ente (*full accrual*) quale condizione per una migliore qualità dell'informativa di bilancio, talvolta in aggiunta al tradizionale principio di competenza finanziaria (*cash* o *modified cash*) (Christiaens *et al.*, 2015). Tali processi hanno portato talvolta alla coesistenza di documenti di sintesi redatti con logiche di misurazione diverse (Brusca *et al.*, 2015; IMF, 2016; Manes Rossi *et al.*, 2016).

Al di là dell'intensità con cui i diversi Paesi hanno adottato il sistema di contabilità economico-patrimoniale, i processi di armonizzazione non sempre hanno avuto reali impatti sulle regole e i principi contabili che presidiano gli equilibri nei bilanci di previsione, dando così origine a sistemi contabili e di *budgeting* cosiddetti "misti" o "ibridi" (Robinson, 2002; 2009:4). Uno dei problemi principali è il disallineamento tra i principi contabili adottati per il bilancio consuntivo e quelli per il preventivo, in particolare la logica di contabilità finanziaria (*cash* o *modified-cash*) per il bilancio di previsione e la logica di contabilità economica (*full accrual*) per il bilancio consuntivo (OECD, 2017). Ne consegue che, anche nei Paesi che hanno adottato il sistema di contabilità economico-patrimoniale, si continua ad utilizzare il tradizionale sistema delle autorizzazioni finanziarie (Anessi Pessina e Steccolini, 2007; Christiaens e Rommel, 2008; Jorge, 2007; van Helden e Reichard, 2016).

Tuttavia in Europa, pur in presenza di notevoli differenze nei sistemi e nei principi contabili, cui si intende far fronte con l'introduzione degli EPSAS/IP-SAS, nel corso dell'ultimo ventennio si è assistito ad un sostanziale processo di armonizzazione dei sistemi di regole nazionali per il controllo preventivo del livello di indebitamento delle amministrazioni pubbliche (nel contesto anglosassone definite allo scopo *fiscal rules*), sotto la spinta dei vincoli finanziari di deficit e debito pubblico previsti dal Trattato di Maastricht (ovvero deficit/PIL inferiore al 3% e debito/PIL inferiore al 60%).

Com'è noto, il bilancio di previsione assume maggiore importanza decisionale e politica data la sua natura autorizzatoria. Allo stesso tempo, esso rappresenta il principale punto di riferimento per la verifica degli equilibri economico-finanziari *ex ante* e per il mantenimento degli stessi durante la gestione. Per tale ragione, nei sistemi di contabilità pubblica sono definite regole e principi contabili (in questo caso con valenza gestionale, *budgetary rules*) finalizzati alla salvaguardia dell'economicità delle singole amministrazioni (livello micro) quale condizione per l'economicità complessiva dell'intero sistema pubblico (livello macro). Sono esempi di queste regole il divieto di indebitamento per il finanziamento di squilibri di parte corrente, il pareggio di bilancio, l'equilibrio del bilancio corrente, le regole di utilizzo dell'avanzo e delle riserve di utili, i limiti all'indebitamento.

In Europa, l'enfasi sul controllo del deficit e del debito pubblico a livello macro ha portato i Paesi membri a porre maggiore attenzione ai meccanismi operativi di governo degli equilibri di bilancio, lasciando in secondo piano le informazioni a consuntivo fornite dai sistemi di contabilità economica (OECD, 2017:10). In particolare, durante gli anni della crisi finanziaria, le regole di bilancio sono state utilizzate dai governi centrali per assegnare agli enti locali obiettivi di avanzo e ottenere maggiori spazi di manovra per raggiungere il pareggio di bilancio a livello nazionale (Davey, 2012:55).

Come evidenziato da Mussari nel capitolo introduttivo del presente volume, i principi di contabilità statistica per la *disclosure* dei conti pubblici nazionali hanno finito per assumere un ruolo rilevante nel guidare le riforme in tema di contabilità pubblica dei singoli Paesi. Per esempio, a seguito della sottoscrizione nel 2012 del cosiddetto *Fiscal compact* (Trattato sulla stabilità, coordinamento e *governance* dell'Unione economica monetaria), gli Stati membri dell'Unione Europea (UE) hanno introdotto nei propri ordinamenti il vincolo del pareggio di bilancio (*balanced-budget*). È in questa prospettiva che vanno inquadrare nel contesto italiano la Legge n. 243/2012 (e successive modifiche), nonché la recente riforma sull'armonizzazione dei sistemi contabili che ha previsto l'introduzione del nuovo principio di competenza finanziaria per gli enti locali e l'adozione di comuni schemi di bilancio

coerenti con la classificazione prevista dalla contabilità nazionale (D. Lgs. n. 118/2011). Questi processi si pongono altresì in continuità con il patto di stabilità interno utilizzato sin dalla fine degli anni Novanta per garantire il raccordo tra contabilità pubblica nazionale e vincoli europei (Guarini, 2012).

Se si concorda che i meccanismi di controllo del debito influenzano l'assetto dei sistemi contabili pubblici, allo stesso modo i principi contabili adottati per la rilevazione delle operazioni non sono affatto neutri rispetto alle regole – più o meno vincolanti – previste per il rispetto degli equilibri di bilancio (Marti, 2006).

Quanto più il sistema contabile incorpora logiche di competenza economica in chiave autorizzatoria anche a preventivo (Anessi Pessina, 2007), tanto più elevato risulta essere il costo politico per rispettare gli equilibri di bilancio (Chan, 1998), per via della necessità di assicurare la tempestiva copertura delle potenziali perdite in corso di formazione. In ragione di tale costo, diversi studi hanno evidenziato l'esistenza di pratiche contabili elusive (Clemenceau e Soguel, 2017; von Hagen e Wolff, 2006).

Il presente capitolo propone una chiave interpretativa dei processi di armonizzazione delle regole tese alla salvaguardia degli equilibri di bilancio degli enti territoriali nella UE e dei connessi aspetti contabili. Il tema appare rilevante per comprendere le ricadute e le resistenze politiche verso i processi di armonizzazione contabile in ambito europeo<sup>1</sup>. Poiché il tema delle relazioni tra armonizzazione contabile e salvaguardia degli equilibri di bilancio risulta poco indagato in letteratura, la prima parte del capitolo è dedicata all'inquadramento del tema. Successivamente, si analizzano le principali regole di salvaguardia degli equilibri di bilancio degli enti locali e le interconnessioni con gli aspetti contabili così come affrontati in diversi Paesi europei. In questa parte si fa riferimento ad un'analisi condotta grazie al database della UE sulle *budgetary rules* adottate negli Stati membri e applicate sugli enti locali (European Commission, 2016). L'analisi si concentra sulle regole adottate a partire dal 2015, ovvero successivamente alla crisi finanziaria e all'approvazione del *Fiscal Compact*. Infine, si presentano alcune impli-

<sup>1</sup> Si veda a tale proposito la posizione molto critica verso il progetto EPSAS espressa ufficialmente dalla suprema istituzione di controllo dei conti pubblici della Germania nelle parole del suo Presidente: “*The key to avoiding sovereign debt crises in the European Union is a sound fiscal policy. Such a policy cannot be imposed by enforcing a specific public sector accounting system. (...) When it comes to fiscal surveillance the EU does not lack information but enforcement of fiscal rules. In many cases Member States do not practice the necessary fiscal discipline and are reluctant to make tough policy decisions with the ensuing consequences. To seek better comparability of budget data will not serve the purpose. We can strengthen confidence in the stability of the Economic and Monetary Union only, if all Member States apply European fiscal rules consistently*” (Bundesrechnungshof, 2017).

cazioni derivanti dallo studio. I risultati di questa analisi costituiscono una prima rappresentazione sistematica del tema che potrà essere, in una fase successiva, oggetto di ulteriore approfondimento in specifici Paesi.

## **5.2. Armonizzazione contabile e controllo dell'indebitamento pubblico in Europa**

Nell'ambito dell'UE, gli Stati membri hanno sottoscritto l'impegno di una comune politica di controllo del debito pubblico attraverso la definizione di regole condivise per la salvaguardia degli equilibri di bilancio, affidate alla sorveglianza sovra-nazionale. La Commissione effettua il monitoraggio sui bilanci degli Stati sulla base dei dati dagli stessi rendicontati secondo le regole di contabilità statistica (Jones, 2003) European Systems of Accounts (ESA) (EUROSTAT, 2013). A tale scopo, il principale documento per il controllo dell'indebitamento pubblico è il conto economico consolidato della pubblica amministrazione. Il sistema ESA utilizza uno specifico principio di competenza economica e deriva i dati per il monitoraggio dai sistemi di contabilità pubblica nazionali. Al saldo finale del conto economico consolidato della pubblica amministrazione si perviene quindi attraverso il progressivo consolidamento dei bilanci delle varie amministrazioni ricomprese al suo interno<sup>2</sup>. Data l'elevata eterogeneità dei sistemi contabili nazionali e dell'articolazione interna della PA, nonché la necessità di rendicontare i dati contabili in modo tempestivo (mensilmente per il governo centrale, quadrimestralmente per gli enti locali), ogni Stato membro può comunicare i valori secondo il principio di cassa salvo poi riconciliare gli stessi secondo il principio di competenza ESA<sup>3</sup>.

Questo meccanismo presenta certamente dei costi elevati, non solo per l'entità delle operazioni interne di rettifica e integrazioni contabili effettuate dagli Stati membri (Dasi *et al.*, 2013; 2016; 2017), ma anche per la verifica

<sup>2</sup> Nei conti pubblici nazionali le spese e le entrate sono contabilizzate in bilancio se producono effetti economici nell'esercizio, indipendentemente dal sorgere dell'obbligo giuridico o del momento finanziario (EUROSTAT, 2013: 17, punto 1.101). Il nuovo principio contabile di competenza finanziaria (cd. "potenziata") per gli enti locali italiani, si avvicina notevolmente alle logiche ESA, sebbene vi siano ancora delle differenze. Come rilevato anche dall'Istat, in sede di consolidamento dei conti pubblici degli enti locali il nuovo principio di competenza finanziaria consente di derivare più agevolmente il contributo di ciascun ente alla formazione dell'indebitamento netto della PA (Parlamento Italiano, 2014). Per un approfondimento sulle problematiche di raccordo tra contabilità aziendale e contabilità statistica si rinvia al terzo capitolo di Giovanelli e Caffù nel presente volume.

<sup>3</sup> I dati rendicontati secondo il principio di cassa sono prevalenti in ambito europeo, soprattutto per il comparto delle amministrazioni centrali. Per un approfondimento in proposito si rimanda a Dabbico (2015:255).

di attendibilità dei dati da parte di EUROSTAT (Jesus e Jorge, 2015; 2016; Sforza e Cimini, 2017). Le operazioni di consolidamento e riconciliazione sono particolarmente complesse nei Paesi con un elevato numero di amministrazioni locali. Risulta pertanto evidente come l'adozione di standard di rilevazione comuni tra i vari Paesi consentirebbe una migliore attendibilità informativa ed una più efficace azione di monitoraggio e controllo da parte di EUROSTAT (Dasí *et al.*, 2013:271). Tale fabbisogno è diventato rilevante soprattutto in seguito alla crisi del debito in Europa.

La crisi ha avuto come conseguenza l'inasprimento delle regole dell'Unione Europea sui bilanci degli Stati Membri. Tali regole sono state inserite in un pacchetto di misure ("Six-Pack") adottato nel 2011, il *Fiscal Compact*, composto da cinque Regolamenti e dalla Direttiva 2011/85/EU. Mentre i Regolamenti fanno riferimento a regole e target più stringenti del Patto di Stabilità e Crescita, la Direttiva riguarda in modo specifico gli standard di qualità del sistema generale di bilancio pubblico di ogni Stato (*national budgetary framework*) composto dai seguenti elementi: il sistema contabile, la contabilità a fini statistici, il bilancio di previsione e le regole per il controllo della spesa e dell'indebitamento.

La Direttiva enfatizza la *compliance* e la progressiva convergenza sul controllo dell'indebitamento e del debito pubblico rispetto agli obiettivi definiti in sede UE attraverso:

- la disponibilità di sistemi di contabilità pubblica nazionali articolati per livelli di governo e coerenti con la necessità di generare dati attendibili di competenza economica in coerenza con lo standard ESA (*Chapter II, Accounting and Statistics*, Articolo 3 della Direttiva) (Unione Europea, 2011);
- la necessità per ciascuno Stato di rendere operative, all'interno del proprio sistema di amministrazioni pubbliche, regole di bilancio *ad hoc* in grado di assicurare la *compliance* del Paese ai target di deficit e debito assunti in sede europea (*Chapter IV, Numerical fiscal rules*, Articolo 5 della Direttiva).

Appare evidente come il tema dell'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche (livello micro) sia, per il legislatore europeo, strettamente funzionale all'obiettivo prioritario di controllo del debito pubblico a livello generale di sistema pubblico (livello macro) (Jones e Caruana, 2014). Anzi, nelle intenzioni il nuovo sistema contabile sembra finalizzato in via prioritaria a supportare il governo dei conti pubblici in Europa, piuttosto che soddisfare i fabbisogni conoscitivi del *management* e degli *stakeholder* (Mussari, 2014:308).

L'armonizzazione dei sistemi e dei principi contabili pubblici dovrebbe quindi essere affrontata partendo dallo sviluppo di un *framework* concettuale coerente anche con tali specifici fabbisogni conoscitivi (Heiling *et al.*, 2013). A tale riguardo, sono meritevoli di approfondimento i fabbisogni di controllo dei saldi di finanza pubblica nel contesto europeo. Nei successivi due paragrafi si propongono alcune proposizioni per contribuire allo sviluppo del *framework* nella duplice prospettiva della singola azienda e del gruppo pubblico.

### **5.3. Il significato e la rilevanza del concetto di “equilibrio di bilancio” nel contesto delle aziende pubbliche**

Poiché i vincoli sui bilanci per il controllo del debito nelle aziende pubbliche agiscono sul governo degli equilibri finanziari della gestione, è opportuno richiamare in via preliminare i principi generali e le basi teoriche economico-aziendali su cui si fondano tali equilibri. Nel perseguimento dei propri fini istituzionali tutte le aziende devono operare secondo il principio di economicità ovvero rispettare alcune condizioni di corretto funzionamento senza le quali viene meno la possibilità di preservare l'autonomia aziendale da terzi e l'attitudine a durare nel tempo. Le condizioni da rispettare simultaneamente nel tempo sono (Airoldi *et al.*, 1994):

- l'equilibrio economico, ovvero la capacità di perseguire un dinamico bilanciamento tra risorse generate (componenti positivi di reddito) e risorse consumate (componenti negativi di reddito) dall'attività aziendale garantendo un valore residuo adeguato a soddisfare le aspettative del soggetto economico; per le imprese tale valore è rappresentato dalla remunerazione del capitale di rischio, nelle aziende pubbliche dalla capacità di risparmio finalizzato ad un maggior livello di soddisfazione dei bisogni della comunità (o alla riduzione dei tributi);
- l'equilibrio monetario, ovvero la capacità di assicurare in ogni momento l'equilibrio tra entrate ed uscite di mezzi monetari.

Nel corso dell'attività aziendale si verificano strutturali momenti di discrasia tra questi equilibri determinando fabbisogni finanziari che devono essere coperti mediante mezzi propri o di terzi con diverso vincolo temporale. L'azienda deve quindi operare in condizioni di equilibrio finanziario ovvero essere in grado di far fronte ai propri impegni finanziari con i mezzi provenienti dal capitale proprio, dai finanziamenti e dai ricavi, senza pregiudicare l'equilibrio economico (tipicamente in relazione agli interessi passivi) e monetario.

Nelle imprese, la scelta tra ricorso a mezzi propri e mezzi di terzi è valutata in sede di programmazione e controllo finanziario nell'ambito della discrezionalità decisionale del vertice aziendale sulla base di valutazioni di convenienza economica che tengono conto dell'impatto sulla redditività aziendale e sul grado di rischio finanziario. Inoltre, l'esigenza che esista una certa relazione tra caratteristiche dei fabbisogni finanziari e durata delle fonti cui si fa ricorso non richiede che vi sia una corrispondenza assoluta e puntuale ma solo tendenziale.

Nelle aziende pubbliche, invece, questa discrezionalità decisionale degli amministratori viene limitata attraverso vincoli puntuali di equilibrio finanziario più o meno stringenti da rispettare – *ex ante* e durante la gestione – per garantire il rispetto delle condizioni di economicità. Sul piano degli strumenti operativi ciò si traduce nella funzione autorizzativa del bilancio e del sistema contabile che assegna all'organo rappresentativo il potere di imporre a priori limiti alle spese e alle tipologie di entrata (limiti complessivi e per specifiche voci) e vincoli di equilibrio tra fonti di finanziamento (entrate) e impieghi (uscite). Oltre al bilancio, rientra in questo ambito anche la funzione di autorizzazione preventiva al debito e il controllo della situazione finanziaria mediante indicatori da parte dei livelli di governo sovraordinato. Tali considerazioni chiariscono meglio le ragioni per cui i bilanci di previsione delle aziende pubbliche, anche nei casi di adozione della contabilità economica, sono sempre espressi in termini finanziari e prevedono alcuni vincoli di equilibrio<sup>4</sup>. Le ragioni teoriche alla base della necessità sono diverse.

La prima motivazione è quella sviluppata dalle teorie economiche di *Public Choice* (Buchanan *et al.*, 1978) secondo cui i vincoli sono necessari per evitare comportamenti opportunistici da parte dei politici. Tali studiosi ritengono che gli amministratori eletti, sfruttando l'asimmetria informativa dei cittadini rispetto agli effetti economici delle decisioni politiche, cercheranno di massimizzare i propri interessi elettorali di breve periodo finanziando le spese con debito anziché con i tributi. A supporto di tali teorie, diversi studi hanno dimostrato che il controllo del deficit è più efficace in presenza di vincoli sugli equilibri di bilancio (Debrun *et al.*, 2008; Inman, 1996; von Hagen e Harden, 1994).

<sup>4</sup> Nelle esperienze più avanzate di *accrual budgeting* (Australia, Nuova Zelanda, Danimarca, Regno Unito) le logiche autorizzatorie tipiche del bilancio finanziario continuano ad essere prevalenti nel sistema delle determinazioni di sintesi a preventivo, talvolta presenti in via indiretta attraverso i limiti all'indebitamento. Così ad esempio, Robinson (2009:5): «*What can certainly be said is that an accrual budgeting system must either include an explicit capital expenditure control total or it must employ indirect means of limiting annual capital expenditure so as to achieve the same result*».

La seconda motivazione è quella sviluppata nell'ambito delle teorie di *Public Finance* ed è legata alla necessità di garantire l'equità intergenerazionale ovvero l'equilibrio tra costi e benefici per i contribuenti in ciascun periodo temporale. Secondo tali teorie, i benefici in termini di servizi pubblici prodotti per la collettività in un dato periodo devono essere finanziati mediante tributi e tariffe imposti alla collettività nello stesso periodo e non in periodi precedenti o successivi. Dal punto di vista economico-aziendale tale principio corrisponde alla condizione di equilibrio economico richiamata in precedenza e si traduce nel conseguimento di un risultato economico non negativo (più propriamente di un risparmio pubblico) (Anessi Pessina, 2000:40; Anessi Pessina e Steccolini, 2013: 510).

La terza motivazione è legata al fatto che nell'azienda pubblica esistono alcuni fattori strutturali che agiscono come disincentivo al raggiungimento delle condizioni di equilibrio. Un aspetto determinante è l'assenza di meccanismi di feedback tipici del mercato nelle operazioni di cessione di beni e servizi (Borgonovi, 1975; Caperchione, 1995), da cui consegue, a differenza delle imprese, una limitata interdipendenza economica tra costi e ricavi (Anessi Pessina, 1993; 2007). I vincoli di equilibrio sul bilancio diventano quindi un meccanismo di *governance* istituzionale attraverso cui condizionare le scelte degli amministratori e preservare la sostenibilità finanziaria della gestione (*financial sustainability*) (IPSASB, 2013; Rodríguez Bolívar, 2017), sebbene le modalità di risposta e adattamento da parte degli enti siano estremamente differenziate (Barbera *et al.*, 2016a; 2016b; 2017).

Infine, la diversa articolazione delle responsabilità di spesa e di entrata tra i diversi livelli di governo pone il tema degli equilibri finanziari in una prospettiva non solo di singola azienda ma anche di gruppo pubblico (Borgonovi, 1996). Diversi tributi sono raccolti dal governo centrale che poi provvede a trasferire risorse ai governi locali. Ciò genera incentivi alla spesa locale scaricando l'onere di copertura su altri livelli di governo (von Hagen e Harden, 1994). I vincoli di bilancio possono quindi essere funzionali a limitare la spesa a livello locale e il conseguente indebitamento dello Stato necessario per finanziare i trasferimenti passivi.

Questo aspetto ha assunto particolare rilevanza in ambito europeo in relazione ai vincoli di deficit e debito imposti dalla UE. In tale contesto, i vincoli sugli equilibri di bilancio<sup>5</sup> sono strumenti operativi a disposizione dei governi centrali per distribuire sui vari livelli di governo interno lo sforzo necessario per rispettare il vincolo di indebitamento netto imposto dall'appartenenza alla UE. Risulta pertanto evidente come i sistemi contabili

<sup>5</sup> In Italia il patto di stabilità interno, ora sostituito dal pareggio di bilancio.

svolgano un ruolo rilevante per il controllo dei risultati finanziari su cui agiscono i vincoli europei. Tuttavia, queste specifiche relazioni hanno finora ricevuto una limitata attenzione da parte degli studiosi economico-aziendali.

#### **5.4. Le diverse configurazioni dell'equilibrio di bilancio e i connessi aspetti di misurazione**

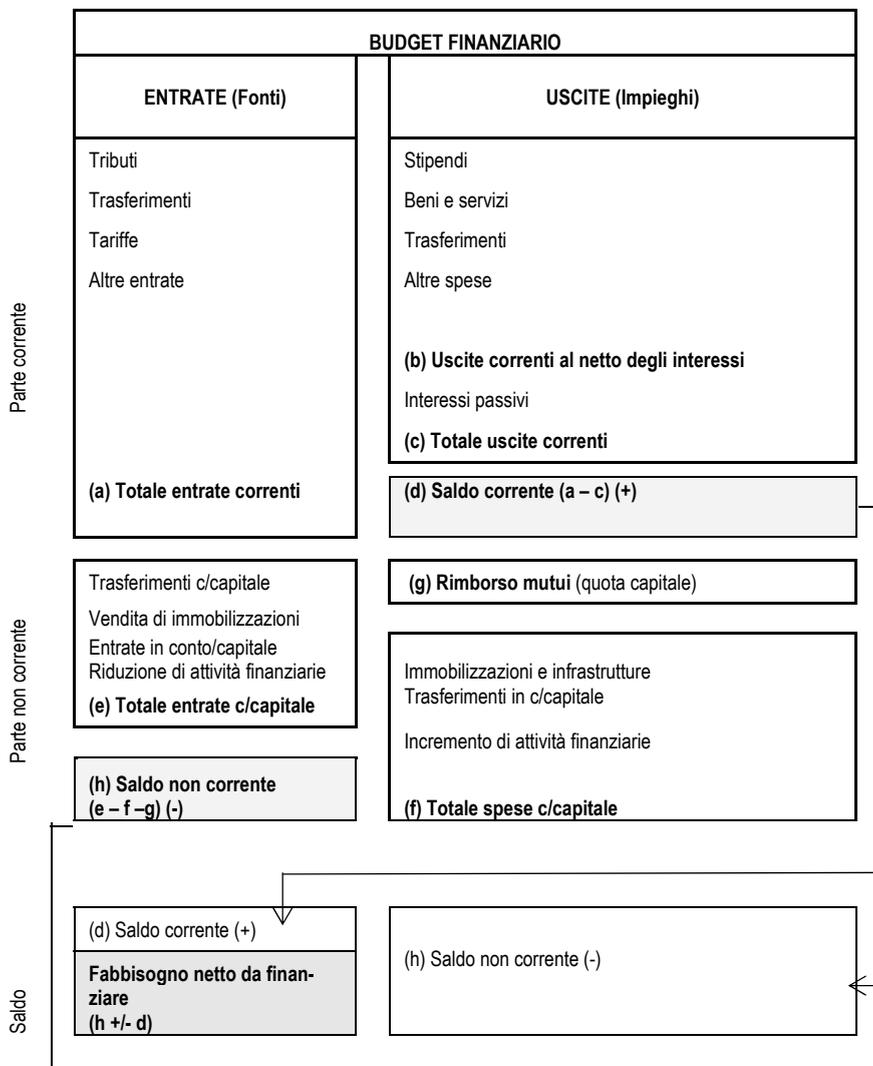
Poiché i vincoli autorizzatori agiscono sugli equilibri finanziari, per facilitare l'esposizione ci si avvale di uno schema semplificato (Figura 5.1) che prende in considerazione le macro-voci di un bilancio di previsione per fini gestionali e, di riflesso, la struttura del conto economico consolidato della pubblica amministrazione secondo i criteri della contabilità nazionale ESA2010.

Ciò che caratterizza la struttura del bilancio in chiave finanziaria è la specifica valenza del sistema dei saldi che consente di vincolare l'allineamento temporale tra fonti e impieghi e così influenzare le modalità di perseguimento degli equilibri finanziari. Come si può notare, il saldo corrente (d) deriva dalla differenza tra le entrate correnti e le uscite correnti e, se positivo, esprime i mezzi finanziari generati internamente ovvero l'autofinanziamento della gestione.

Dopo aver determinato il saldo corrente, il restante fabbisogno finanziario emerge dalle spese in conto capitale e dal rimborso di mutui preesistenti che deve essere bilanciato da fonti a lungo termine quali le entrate in conto capitale; la differenza (h) esprime il fabbisogno netto (-) o il surplus finanziario (+) derivante dalla gestione non corrente. Il saldo complessivo si ottiene dalla differenza algebrica tra il saldo corrente (d) e il saldo non corrente (h) ed esprime il fabbisogno residuo che resta ancora scoperto e che deve essere finanziato con ricorso all'indebitamento o eventualmente rivedendo i programmi.

Per comprendere la differenza di prospettiva tra la logica dell'equilibrio finanziario per fini gestionali (micro) e quella della contabilità nazionale (macro), si consideri che quest'ultima mira a valutare l'effetto sull'economia del paese derivante dai comportamenti dei diversi attori privati e pubblici. Le operazioni di entrata e uscita della PA implicano un flusso di risorse assorbite o immesse verso altri settori. Le spese pubbliche incrementano la domanda del settore privato mentre le entrate costituiscono un prelievo e la diminuiscono. Il saldo del bilancio pubblico rappresenta quindi l'effetto netto delle politiche di entrata e uscita sulla domanda aggregata. Nel conto economico della PA il saldo corrente (d), se positivo (risparmio), esprime il contributo fornito dalla PA alla formazione del risparmio complessivo del sistema economico; se invece è negativo (disavanzo) esprime l'assorbimento da parte della PA del risparmio generato in altri settori economici.

Fig. 5.1 – Controllo dell'indebitamento ed equilibri di bilancio



Fonte: adattamento da Guarini (2016).

Nel conto economico di contabilità nazionale il saldo complessivo (h+/-d) viene denominato indebitamento netto della pubblica amministrazione (*net lending/net borrowing*). I valori che compongono tale aggregato sono calcolati secondo competenza economica, escludendo le voci di natura finanziaria attiva e passiva, quindi le uscite per il rimborso di mutui (g), le riscossioni di anticipazioni e crediti, e le acquisizioni di attività finanziarie. L'indebitamento netto costituisce il saldo contabile di riferimento considerato in sede UE ai fini della verifica del rispetto del vincolo deficit/PIL < 3%. Per le modalità di determinazione, l'indebitamento netto esprime di fatto un fabbisogno finanziario: esso rappresenta in chiave macroeconomica la posizione debitoria (se negativo) o creditoria (se positivo) della PA nei confronti degli altri settori del sistema economico. Nella prospettiva gestionale dei governi centrali di ciascun Paese, tale aggregato costituisce quindi il principale oggetto di controllo sugli equilibri di bilancio delle diverse amministrazioni pubbliche<sup>6</sup>.

A tale scopo, i vincoli di bilancio consentono di responsabilizzare le varie amministrazioni del gruppo pubblico sul rispetto di alcune condizioni minime per la salvaguardia dell'equilibrio finanziario o, se necessario, sul conseguimento di particolari obiettivi quantitativi sui saldi dei conti nazionali per fini di politica economica. È utile sottolineare che ciò rappresenta un'esigenza operativa rilevante anche nei contesti più avanzati che adottano un sistema integrato di contabilità con base *full accrual*<sup>7</sup>. Ad esempio, se il vincolo di pareggio (ovvero di non disavanzo) viene posto sul saldo corrente (d), il finanziamento in disavanzo è consentito solo per far fronte ad un fabbisogno di investimento (saldo h)<sup>8</sup>.

Questa regola aurea dei bilanci pubblici responsabilizza gli amministratori sulla necessità di evitare il ricorso all'indebitamento a medio/lungo termine per finanziare fabbisogni di breve, rendendo possibile l'indebitamento solo per finanziare gli investimenti. In termini di equilibrio finanziario, va anche evi-

<sup>6</sup> La crescente enfasi sui saldi contabili presi a riferimento in ambito europeo ha indotto il nostro Paese ad avvicinare progressivamente le definizioni e le modalità di rilevazione degli aggregati di contabilità pubblica a quelli di contabilità nazionale. Tuttavia, esistono ancora alcune differenze tecnico-contabili nelle modalità di determinazione dei valori, derivanti principalmente da necessità conoscitive per il calcolo del fabbisogno finanziario a fini di controllo interno, che richiedono diverse operazioni di riconciliazione e raccordo tra contabilità pubblica e contabilità nazionale (Ragioneria Generale dello Stato, 2008).

<sup>7</sup> Con riferimento all'esperienza australiana si veda Robinson (2009:13): "*But what is the appropriate expenditure aggregate if fiscal sustainability is being managed with reference to the broader accrual measure of debt? This is clearly a very important question in an accrual budgeting environment, but one which has received little attention.*".

<sup>8</sup> In tal caso il fabbisogno netto da finanziare equivale al saldo (h), al netto di eventuali fonti di parte corrente (d). Tale vincolo può non avere valore cogente per il governo centrale poiché in virtù dei poteri sovraordinati possiede maggiori leve impositive per ripristinare gli equilibri.

denziata la funzione dell'eventuale inclusione nel saldo di eventuali voci non monetarie quali l'ammortamento (e le eventuali svalutazioni) delle immobilizzazioni e gli altri accantonamenti a fondi rischi e oneri. Si noti che, sebbene l'ammortamento e gli altri accantonamenti abbiano una pura funzione di osservazione economica e non debbano essere confusi con le logiche finanziarie, tale meccanismo rappresenta di fatto un risparmio forzoso (Anessi Pessina, 2000:102); esso consente di generare un equivalente flusso di cassa che può essere vincolato per finanziare gli investimenti futuri oppure destinato a riserva per rafforzare la solidità patrimoniale (Barton, 2011; Blöndal, 2003).

Inoltre, l'eventuale inclusione nel vincolo di pareggio corrente della quota capitale del rimborso mutui induce l'azienda pubblica a conseguire un livello di autofinanziamento lordo derivante dalla gestione reddituale sufficiente a garantire annualmente il rimborso dei debiti pregressi. Quest'ultimo vincolo è anche coerente con la teoria economica dell'equità intergenerazionale di cui si è già detto, così che in ogni periodo si fa gravare sui cittadini che beneficiano degli investimenti il relativo sacrificio, cioè il costo degli interessi più la quota capitale del rimborso del debito (g) da coprire con tributi e tariffe. Il vincolo è maggiormente sfidante ed efficace se deve essere rispettato anche a consuntivo.

Invece, se il vincolo di pareggio (o di non disavanzo) si riferisce al saldo complessivo (h+/-d), senza distinzione tra parte corrente e parte non corrente, consegue che il fabbisogno netto da finanziare non può essere negativo, pertanto la copertura del fabbisogno di investimento deve essere effettuata integralmente mediante autofinanziamento della gestione corrente oppure con entrate in conto capitale (dismissioni, trasferimenti, etc.).

Nel saldo complessivo da pareggiare può essere inclusa o meno anche la quota capitale di rimborso dei mutui (g). L'inclusione della quota costringe l'azienda pubblica a recuperare fonti sufficienti al rimborso prima di ricorrere a nuovo indebitamento. L'esclusione della quota, invece, facilita il rispetto del vincolo e consente di utilizzare flussi di cassa esistenti all'inizio dell'anno per il rimborso del debito pregresso. L'attuale configurazione del vincolo di pareggio di bilancio per gli enti locali, previsto per il controllo degli obiettivi di finanza pubblica, richiede che la differenza tra entrate finali e uscite finali sia non negativa, ovvero il saldo complessivo (h+/-d) senza considerare (g) nella Figura 5.1.

Ad evidenza, il vincolo sul saldo complessivo risulta più stringente di quello posto solo sul saldo corrente ed appare poco coerente con la logica degli equilibri di bilancio sviluppata dalla dottrina economico-aziendale. Peraltro, alcune evidenze empiriche dimostrano che tale vincolo, oltre ad essere privo di efficacia sul piano della riduzione del debito, può avere effetti

distorsivi e ridurre la capacità di investimento degli enti locali (Guarini e Pattaro, 2013; 2016; 2017; Monacelli *et al.*, 2016).

La scelta relativa al saldo da vincolare e alla sua configurazione contabile non è neutra nemmeno rispetto agli obiettivi di politica economica e alle teorie economiche che li ispirano (Mussari, 2013; Robinson, 2009). Per alcuni economisti il debito pubblico è consentito per finanziare gli investimenti e può essere utile per perseguire fini di equità intergenerazionale (Eisner, 1984; Milesi-Ferretti, 1997:8).

In questa prospettiva, il vincolo di pareggio dovrebbe essere posto solo sul saldo corrente (d) comprensivo della quota annuale di rimborso del debito, così che le future generazioni siano chiamate a sopportare il carico fiscale a fronte dei benefici ottenuti dagli investimenti, secondo il principio cosiddetto del “*pay-as-you-use*” (Dafflon, 1996; Wagner, 1970). Altri economisti, invece, ritengono che il vincolo di pareggio debba essere posto sul saldo complessivo (h+/-d), limitando quindi il ricorso al debito e finanziando gli investimenti solo con le entrate (principio del “*pay-as-you-go*”). Secondo gli stessi, tale vincolo è anche coerente con il principio dell’equità intergenerazionale in quanto le spese per investimenti si ripetono costantemente nel corso del tempo e ogni generazione, chiamata a coprirne il fabbisogno con mezzi propri, può di fatto beneficiare più o meno per lo stesso importo degli investimenti decisi in passato (Buchanan, 1997: 132-133; Buchanan e Wagner, 1977).

Oltre ai vincoli sugli equilibri di bilancio, il controllo dell’indebitamento può essere effettuato anche attraverso la definizione di tetti sulla spesa, sullo stock di debito oppure, indirettamente, imponendo alcuni parametri di sostenibilità del debito da rispettare, per esempio una certa percentuale massima di incidenza degli interessi passivi sulle entrate correnti.

Vale la pena infine di ricordare che i vincoli sugli equilibri di bilancio possono avere valenza giuridica ed essere formalizzati in saldi o valori target specifici da dimostrare in sede di previsione e durante la gestione (come nei paesi con sistema amministrativo di origine napoleonica), oppure fare riferimento a principi generali di corretta gestione finanziaria da rispettare nell’ambito delle scelte di bilancio (paesi di cultura anglosassone). In quest’ultimo caso, l’assenza di vincoli formali conta sul fatto che i mercati finanziari possano svolgere il ruolo di deterrente all’assunzione di politiche di indebitamento non sostenibili da parte delle aziende pubbliche.

## 5.5. Le principali regole di salvaguardia degli equilibri di bilancio nei Paesi UE e i connessi aspetti contabili

In questo paragrafo si evidenziano gli elementi di armonizzazione delle regole per il controllo degli equilibri di bilancio delle amministrazioni pubbliche in Europa, con particolare focus sulle amministrazioni locali. È opportuno precisare che in realtà non si tratta di un vero e proprio processo di armonizzazione quanto piuttosto di un percorso di progressiva convergenza verso comuni regole di controllo dell'indebitamento all'interno di ciascun paese, stimolato sia dai vincoli generali di deficit e debito condivisi in sede UE sia dalle regole di rendicontazione dei conti nazionali secondo i criteri ESA. L'analisi si basa su un dataset completo della Commissione Europea contenente tutte le regole interne sui vincoli di bilancio adottate dagli Stati membri nel periodo 1990-2015 (European Commission, 2016). I dati estratti fanno riferimento alle tipologie di vincoli sugli equilibri di bilancio e alla base contabile di riferimento. I vincoli sono classificati in quattro tipologie a seconda dell'oggetto di riferimento del controllo: pareggio di bilancio, vincolo sul debito, vincolo sulla spesa, vincolo sulle entrate (IMF, 2017). I dati sono organizzati secondo la logica di rendicontazione ai fini ESA, quindi considerano le unità Amministrazione Centrale (AC), Amministrazioni locali (AL), Enti di previdenza (EP) e sistema Pubblica Amministrazione nel complesso (PA). A fini di analisi, i paesi sono stati classificati in quattro gruppi a seconda della diversa tradizione contabile ed amministrativa riconosciuta in letteratura (Dasí *et al.*, 2013).

Come si evince dalla Tabella 5.1, il ricorso al vincolo sulle entrate è di fatto circoscritto solo a quattro paesi (Finlandia, Francia, Olanda e Lettonia) e applicato agli enti di previdenza e all'amministrazione centrale. Tale regola di bilancio prevede un vincolo di destinazione sulle maggiori entrate non previste a copertura del deficit o a riduzione del debito. A conferma dell'influenza delle regole UE e della contabilità ESA, la quasi totalità dei paesi (25/28) ha adottato regole di pareggio di bilancio a livello di sistema PA.

Tab. 5.1 – Tipologie di vincoli per il controllo degli equilibri di bilancio nei Paesi UE (vigenti al 2016)

Gruppo paese	Tipologia di vincolo	Ambito istituzionale del controllo				nr. paesi
		PA	AC	AL	EP	
<b>1. Anglosassone</b>	pareggio	4		4		4
Regno Unito, Irlanda, Cipro, Malta	debito	3				3
	spesa	2	1			2
	entrate					
	<b>nr. paesi</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>2</b>		<b>4</b>
<b>2. Nord Europa</b>	pareggio	4	2	3		4
	debito		1			1
Finlandia, Svezia, Danimarca, Olanda	spesa	2	2		1	4
	entrate	1			2	3
	<b>nr. paesi</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<b>3. Europa continentale</b>	pareggio	9	3	6	4	9
Belgio, Lussemburgo, Francia, Grecia, Italia, Portogallo, Spagna, Austria, Germania	debito	4		2	1	5
	spesa	3	5	2	1	6
	entrate		1		1	2
	<b>nr. paesi</b>	<b>9</b>	<b>5</b>	<b>7</b>	<b>5</b>	<b>9</b>
<b>4. Est Europa</b>	pareggio	8	1	5		9
Estonia, Ungheria, Lettonia, Lituania, Polonia, Bulgaria, Repubblica Ceca, Romania, Croazia, Slovenia, Slovacchia	debito	6	2	7	1	9
	spesa	5	3	1	1	8
	entrate				1	1
	<b>nr. paesi</b>	<b>11</b>	<b>4</b>	<b>10</b>	<b>2</b>	<b>11</b>
Riepilogo	pareggio	25	6	16	4	
	debito	13	3	9	2	
	spesa	12	11	3	3	
	entrate	1	1		3	
	<b>Totale paesi</b>	<b>28</b>	<b>13</b>	<b>22</b>	<b>10</b>	<b>28</b>

Fonte: elaborazione su dati European Commission (2016).

Con riferimento alle articolazioni interne, il vincolo di pareggio è molto utilizzato per le amministrazioni locali, con una certa prevalenza nei paesi dell'Europa continentale (6/9). Questi prediligono la regola del pareggio anche per il controllo della previdenza (4 su 9). Il vincolo sul debito è invece utilizzato prevalentemente nei paesi anglosassoni (3 paesi su 4) a livello di PA e dai paesi Est Europa per l'amministrazione locale (7 paesi su 11). Il vincolo sulla spesa è adottato quasi esclusivamente a livello di PA (12 su 28) e pressoché in tutte le amministrazioni centrali (11 su 13) di tutti i gruppi di paesi. Risulta invece marginale la presenza a livello di amministrazioni locali

e enti di previdenza. Con riferimento alle amministrazioni locali è interessante notare come i paesi di cultura anglosassone e Nord Europa utilizzino esclusivamente i vincoli sul pareggio, regola maggiormente rispettosa dell'autonomia gestionale rispetto al vincolo sul debito e sulla spesa.

Prendendo in considerazione il sistema contabile utilizzato come riferimento per i vincoli, la Tabella 5.2 mostra come, sebbene i paesi continuino ad utilizzare il proprio sistema di contabilità pubblica, gli stessi adottano anche il sistema ESA, prevalentemente per il controllo dei vincoli di pareggio del bilancio a livello PA (Tabella 5.1).

Tab. 5.2 – Sistema contabile a supporto delle regole di bilancio nei Paesi UE

Gruppo paese	Sistema contabile			nr. paesi
	ESA	Contabilità pubblica	Sistema misto (contabilità pubblica in linea con ESA)	
1. Anglosassone	4	3		4
2. Nord Europa	4	4		4
3. Europa continentale	8	7	3	9
4. Est Europa	9	9	2	11
<b>Totale</b>	<b>25</b>	<b>23</b>	<b>5</b>	<b>28</b>

Fonte: elaborazione su dati European Commission (2016).

Questa evidenza non è sorprendente ed è coerente con la necessità di controllo del parametro deficit/PIL a livello nazionale. È più interessante invece analizzare l'utilizzo della base ESA per la definizione dei vincoli di pareggio sulle amministrazioni locali, dato che l'adozione di una base omogenea facilita il consolidamento dei conti e quindi il controllo. Come emerge dalla Tabella 5.3, il sistema contabile ESA è ancora poco utilizzato per i saldi degli enti locali ed è riferito principalmente al pareggio di bilancio, consentendo una percentuale di copertura dei valori aggregati nei conti nazionali di circa il 26%.

Se si considera il peso specifico dei paesi del gruppo 3 e 4 e la relativa numerosità degli enti locali, data l'entità degli aggiustamenti contabili necessari per raccordare i conti pubblici nazionali alle regole ESA, si può ipotizzare che nei prossimi anni la base contabile ESA potrà essere ulteriormente impiegata per la responsabilizzazione degli enti locali nell'ottica del controllo infra-gruppo. In questa prospettiva, nella misura in cui la formulazione degli EPSAS convergerà verso i principi di valutazione ESA, il processo di armonizzazione potrà altresì influenzare le modalità di governo degli equilibri di bilancio degli enti locali.

Tab. 5.3 – L'utilizzo del sistema contabile ESA per la definizione dei vincoli di bilancio sugli enti locali

Gruppo	Vincolo	Paese	Descrizione	Sistema contabile	Copertura dei conti nazionali
1	pareggio	Irlanda	Target annuale massimo di indebitamento netto in valore nominale (ESA) (gli interessi sul debito sono esclusi dal saldo)	ESA	12,4%
2	pareggio	Olanda	Target annuale massimo di indebitamento netto in % PIL (ESA) condiviso a livello aggregato di comparto (comuni, province, autorità idriche regionali)	ESA	29,6%
3	pareggio	Italia (regioni)	SSN-target annuale di riduzione del deficit ("Patto per la Salute")	ESA	13,5%
		Italia (comuni, province e regioni) <sup>9</sup>	Target massimo di indebitamento annuale (saldo "euro-compatibile" per le regioni) <sup>9</sup>	Sistema misto (contabilità pubblica in linea con ESA)	28,7%
		Portogallo (comuni)	Pareggio tra entrate correnti e spese correnti incluso la rata di rimborso mutui	Sistema misto (contabilità pubblica in linea con ESA)	12%
	debito	Spagna (regioni)	Autorizzazione da parte del governo centrale	Sistema misto (contabilità pubblica in linea con ESA)	31,2%
	spesa	Italia (regioni)	Tetto alla spesa farmaceutica	ESA	2,1%
4	-	-			

Fonte: elaborazione su dati European Commission (2016).

Nella Tabella 5.4, invece, si riportano le modalità di formulazione dei vincoli sugli equilibri di bilancio nei vari paesi, evidenziando gli elementi di convergenza e le specificità. A fini di completezza dell'analisi si riportano i vincoli per tutti i vari livelli di governo. Con riguardo agli enti locali si può notare come il vincolo di pareggio (o di non disavanzo) sia utilizzato in 16 paesi ed è formulato prendendo in considerazione lo stesso aggregato dell'indebitamento netto complessivo, nonostante si utilizzi prevalentemente il sistema di contabilità pubblica piuttosto che il sistema ESA (si veda di nuovo la Tabella 5.3)<sup>10</sup>. È opportuno notare che nell'ambito dei paesi che hanno previsto la regola del pareggio, solo 6 applicano la regola con un riferimento temporale che va oltre l'esercizio. Questo aspetto è molto importante al fine di salvaguardare l'autonomia gestionale degli enti ed è coerente con una visione dinamica dell'equilibrio aziendale. Peraltro, è anche coerente con l'o-

<sup>9</sup> La regola faceva riferimento al patto di stabilità interno sostituito attualmente con il pareggio di bilancio (indebitamento netto non negativo).

<sup>10</sup> La regola del pareggio di bilancio per gli enti locali, nei paesi che utilizzano la contabilità pubblica quale base per l'applicazione del vincolo, ha una copertura media dei relativi aggregati nei conti nazionali di circa il 21%.

rizzonte temporale pluriennale dei programmi di convergenza per il controllo del deficit assunti dai vari paesi nei confronti della UE. Si noti, inoltre, che alcuni paesi (Portogallo, Lussemburgo, Romania, Lituania, Slovacchia) prediligono vincolare solo il saldo di parte corrente, lasciando così maggiore flessibilità negli equilibri di bilancio, ma fissando poi dei limiti diretti e/o indiretti per il ricorso al debito (Portogallo, Romania, Slovacchia).

Tab. 5.4 – La formulazione dei vincoli di bilancio per livelli di governo

Livello di governo	Tipologia di vincolo			
	Pareggio	Spesa	Debito	Entrata
PA	<ul style="list-style-type: none"> <li>Deficit in % PIL</li> <li>Saldo strutturale in % del PIL (regola nazionale ma richiesta da UE)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tetto in % del PIL</li> <li>% annuale di crescita della spesa primaria &lt; crescita potenziale PIL (regola nazionale ma richiesta da UE)</li> <li>Tetto sulla spesa in valore nominale/reale</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Debito/PIL (regola nazionale ma richiesta da UE)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Surplus di bilancio vincolato alla riduzione del deficit e debito (Olanda, 1998+)</li> </ul>
AC/EP	<ul style="list-style-type: none"> <li><i>ibidem</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><i>ibidem</i></li> <li>Tetto sulla spesa nominale in relazione ai piani di investimento (Irlanda, 2004-15+)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Debito in % delle entrate correnti (Estonia, 2010-15+)</li> <li>Tetto all'indebitamento netto</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Maggiori entrate vincolate a riduzione del deficit (Francia, 2009-15+ (Lituania, 2008-15+)</li> </ul>
AL	<ul style="list-style-type: none"> <li>Saldo di bilancio non negativo: <ul style="list-style-type: none"> <li>-Gruppo 1-Irlanda, Cipro*</li> <li>-Gruppo 2-Belgio*, Germania, Francia, Italia, Lussemburgo, Portogallo</li> <li>-Gruppo 3-Finlandia*, Olanda*, Svezia</li> <li>-Gruppo 5-Bulgaria*, Lituania, Polonia*, Slovacchia, Romania</li> </ul> </li> <li>Saldo ex-ante in pareggio, deficit ex post consentito se &lt; 5% entrate (&lt;10% per i piccoli comuni) (Francia)</li> <li>Saldo corrente non negativo (Romania, 1990-2015+, Lituania, 2015+, Slovacchia, 2009-15+)</li> <li>Saldo corrente incluso rimborso prestiti non negativo (Lussemburgo, Portogallo: saldo &gt; 5% entrate correnti effettive)</li> <li>Target di miglioramento del saldo di competenza mista in valore nominale (Italia, 2008-2015)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tetto alla % di crescita della spesa nominale</li> <li>Tetto alla spesa in valore assoluto</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tetto allo stock di debito in % entrate correnti (Estonia, 2013+, Spagna, 2015+, Slovacchia, 2002-15+, Portogallo, 2014-15+)</li> <li>% crescita del debito &lt; avanzo (Portogallo, 2014-15+)</li> <li>Limite indiretto all'indebitamento (quota annuale rimborso prestiti &lt; di una certa % delle entrate correnti) (Slovacchia, 2002-15+, Polonia, 2014-15+, Romania, 1999-2015+)</li> <li>Grado di indebitamento (debiti/totale impieghi) (Repubblica Ceca, 2009-15+)</li> <li>Autorizzazione da parte del governo centrale per regioni e comuni (questi ultimi solo se in deficit o debito &gt; 75% entrate correnti) (Spagna, 2015+)</li> </ul>	

• Nota: In questi paesi l'orizzonte temporale per il rispetto del vincolo è pluriennale

Fonte: elaborazione su dati European Commission (2016).

## 5.6. Conclusioni

Nelle aziende pubbliche, i fabbisogni connessi alle finalità autorizzatorie hanno fatto prevalere un sistema contabile orientato alla misurazione dell'equilibrio finanziario e monetario quale modalità indiretta per il controllo dell'equilibrio economico. Ciò ha portato nel tempo ad una progressiva divergenza di fini, oggetto e metodo di rilevazione tra contabilità finanziaria e contabilità economica e alla maggiore importanza attribuita ai vincoli per il governo degli equilibri finanziari. Nel corso degli ultimi anni, per effetto delle riforme ispirate dalle teorie del New Public Management, è emersa invece la necessità di rappresentare in modo adeguato anche la formazione dell'equilibrio economico e gli effetti generati sul capitale delle aziende pubbliche. La spinta verso l'adozione degli IPSAS a livello internazionale va inquadrata in questa direzione. Tuttavia, i vincoli sugli equilibri di bilancio nel contesto delle aziende pubbliche sono rilevanti anche a livello macroeconomico per il controllo complessivo dell'indebitamento netto della PA al fine di determinarne l'impatto nel sistema economico. A tale scopo, una specificità ulteriore è rappresentata dall'esistenza della contabilità nazionale per fini statistici che pur adottando il principio di *accrual* utilizza logiche e modalità di rilevazione molto distanti dalle determinazioni quantitative di bilancio.

Nel contesto europeo i vincoli sugli equilibri del bilancio pubblico hanno assunto particolare rilevanza per effetto degli impegni di controllo del deficit e del debito pubblico sottoscritti con il Trattato di Maastricht. L'analisi comparata di tali regole ha evidenziato l'esistenza di un sostanziale processo di armonizzazione dei meccanismi di controllo finanziario tra i vari livelli di governo degli Stati membri.

Alla luce dell'analisi condotta, si propongono due implicazioni per la ricerca futura e per i *policy maker*. La prima riguarda la completezza del modello concettuale di riferimento. Da più parti è stata ben evidenziata la necessità che i principi contabili per le amministrazioni pubbliche siano sviluppati a partire dalla definizione di un solido *framework* concettuale che tenga conto delle specificità delle aziende pubbliche. L'analisi sui vincoli di bilancio suggerisce che nello sviluppo degli EPSAS, al di là degli obiettivi di giungere ad una maggiore trasparenza informativa circa la situazione economico-patrimoniale delle amministrazioni pubbliche, occorre tenere in considerazione le logiche e i meccanismi operativi di salvaguardia degli equilibri finanziari, soprattutto nella prospettiva del consolidamento dei conti pubblici secondo i criteri ESA. Il dibattito teorico in merito all'utilizzo dei criteri IPSAS si è concentrato correttamente sul criterio della rilevanza del sistema di misurazione rispetto agli utilizzatori. In questa prospettiva, poiché gli IPSAS

sono fondamentalmente influenzati dalla logica IAS e quindi dal criterio di valutazione al *fair value*, sarà necessario valutarne la coerenza rispetto al tradizionale criterio del costo storico e del principio di prudenza rispetto agli obiettivi di misurazione del reddito e del capitale (Biondi, 2014; Blöndal, 2003). Se da un lato appare condivisibile la necessità di conoscere il valore attuale dei crediti e dei debiti della pubblica amministrazione, dall'altro occorre considerare che elaborare valutazioni al *fair value* per altre poste di bilancio può essere estremamente costoso e superfluo, oltre che poco coerente con le esigenze informative del settore pubblico.

Tuttavia, non vanno trascurati i fabbisogni conoscitivi dei decisori pubblici in ambito UE, altrettanto rilevanti. Da questo punto di vista, sarà necessario sviluppare un *framework* concettuale che tenga conto anche degli obiettivi di controllo dell'indebitamento e delle logiche di rilevazione della contabilità nazionale ESA, strutturalmente differenti rispetto alle finalità delle determinazioni contabili economico-aziendali. Ai fini del controllo macroeconomico dei conti pubblici, è comunque evidente l'orientamento in ambito europeo verso la promozione di sistemi di contabilità pubblica nazionali in grado di fornire una solida base per l'applicazione dei criteri ESA. Uno degli obiettivi del progetto EPSAS è certamente quello di ridurre il più possibile la discrezionalità degli Stati membri nella rilevazione delle operazioni rilevanti ai fini ESA. In questo senso, potrebbero prevalere elementi di standardizzazione dei principi piuttosto che di armonizzazione (Mussari, 2014). Appare peraltro difficile modificare le modalità di misurazione del deficit e debito nel Trattato di Maastricht e far convergere la contabilità ESA verso i principi contabili IPSAS (Lequiller, 2015:23). D'altra parte, al momento della sottoscrizione del Trattato, la contabilità a fini statistici rappresentava l'unico strumento operativo di contabilità armonizzata disponibile per il consolidamento dei conti pubblici dei paesi UE. Lo sviluppo del *framework* comune e la convergenza verso criteri di valutazione ESA-IPSAS condivisi potrebbe ridurre le differenze di rilevazione nei due sistemi e migliorare la qualità dei dati attraverso un sistema contabile integrato che alimenti le informazioni necessarie per soddisfare i diversi fabbisogni di rendicontazione.

La seconda implicazione concerne il controllo dell'indebitamento pubblico. Sebbene gli EPSAS/IPSAS non facciano riferimento esplicito al bilancio di previsione, risulta del tutto evidente come esista un collegamento logico e sostanziale tra le modalità di rilevazione dei valori a consuntivo, la formulazione delle previsioni e il governo degli equilibri di bilancio per il controllo del livello di indebitamento durante la gestione. Si consideri, a titolo di esempio, il problema della valutazione delle infrastrutture e dei connessi aspetti legati all'ammortamento e alle politiche finanziarie necessarie per assicurarne la

manutenzione nel tempo e la ricostituzione del capitale. Una rappresentazione più veritiera e corretta del valore del patrimonio pubblico a livello locale potrà sicuramente far emergere a fini di programmazione un più elevato fabbisogno finanziario da soddisfare. Oppure, ancora, si considerino gli impatti sul mantenimento dell'equilibrio economico e finanziario derivanti dagli *impairment* sui crediti. Esistono, tuttavia, diversi elementi di divergenza tra i principi di competenza economica ai fini della corretta determinazione del risultato economico e quelli adottati nel sistema di contabilità nazionale ESA (Dabbicco, 2013; 2015; IPSASB, 2005; IPSASB, 2012).

I nuovi principi determineranno un impatto reale sul controllo degli equilibri di bilancio della PA principalmente nella misura in cui determineranno variazioni significative sul saldo rilevante ai fini UE. In questa prospettiva, ad esempio, gli effetti sul reddito e sul capitale derivanti dal *fair value* e dagli *impairment* sugli *asset* negli esercizi successivi alla prima iscrizione, oppure dai vari accantonamenti a fondi rischi e oneri, etc., potrebbero avere un impatto limitato se non nullo sul calcolo dell'indebitamento netto secondo la contabilità ESA. Tale riflessione riguarda anche il secondo aggregato rilevante a fini UE ovvero lo stock di debito, che nella contabilità ESA è considerato al valore nominale. Per la contabilità a fini statistici, le riduzioni o gli incrementi del patrimonio netto nei conti delle aziende pubbliche derivanti solo da variazioni economiche negative o positive non esprimono una analoga riduzione di debito pubblico presente nel sistema economico e quindi non sono rilevate contabilmente. Tuttavia, la rappresentazione di questi valori nei bilanci pubblici potrebbe fornire un quadro informativo "extra-contabile" più completo dei rischi e della situazione debitoria dei singoli Stati nella prospettiva di EUROSTAT e, in ogni caso, responsabilizzare gli Stati membri sulle politiche di bilancio (Dabbicco, 2015).

In questo quadro evolutivo, la discussione intorno ai principi contabili non può prescindere dalle modalità di controllo degli equilibri finanziari dell'azienda pubblica. Le scelte effettive in merito ai principi di valutazione e rilevazione delle operazioni di gestione secondo gli IPSAS/EPAS, dovranno tenere conto anche dei fabbisogni di misurazione dell'indebitamento pubblico rilevante ai fini UE, e di riflesso, dei sistemi di controllo sugli equilibri di bilancio, sia a livello complessivo di sistema pubblico sia con riguardo alle relazioni finanziarie tra governo centrale e amministrazioni locali. In questa prospettiva, l'impatto sugli enti locali dell'armonizzazione contabile europea sarà molto diverso tra i vari paesi a seconda dell'entità del debito pubblico, delle manovre di correzione necessarie e del peso specifico del comparto sui conti nazionali.

## Bibliografia

- Airoldi, G., Brunetti, G., Coda, V. (1994). *Economia aziendale*. il Mulino, Bologna.
- Anessi Pessina, E. (1993). Alcune considerazioni in tema di sistema informativo-contabile dell'azienda composta pubblica. In AA.VV. (a cura di), *Scritti in onore di Carlo Masini*, Vol. 2, 793-813, Egea, Milano.
- Anessi Pessina, E. (2000). *La contabilità delle aziende pubbliche*. Egea, Milano.
- Anessi Pessina, E. (2007). *L'evoluzione dei sistemi contabili pubblici. Aspetti critici nella prospettiva aziendale*. Egea, Milan.
- Anessi Pessina, E., Steccolini, I. (2007). Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments. *Financial Accountability and Management*, 23(2), 113-131.
- Anessi Pessina E., Steccolini, I. (2013). Il pareggio di bilancio tra equilibri di sistema ed equilibri aziendali. *Azienda Pubblica*, 4, 503-511.
- Barbera, C., Guarini, E., Steccolini, I. (2016a). "Resilienti" o "diversamente resilienti"? Le strategie finanziarie dei comuni in risposta agli shock esterni, *Economia & Management*, 5-6, 141-159.
- Barbera, C., Guarini, E., Steccolini, I. (2016b). Italian municipalities and the fiscal crisis: four strategies for muddling through. *Financial Accountability & Management*, 32(3), 335-361.
- Barbera, C., Jones, M., Korac, S., Saliterer, I., Steccolini, I. (2017). Governmental financial resilience under austerity in Austria, England and Italy: How do local governments cope with financial shocks? *Public Administration*, 95(3), 670-697.
- Borgonovi, E. (1975). *L'economia aziendale negli istituti pubblici territoriali*. Giuffrè, Milano.
- Borgonovi, E. (1996). *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*. Egea, Milano.
- Barton, A. (2011). Why governments should use the government finance statistics accounting. *ABACUS*, 47(4), 411-445.
- Biondi, Y. (2014). Harmonising European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Issues and perspectives for Europe's economy and society, *Accounting, Economics and Law: A Convivium*, 4(3), 165-178. doi:10.1515/acl-2014-0015.
- Blöndal, J.R. (2003). Accrual accounting and budgeting: Key issues and recent developments. *OECD Journal on Budgeting*, 3(1), 43-60.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., Manes Rossi, F. (2015, eds.). *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization*. Palgrave Macmillan.
- Buchanan, J.M., Wagner, R.E. (1977). *Democracy in deficit: the political legacy of lord Keynes*. Academic Press, New York.
- Buchanan, J.M., Rowley, C.K., Breton, A., Wiseman, J., Frey, B., Peacock, A.T., Grimond, J., Niskanen, W.A., Ricketts, M. (1978, eds.). *The economics of politics*. Institute of Economic Affairs, London.
- Buchanan, J.M. (1997). The balanced budget amendment: clarifying the arguments. *Public Choice*, 90, 117-138.
- Bundesrechnungshof (2017). Special Report pursuant to Article 99 Federal Budget Code on the intended implementation of harmonised European Public Sector

- Accounting Standards (EPSAS) in the Member States of the European Union, 27 Novembre 2017, Bonn, Germania, disponibile online (Accesso effettuato il 14 Dicembre 2017): <https://www.bundesrechnungshof.de/en/veroeffentlichungen/sonderberichte/epsas>.
- Caperchione, E. (1995). La finalizzazione alla spesa nei diversi sistemi di contabilità pubblica. In Borroni E. (a cura di). *Il controllo della spesa pubblica: aspetti istituzionali, di politica economica e di sistemi contabili*, 201-241, Egea, Milano.
- Chan, J. (1998). The bases of accounting for budgeting and financial reporting. In Roy, T. Meyers (ed.). *Handbook of Government Budgeting*, 357-380. Jossey-Bass, San Francisco.
- Christiaens, J., Rommel, J. (2008). Accrual Accounting Reforms: Only for Business-like (Parts of) Governments. *Financial Accountability and Management*, 24(1), 59-75.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Van Cauwenberge, P., Aversano, N. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177.
- Clemenceau, M., Soguel, N. (2017). Does personal background influence a finance minister to cook the books? An investigation of creative accounting in Swiss cantons. *Applied Economics*. 49(10), 941-953.
- Dabbicco, G. (2013). The reconciliation of primary accounting data for government entities and balances according to statistical measures. The case of the European Excessive Deficit Procedure. *OECD Journal of Budgeting*, 13(1), 31-43.
- Dabbicco, G. (2015). The impact of accrual-based public harmonization on EU macroeconomic surveillance and governments' policy decision-making. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 253-267.
- Dafflon, B. (1996). The requirement of a balanced local budget: Theory and evidence from the Swiss experience. In G. Pola, G. France e R. Levaggi (eds.). *Developments in Local Government Finance: Theory and Policy*, 228-250, Edward Elgar, Cheltenham and Brookfield.
- Dasí, R.M., Montesinos, V., Murgui, S. (2013). Comparative analysis of governmental accounting diversity in the European Union. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 15(3), 255-273.
- Dasí, R.M., Montesinos, V., Murgui, S. (2016). Government financial statistics and accounting in Europe: Is ESA 2010 improving convergence? *Public Money and Management*, 36(3), 165-172.
- Dasí, R.M., Montesinos, V., Bargues, J.M.V. (2017, in press). Towards convergence of government financial statistics and accounting in Europe at central and local levels, *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, disponibile online (Accesso effettuato il 20 dicembre 2017): <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.10.001>.
- Davey, K. (2012, ed.). Local government in critical times: Policies for crisis, recovery and a sustainable future, Council of Europe, Strasbourg, France (Accesso effettuato il 14 dicembre 2017): [http://www.ccre.org/docs/Local\\_Government\\_in\\_critical\\_times.EN.pdf](http://www.ccre.org/docs/Local_Government_in_critical_times.EN.pdf).

- Debrun, X., Moulin, L., Turrini, A., Ayuso-i-Casals, J., Kumar, M.S. (2008). Tied to the mast? National fiscal rules in the European Union. *Economic Policy*, 53(54), 297-362.
- Eisner, R. (1984). Which budget deficit? Some issues of measurement and their implications. *American Economic Review*, 74, 138-143.
- European Commission (2016). Numerical fiscal rules in EU member countries, disponibile online (Accesso effettuato il 14 dicembre 2017): [http://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/indicators-statistics/economic-databases/fiscal-governance-eu-member-states/numerical-fiscal-rules-eu-member-countries\\_en](http://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/indicators-statistics/economic-databases/fiscal-governance-eu-member-states/numerical-fiscal-rules-eu-member-countries_en).
- EUROSTAT (2013). European Systems of Accounts. ESA2010, European Commission, Luxembourg, disponibile online (Accesso effettuato il 14 dicembre 2017): [http://ec.europa.eu/eurostat/cache/metadata/Annexes/nasa\\_10\\_f\\_esms\\_an1.pdf](http://ec.europa.eu/eurostat/cache/metadata/Annexes/nasa_10_f_esms_an1.pdf).
- Guarini, E. (2012). Il patto di stabilità negli enti locali: profili contabili e implicazioni per l'attività di controllo, *Il controllo nelle società e negli enti*, 6: 737-770.
- Guarini, E. (2016). Deficit control. In Farazmand A. (ed.) *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*, Springer, doi: [https://doi.org/10.1007/978-3-319-31816-5\\_2317-1](https://doi.org/10.1007/978-3-319-31816-5_2317-1).
- Guarini, E., Pattaro, A. (2013). Il patto di stabilità territoriale: un'analisi comparata a livello regionale. *Azienda Pubblica*, 1, 11-34.
- Guarini, E., Pattaro, A. (2016). Deficit control and fiscal austerity in the EU: time to consider the local impact. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 2(4), 348-369.
- Guarini, E., Pattaro, A. (2017). Fiscal responsibility and multi-level governance: bridging the gap between policy and management. In Schoburgh, E., Ryan, R. (eds.). *Handbook of Research on Sub-National Governance and Development*, 167-192, IGI Global, Hershey, PA.
- Heiling, J., Schührer, S., Chan, J.L. (2013). New development: Towards a grand convergence? International proposals for aligning government budgets, accounts and finance statistics. *Public Money & Management*, 33(4), 297-303.
- International Monetary Fund (IMF) (2016). Implementing Accrual Accounting in the Public Sector, Settembre, Washington, disponibile online (Accesso effettuato il 14 dicembre 2017): <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1606.pdf>.
- International Monetary Fund (IMF) (2017). Fiscal rules at a glance, marzo, IMF, Washington, disponibile online (Accesso effettuato il 20 dicembre 2017): <https://www.imf.org/external/datamapper/FiscalRules/Fiscal%20Rules%20at%20a%20Glance%20-%20Background%20Paper.pdf>.
- Inman, R. (1996). Do balanced-budget rules work? US experience and possible lessons for the EMU. *NBER working papers no. 1996*, doi: 10.3386/w5838.
- IPSASB (2005). IPSASs and statistical bases of financial reporting: an analysis of differences and recommendations for convergence, International Public Sector Accounting Standards Board, IFAC, gennaio (Accesso effettuato il 20 dicembre 2017): <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/international-public-sector.pdf>.
- IPSASB (2012). IPSASs and GFS reporting guidelines, Consultation paper, International Public Sector Accounting Standards Board, IFAC, Settembre (Accesso effettuato il 14 dicembre 2017): <https://www.ifac.org/system/files/publications/>

- files/IPSASs%20and%20GFS%20Guidelines%20FINAL%20October%2016%202012.pdf.
- IPSASB (2013). Reporting on the long-term sustainability of an entity's finances, International Public Sector Accounting Standards Board, IFAC, Luglio (Accesso effettuato il 20 dicembre 2017): <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/RPG%201%20Long%20term%20Sustainability%20of%20Public%20Finances%20July%2024%202013.pdf>.
- Jesus M.A., Jorge S. (2015). Governmental budgetary reporting systems in European Union: Is the accounting basis relevant for the deficit reliability? *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 110-133.
- Jesus M.A., Jorge S. (2016). Accounting basis adjustments and deficit reliability. Evidence from southern European countries. *Revista de Contabilidad*, 19(1), 77-88.
- Jones, R. (2003). Measuring and reporting the nation's finances: Statistics and accounting, *Public Money and Management*, 23, 21-28.
- Jones, R., Caruana, J. (2014). A perspective on the proposal for European Public Sector Accounting Standards, in the context of accruals in UK government accounting. *Accounting, Economics and Law: A Convivium*, 4(3), 265-282, doi: <http://dx.doi.org/10.1515/ael-2014-0005>.
- Jorge, S. (2007). A Comparative-International Theory for Portuguese Local Government Accounting. *Polytechnical Studies Review*, 4(7), 211-234.
- Lequiller, F. (2015). Towards convergence between government finance statistics and public sector accounting standards. *Eurostat Review of National Accounts and Macroeconomic Indicators*, 1: 19-49 (Accesso effettuato il 20 dicembre 2017): <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/6893280/KS-GP-15-001-EN-N.pdf>.
- Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money & Management*, 36(3), 189-196.
- Marti, C. (2006). Accrual budgeting: Accounting treatment of key public sector items and implications for fiscal policy. *Public Budgeting & Finance*, 26(2), 45-65.
- Milesi-Ferretti, G.M. (1997). Fiscal rules and the budget process. *Giornale degli economisti e annali di economia*, 56, 5-40.
- Monacelli, D., Paziienza, M.G., Rapallini, C. (2016). Municipality budget rules and debt: is the Italian regulation effective? *Public Budgeting & Finance*, 36(3), 114-140.
- Mussari, R. (2013). Pareggio e bilancio pubblico: un equilibrio da ripensare. *Azienda Pubblica*, 4, 513-525.
- Mussari, R. (2014). EPSAS and the unification of Public Sector Accounting across Europe, *Accounting, Economics and Law: A Convivium*, 4(3), 299-312, doi: <http://dx.doi.org/10.1515/ael-2014-0019>.
- OECD (2017). Accrual practices and reform experiences in OECD Countries, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264270572-en>.
- Parlamento Italiano (2014). *Esame dello schema di decreto legislativo 118/2011 in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, Audizione dei rappresentanti*

- dell'ISTAT, 4 giugno 2014. Camera dei Deputati, Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, Roma, disponibile online (Accesso effettuato il 18 dicembre 2017): <http://documenti.camera.it/leg17/resoconti/commissioni/stenografici/pdf/62/audiz2/audizione/2014/06/04/leg.17.stencomm.data20140604.U1.com62.audiz2.audizione.0018.pdf>.
- Ragioneria Generale dello Stato (2008). I principali saldi di finanza pubblica: definizioni, utilizzo, raccordi. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Roma, disponibile online (Accesso effettuato il 14 dicembre 2017): [http://www.rgs.mef.gov.it/\\_Documenti/VERSIONE-I/I-principali/testo\\_completo\\_270608\\_FINALE\\_.pdf](http://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/I-principali/testo_completo_270608_FINALE_.pdf).
- Robinson, M. (2002). Financial control in Australian Government. *Public Budgeting & Finance*, 22(1), 80-93.
- Robinson, M. (2009). Accrual budgeting and fiscal policy. *OECD Journal on Budgeting*, 1, 1-29.
- Rodríguez Bolívar, M.P. (2017). *Financial sustainability in Public Administration. Exploring the concept of financial health*, Palgrave MacMillan.
- Sforza, V., Cimini, R. (2017). Central government accounting harmonization in EU member states: will EPSAS be enough? *Public Money & Management*, 37(4), 301-308.
- Unione Europea (2011). Council Directive 2011/85/EU on requirements for budgetary frameworks of the Member States, Consiglio dell'Unione Europea, disponibile online (Accesso effettuato il 20 dicembre 2017): <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32011L0085>.
- van Helden, J., Reichard, C. (2016). Why cash-based budgeting still prevails in an era of accrual-based reporting in the public sector. *Accounting, Finance & Governance Review*, 23(1-2), 43-65.
- von Hagen, J., Harden, I. (1994). National budget processes and fiscal performance. *European Economy Reports and Studies*, 3, 311-418.
- von Hagen, J., Wolff, G. (2006). What do deficits tell us about debts? Empirical evidence on creative accounting with fiscal rules. *Journal of Banking and Finance*, 30(12), 3259-3279.
- Wagner, R.E. (1970). Optimality in local debt limitation. *National Tax Journal*, 23, 297-305.

## 6. I PROVENTI DEGLI ENTI LOCALI DA OPERAZIONI SENZA CORRISPETTIVO EQUIVALENTE: UN'ANALISI COMPARATIVA TRA ITALIA E FRANCIA

di *Yuri Biondi, Andrea Fradeani e Michela Soverchia\**

### 6.1. Introduzione

Il presente capitolo affronta una specifica tipologia di proventi caratteristici degli enti locali (EL), quelli derivanti da operazioni che non prevedono un corrispettivo equivalente. Si tratta d'imposte, tasse, trasferimenti (monetari e non monetari), contributi, sanzioni, lasciti, donazioni, ecc. A livello internazionale sono noti come *revenues from non-exchange transactions*: l'espressione ben evidenzia la particolarità di tali ricavi, il fatto cioè di riguardare transazioni non fondate su di uno scambio commerciale. Si configura, in buona sostanza, una relazione economicamente non sinallagmatica che delinea una peculiarità gestionale precipua e che interessa, in linea di principio, ogni tipo di amministrazione pubblica (AP).

Il lavoro vuole approfondire, nel contesto europeo sull'armonizzazione contabile delle AP, le regole e le prassi contabili che sovrintendono il riconoscimento, la misurazione e, dunque, la contabilizzazione di tali poste nei rendiconti degli EL, per comprenderne gli impatti sulla *disclosure* e sulla determinazione della *performance* di periodo.

Per realizzare tale obiettivo si è scelto di concentrarsi, dopo aver analizzato le vigenti regole contabili internazionali sul tema (IPSAS 23), su due Paesi europei – Italia e Francia – tramite un'analisi comparativa delle regole e dei principi contabili che riguardano gli EL, per evidenziare le principali criticità, analogie e diversità che li contraddistinguono in riferimento all'oggetto d'indagine del presente scritto. Il tipo di analisi svolta risulta ancor più

\* Il presente capitolo è frutto del lavoro condiviso e congiunto dei tre autori, tuttavia i paragrafi 6.2, 6.3 e 6.5 sono attribuibili a Michela Soverchia, il paragrafo 6.4 ad Andrea Fradeani e il paragrafo 6.6 a Yuri Biondi; alla stesura dei paragrafi 6.1 e 6.7 hanno congiuntamente contribuito tutti e tre gli autori.

rilevante considerando quanto sta accadendo, in particolare a livello europeo, con riguardo alla possibile armonizzazione dei principi contabili inerenti le AP, aspetto critico nell'ambito delle procedure di supervisione finanziaria da parte dell'UE sui vari Paesi membri<sup>1</sup>.

Il prosieguo del capitolo è articolato come segue: il paragrafo successivo è dedicato all'analisi della tipologia di operazioni da cui derivano i proventi oggetto d'interesse del presente studio; il terzo paragrafo illustra la metodologia della ricerca; il quarto paragrafo è volto all'analisi dei principi contabili internazionali rilevanti nell'economia del presente lavoro; i paragrafi quinto e sesto contengono l'analisi dei due casi-Paese; l'ultimo paragrafo è dedicato alla discussione dei risultati e ad alcune considerazioni conclusive.

## **6.2. Le operazioni senza corrispettivo equivalente nella dinamica gestionale delle amministrazioni pubbliche**

Come noto, le AP sono aziende che, per realizzare i propri scopi istituzionali, attingono risorse dall'ambiente socio-economico in cui operano per combinarle e realizzare missioni di interesse pubblico e generale. Tale attività economica è finalizzata ad erogare molteplici beni e servizi destinati a beneficiari singoli o collettivi, che pertanto possono essere raggruppati in due principali tipologie: servizi a domanda individuale e servizi a domanda collettiva.

Mentre per la realizzazione dei primi si può configurare un'erogazione gratuita oppure un'operazione di cessione (che avviene molto raramente a prezzi di mercato e comunque senza scopo di lucro), per i secondi – visti i caratteri dell'indivisibilità e della non escludibilità – non è possibile rinvenire una relazione economicamente sinallagmatica, così come tradizionalmente intesa. I servizi a domanda collettiva costituiscono, di fatto, una peculiarità gestionale di molti tipi di AP territoriali, come gli EL; tale specificità rappresenta, in altre parole, il fulcro del modello economico di funzionamento di queste aziende, vista anche la rilevanza che il fenomeno assume sotto il profilo quantitativo (Biondi, 2012). L'illuminazione pubblica e la manutenzione delle strade sono solo due esempi delle numerose prestazioni di questo tipo erogate dagli EL (Grossi e Mussari, 2004: p. 11 e ss.).

In particolare, a fronte di tali servizi, l'AP non riceve alcun corrispettivo specifico e la loro realizzazione ed erogazione viene finanziata attraverso trasferimenti di risorse da altre AP o da tributi propri spettanti per legge alla stessa AP (Cassandro, 1979). Essi rappresentano un componente economico posi-

<sup>1</sup> Si veda a tale proposito il capitolo introduttivo del volume.

tivo, solitamente denominato “provento”: l’utilizzo di un termine differente da “ricavo” vuole mettere in evidenza la diversità dell’operazione di gestione da cui deriva l’incremento delle risorse in questione (Mussari, 2017: p. 65). Infatti, mentre il ricavo si riferisce ad un’operazione di scambio sul mercato e può segnalare, in termini monetari, l’utilità percepita che l’acquirente attribuisce a quanto acquistato, la stessa cosa non può dirsi a proposito dei proventi derivanti dai tributi. In relazione ad essi «viene meno la connessione sinallagmatica fra costi e ricavi ed emerge il susseguirsi asincrono tra oneri e proventi» (Grandis e Mattei, 2013: p. 538). Ferma restando una certa differenza tra imposte e tasse (queste ultime sono infatti legate ad uno specifico servizio, di cui normalmente coprono solo parte del costo), i proventi tributari – non derivando da transazioni di mercato – mancano di quel “legame genetico” con i costi sostenuti per poter erogare i servizi resi (Amaduzzi, 1936: p. 119). I contribuenti, inoltre, sono obbligati a cedere una quota della propria ricchezza: il potere coercitivo dello Stato, così come delle altre AP territoriali, è un loro elemento esclusivo e caratterizzante, sconosciuto a tutti gli altri tipi di aziende. Il pagamento dei tributi prescinde, altresì, da come tali risorse saranno utilizzate: i servizi erogati potrebbero infatti riguardare o, comunque, avvantaggiare solo una parte dei contribuenti. Le imposte e le tasse pagate dal singolo, dunque, «non possono riflettere, neanche in modo derivato, le utilità godute per effetto delle produzioni pubbliche» (Mussari, 2017: p. 67).

Quanto appena detto, poiché inerente alcuni tra i principali componenti economici positivi del reddito delle AP, ha un impatto rilevante sul concetto stesso di risultato economico, in particolare sulla sua valenza informativa. L’equilibrio tra proventi e costi, infatti, non può avere lo stesso significato di quello tra ricavi e costi verso cui tende l’azienda privata che opera sul mercato. In quest’ultimo caso, come noto, esso esprime in maniera sintetica le condizioni di efficacia e di efficienza della gestione aziendale, dato che – almeno di norma – tanto i costi quanto i ricavi sono il frutto di liberi scambi sul mercato con corrispettivo monetario; i ricavi rappresentano, peraltro, un esplicito riconoscimento che i clienti attribuiscono all’utilità dell’output generato proprio grazie all’uso dei fattori acquisiti dalla stessa impresa. Nel caso delle AP, invece, il risultato economico non è in grado di esprimere la relazione esistente tra l’utilità delle risorse consumate e quella attribuita ai beni e servizi erogati, poiché le prime trovano la loro misurazione nel costo dei fattori di produzione, mentre i secondi non possono essere direttamente valorizzati in termini monetari (Borgonovi e Maggi, 2008: pp. 40-42; Leardini, 2009: pp. 81-82).

### 6.3. Metodologia della ricerca

Visto l'obiettivo sopra delineato, si è scelto di effettuare un'analisi comparativa riferita a due Paesi membri dell'UE, entrambi di tradizione amministrativa napoleonica e con sistema giuridico di tipo *civil law*: Italia e Francia (Ongaro, 2009).

Tale analisi è stata condotta alla luce dell'IPSAS 23, ossia lo standard internazionale di riferimento, della *European Accounting Rule* n. 17, emanata dalla Commissione Europea per la rendicontazione economico-finanziaria dell'UE, nonché della documentazione attualmente disponibile inerente gli *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS)<sup>2</sup>. Questa scelta è giustificata dal fatto che, com'è noto, le istituzioni internazionali e sovranazionali rivestono un ruolo sempre più importante (Mahon e McBride, 2009): nel caso specifico, l'appartenenza all'UE – considerato il processo in atto relativo alla definizione degli EPSAS<sup>3</sup> – è elemento che non può essere disatteso nell'analisi riportata in questo capitolo. In altre parole, nella comparazione dei due Paesi va incorporata pure la dimensione “sovranazionale”, così da evitare il rischio di perdere elementi importanti per la valutazione e la spiegazione dei risultati (Pollitt, 2011: p. 116).

L'indagine è stata condotta seguendo un metodo deduttivo-induttivo. Dopo aver approfondito la tematica oggetto d'interesse con un'analisi della letteratura, ci si è focalizzati dapprima sui suddetti standard internazionali e sovranazionali, individuandone i tratti più cogenti e peculiari. Successivamente l'attenzione si è spostata sulle regole contabili attualmente vigenti per gli EL italiani e francesi. In particolare, lo schema di analisi adottato ha consentito di approfondire – dando evidenza alle diversità di trattamento tra le differenti tipologie di *revenues from non-exchange transactions* – i seguenti aspetti:

- il riconoscimento dei proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente;
- la loro misurazione;
- le modalità di correlazione proventi/oneri adottata, dunque il principio di competenza (finanziaria ed economica) e gli effetti sulla determinazione del risultato di periodo (finanziario ed economico);
- la rappresentazione nel bilancio consuntivo.

I dati e le informazioni utili alla ricerca derivano sia da fonti primarie che secondarie. L'analisi della letteratura sullo specifico oggetto di studio e l'analisi documentale di norme, principi contabili e bilanci è stata affiancata da

<sup>2</sup> In particolare l'*EPSAS issue paper on the accounting treatment for taxes* predisposto da Ernst & Young per conto di Eurostat (Commissione Europea – Eurostat, 2016).

<sup>3</sup> Per approfondimenti sul progetto EPSAS rinviamo al secondo capitolo di questo volume.

interviste semi-strutturate con funzionari coinvolti nell'applicazione dei principi contabili di riferimento.

#### 6.4. I principi contabili internazionali di riferimento

A livello internazionale, rilevazione e rappresentazione dei proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente nel bilancio delle AP trovano il loro punto di riferimento nell'IPSAS 23, intitolato nella versione italiana «Proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente (Imposte e trasferimenti)»<sup>4</sup>. Lo standard contabile in parola, oggetto di un recente progetto di revisione di cui si dirà nel prosieguo, assume poi particolare rilevanza proprio in ambito europeo: l'attuale *European Union Accounting Rule* (EAR 17), utilizzata per redigere il rendiconto dell'UE, ne rappresenta una sorta di sintesi<sup>5</sup>, mentre i futuri EPSAS potrebbero trovare negli IPSAS le proprie fondamenta<sup>6</sup>.

Prima di scendere nell'analisi dell'IPSAS 23 è essenziale ricordare come questo sia basato, in definitiva, sul Framework degli *International Financial Reporting Standards* (IFRS): una scelta che condiziona, evidentemente, le previsioni in esso contenute proprio a partire dall'adozione di logiche di rilevazione e rappresentazione assimilabili a quelle tipiche delle aziende private e segnatamente fondate – secondo un'ottica patrimonialista (*balance sheet approach*) – sui postulati dell'*accrual accounting* e della *substance over form*.

L'ambito di applicazione dello standard è quello delle operazioni senza corrispettivo, ossia quelle per cui, citando il par. 9, «un'entità riceve delle risorse e in cambio fornisce un corrispettivo nullo o simbolico» o meglio, secondo il glossario degli IPSAS, «senza fornire una controprestazione di valore approssimativamente uguale»; si tratta, parafrasando il par. 5, delle imposte e dei trasferimenti (come, ad esempio, i contributi, le remissioni di debiti, le sanzioni, i lasciti, le donazioni, i beni e servizi in natura nonché la parte fuori mercato dei finanziamenti agevolati ricevuti), peraltro esplicitamente riconosciuti come «la maggior parte dei proventi delle amministrazioni pubbliche e delle altre entità del settore pubblico».

L'intero principio contabile ruota intorno al momento della rilevazione e,

<sup>4</sup> La traduzione in italiano degli IPSAS è stata curata dal Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili ed è disponibile sul sito <http://www.cndcec.it>.

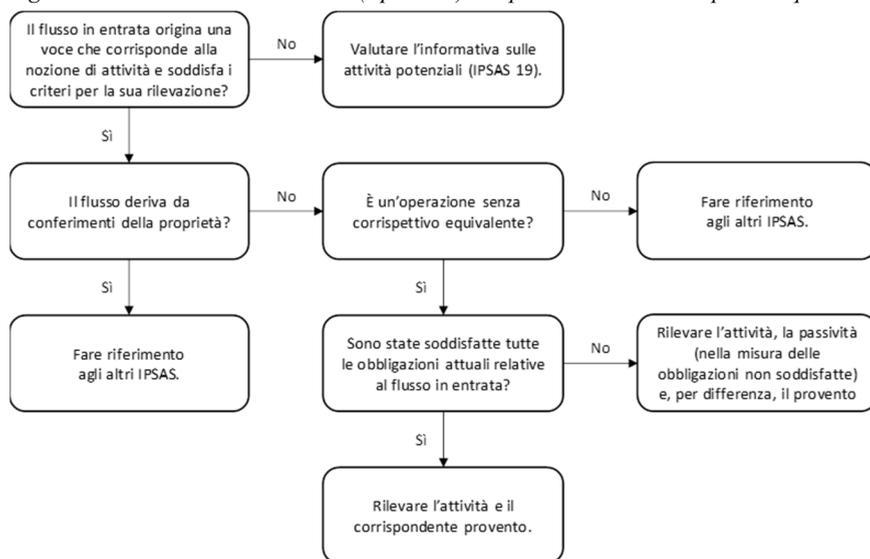
<sup>5</sup> Nell'economia del presente lavoro non si è ritenuto di procedere ad un'analisi specifica dell'EAR 17 perché di fatto molto simile all'IPSAS 23, di cui si discute in questo paragrafo. Per un approfondimento sulle *European Accounting Rules* emanate dalla Commissione Europea si rinvia a Biondi e Soverchia (2014).

<sup>6</sup> In questa sede non si prende in considerazione il SEC 2010, vale a dire il Sistema europeo dei conti nazionali e regionali, che definisce – con finalità statistiche – i principi e i metodi di contabilità nazionale a livello europeo; per approfondimenti sul tema si rinvia al capitolo 3 (N.d.C.).

quindi, della misurazione non del provento da operazioni senza corrispettivo equivalente, bensì dell'attività che ne rappresenta e, nel contempo, esplicita il flusso di risorse. Secondo il par. 31, l'ingresso nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria avviene solo quando – come illustrato nel flow chart di cui alla successiva fig. 1.1 – il flusso di risorse in entrata derivanti dalla fattispecie in parola si configura, appunto, come attività<sup>7</sup>; ciò avviene nell'istante in cui sono verificate entrambe le due seguenti condizioni: «a) è probabile che perverranno all'entità i benefici economici futuri o il potenziale di servizio associati all'attività»; «b) il *fair value* dell'attività può essere valutato attendibilmente».

Il primo accadimento, ben noto ai cultori degli IFRS, è frutto di una configurazione della performance ben differente dalla tradizione contabile continentale che declinava il principio di competenza economica sul principio della realizzazione (ovvero un'applicazione forte e asimmetrica della prudenza). Nella norma IFRS, il par. 35 stabilisce che «un flusso di risorse in entrata è considerato probabile quando è più verosimile che esso si verifichi, piuttosto che il contrario», e ciò considerando sia la «propria esperienza passata con tipologie analoghe di flussi di risorse» sia le «proprie aspettative nei confronti del contribuente o del trasferente».

Fig. 6.1 – La rilevazione delle attività (e proventi) da operazioni senza corrispettivo equivalente



Fonte: nostra rielaborazione del flow chart contenuto nell'IPSAS 23.

<sup>7</sup> Secondo il par. 7 dell'IPSAS 1, le attività sono «risorse controllate dall'entità come risultato di eventi passati e dalle quali sono attesi benefici economici futuri o potenziale di servizio per la stessa».

L'approccio IPSAS e IFRS, almeno a prima vista, lascia uno spazio molto ampio alla congetturalità, quasi al limite dell'arbitrario. Le disposizioni del par. 35 sono però mitigate tanto dalle successive previsioni di dettaglio per le singole tipologie di operazioni senza corrispettivo, quanto dal generale limite dell'attendibilità della loro misurazione monetaria. Quest'ultima deve peraltro avvenire, ai sensi del par. 42, al *fair value* ossia, citando il glossario degli IPSAS, «il corrispettivo al quale [l'attività, N.d.A.] potrebbe essere scambiata [...] in una libera transazione fra parti consapevoli e disponibili».

Proprio il *measurement* dell'attività da rilevare può rappresentare il principale “freno” alla rilevazione per competenza delle operazioni senza corrispettivo equivalente: la particolare tipologia di queste ultime richiede approcci e cautele ulteriori rispetto alle tipiche previsioni – pensiamo all'IFRS 13 intitolato, nella versione italiana, «Valutazione del *fair value*» – valide per le imprese private.

L'IPSAS 23 procede quindi a declinare i concetti illustrati rispetto alle singole tipologie di operazioni senza corrispettivo equivalente. Di seguito sintetizziamo quanto previsto per le principali operazioni, non prima di aver però sottolineato come, ai sensi del par. 44, la contropartita dell'attività rilevata sarà – nei limiti di eventuali passività da rilevare e salvo si tratti di acconti o conferimenti – un provento.

#### 6.4.1. La rilevazione e rappresentazione delle imposte

Le imposte sono definite nel par. 7 come «benefici economici o potenziale di servizio che devono essere obbligatoriamente corrisposti alle entità del settore pubblico o che sono da queste esigibili, in conformità a leggi e/o regolamenti tesi a procurare proventi all'amministrazione pubblica»; in cambio delle imposte, le AP forniranno ai contribuenti tutta una serie di servizi pubblici che, comunque, non possono essere intesi – visto il tipo di operazioni in parola – quali corrispettivo per il loro versamento.

La rilevazione dell'attività è condizionata, in primo luogo, al verificarsi dell'evento imponibile, cioè l'accadimento che il legislatore o l'autorità competente ha stabilito di assoggettare a prelievo coattivo. Visto il nostro interesse verso gli enti locali, pensando al caso italiano (vedi IMU), riportiamo quanto previsto per quelle patrimoniali: «lo scadere della data in cui viene applicata l'imposta, o il periodo di applicazione dell'imposta, se l'imposta è applicata su base periodica».

Una volta verificatosi l'evento imponibile, ossia l'evento passato richiesto dalla nozione IPSAS (e IFRS) di attività (nozione che deve essere comunque

in toto verificata), è necessario affrontare il sistema delle condizioni di probabilità dei benefici economici/del potenziale di servizio e, soprattutto, di attendibilità della misurazione al *fair value*. Il tutto si complica laddove trascorra un significativo intervallo di tempo fra il verificarsi dell'evento imponible e la riscossione dell'imposta.

L'approccio introdotto dagli IPSAS può richiedere, come suggerito dal par. 68, il ricorso a «modelli statistici basati sull'esperienza legata alla riscossione di quella particolare imposta negli esercizi precedenti. Tali modelli prenderanno in considerazione i tempi di riscossione dei tributi dai contribuenti, le dichiarazioni presentate dai contribuenti e la relazione tra le imposte esigibili e altri eventi economici» con conseguente gestione degli errori contabili per le differenze, acclamate nei successivi periodi, fra stimato ed effettivo.

#### 6.4.2. *La rilevazione e rappresentazione dei trasferimenti*

I trasferimenti sono definiti dal par. 7 «entrate di benefici economici futuri o potenziale di servizio derivanti da operazioni senza corrispettivo equivalente, diverse dalle imposte»; si tratta, in sostanza, di un insieme per differenza che contempla, ai sensi del par. 77, «contributi, remissione di debiti, sanzioni, lasciti, donazioni e beni e servizi in natura».

Il verificarsi dell'evento imponible è qui sostituito dall'esistenza, salvo l'avvenuto trasferimento delle risorse, di un diritto esecutivo (cioè azionabile per ottenere coattivamente il promesso) nei confronti del trasferente; è quindi necessario verificare, come nel caso delle imposte, le condizioni di probabilità dei benefici economici/del potenziale di servizio e di attendibilità della misurazione al *fair value*. Con riferimento a quest'ultimo aspetto vengono previste regole specifiche per le seguenti tipologie:

- remissione di debiti: la misurazione della rinuncia al debito da parte del finanziatore è pari al valore contabile del debito cancellato;
- sanzioni: qui il riferimento è, genericamente, alla migliore stima disponibile del flusso di risorse in entrata;
- lasciti e donazioni: la misurazione corrisponde al *fair value* delle risorse in entrata, accertabile attraverso il riferimento ad un mercato attivo o ad una perizia.

Discorso del tutto peculiare per i servizi in natura, ossia quelli offerti alle AP da persone fisiche (ad esempio il volontariato o i servizi sociali in sostituzione della pena). La loro rilevazione, anche qualora siano riscontrate le condizioni previste dall'IPSAS 23, non è obbligatoria in quanto, para-

frasando il par. 102, esistono di norma significative incertezze sia in tema di esercizio del controllo che di valutazione del loro *fair value*.

### 6.4.3. Il progetto di revisione dell'IPSAS 23

Quanto fin qui espresso dovrà essere rivisto in conseguenza dell'esito del progetto di revisione dell'IPSAS 23 avviato, attraverso il *Consultation Paper* (CP) *Accounting for Revenue and Non-Exchange Expenses*, nell'agosto del 2017 dall'*International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB). Gli obiettivi posti dallo standard setter possono essere sintetizzati nei cinque punti seguenti:

- riflettere sulla stessa distinzione fra operazioni con e senza corrispettivo equivalente, con particolare riferimento alle difficoltà e soggettività incontrate nella sua applicazione (si pensi alla concreta declinazione di un concetto quale «controprestazione di valore approssimativamente uguale»);
- approfondire il tema del trattamento contabile degli oneri e delle passività derivanti da operazioni senza corrispettivo equivalente, così da ridurre le ambiguità e le incoerenze esistenti in un'area del bilancio delle AP così significativa;
- risolvere problematiche applicative sulla distinzione fra condizioni e vincoli, sull'imputazione dei finanziamenti pluriennali e delle imposte acquisite prima dello svolgimento delle attività finanziate, sui contributi in conto capitale e sui servizi in natura;
- riallineare le disposizioni sui proventi al nuovo modello di rilevazione dei ricavi introdotto, nei principi contabili internazionali, con l'IFRS 15 «Ricavi provenienti da contratti con i clienti»;
- assicurare la coerenza fra le modalità di rilevazione e rappresentazione, sempre con riferimento alle operazioni senza corrispettivo equivalente, fra chi fornisce le risorse e chi riceve queste ultime.

Dal documento emerge l'intenzione dell'IPSASB di ricondurre la rilevazione dei ricavi/proventi delle AP ad un modello che abbandona la tradizionale distinzione fra operazioni con o senza corrispettivo equivalente in favore, quale conseguenza dell'imitazione dell'IFRS 15, di una tripartizione delle operazioni che generano ricavi. La categoria A, relativa alle transazioni senza corrispettivo equivalente prive di obbligazioni di fare o clausole che impongono condizioni o vincoli (ad esempio le imposte e i trasferimenti); la categoria B, che raccoglie le transazioni senza corrispettivo equivalente con obbligazioni di fare o clausole che impongono condizioni o vincoli ma che

non presentano tutte le caratteristiche di una transazione ai sensi dell'IFRS 15; la categoria C, inerente le transazioni che possono rientrare nell'ambito di applicazione di quest'ultimo standard<sup>8</sup>.

## 6.5. Il caso italiano

Il tema dell'armonizzazione contabile delle AP italiane ha ricevuto dignità costituzionale con la riforma del titolo V della Costituzione italiana realizzata nel 2001. Attualmente, a seguito di una successiva modifica costituzionale varata nel 2012, l'armonizzazione dei bilanci pubblici è una materia riservata esclusivamente alla legislazione statale (Mussari e Sorrentino, 2017).

L'effettivo avvio del processo di armonizzazione si è verificato nel 2009, con l'emanazione della Legge di contabilità e finanza pubblica n. 196 – facente seguito alle regole adottate dall'UE in materia di coordinamento della finanza e delle politiche economiche degli Stati membri – e della Legge 42/2009 sul federalismo fiscale, con cui il Governo è stato delegato a legiferare sul tema. Proprio in attuazione della suddetta delega è stato emanato il D.Lgs. 118/2011 “Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42”, che delinea l'intero sistema di contabilità e bilancio attualmente adottato dagli EL italiani<sup>9</sup>. Dopo alcune sperimentazioni (D'Alessio, Simeone e Barbato, 2015), tale sistema è divenuto pienamente operativo per tutti gli EL a partire dal 2015<sup>10</sup>.

Le novità apportate sono diverse ed in questa sede ci si soffermerà solo su quelle attinenti l'oggetto d'analisi del presente scritto.

Con riferimento alla base di rilevazione contabile, la scelta fatta dal legislatore italiano è stata quella di mantenere un sistema di contabilità finanziaria (COFIN) e di affiancare ad esso – a fini conoscitivi, come previsto dall'art. 2 del D.Lgs. 118/2011 – un sistema di contabilità economico-patrimoniale (COEP). Viene inoltre affermato che deve essere garantita la rilevazione

<sup>8</sup> Con riferimento agli EPSAS, il documento che ad oggi si focalizza in modo specifico sui proventi oggetto di nostro interesse è l'*Issue paper on the accounting treatment of taxes* (Commissione Europea – Eurostat, 2016). Si tratta di un documento “interlocutorio” in cui: viene effettuata una ricognizione delle principali criticità legate al riconoscimento ed alla contabilizzazione dei tributi; si mettono a confronto le principali *accounting guidance on taxes* esistenti a livello internazionale (IPSAS, EAR, IFRS, SEC 2010); si evidenziano le diversità esistenti tra alcuni Paesi membri sul tema oggetto di analisi.

<sup>9</sup> Sui caratteri del processo di armonizzazione contabile italiano si rinvia al par. 1.2.1 del presente volume.

<sup>10</sup> Dal 2016 per la redazione del bilancio consolidato.

unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto quello economico-patrimoniale. Pertanto si configura un sistema integrato “congiunto”<sup>11</sup>, nell’ambito del quale la COFIN riveste senz’altro il ruolo principale: a tale proposito la prima frase del principio contabile applicato n. 2 non lascia dubbi, affermando che la COFIN “costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione”. Tale ruolo di primo piano della COFIN rileva, dunque, non soltanto per quel che concerne la programmazione delle attività e l’allocazione delle risorse, ma anche riguardo alla rendicontazione sull’uso delle risorse rese disponibili nel periodo di gestione. È evidente come questa scelta si discosti da quella fatta relativamente ad altre tipologie di AP italiane, nelle quali la COFIN è stata di fatto completamente sostituita dalla COEP, anche relativamente ai documenti di programmazione con carattere autorizzatorio (ad esempio le università).

Riguardo ai principi contabili per gli EL, il 2011 ha rappresentato un punto di svolta. Mentre in precedenza era l’Osservatorio sulla Finanza e la Contabilità degli Enti Locali ad emanare tali principi, con il sopra citato D.Lgs. 118/2011 sono stati approvati i nuovi principi contabili, confermando ancora una volta che il nostro è un Paese di tipo *civil law*.

In particolare, l’allegato 1 al suddetto D.Lgs. riporta i principi contabili generali o postulati, in tutto 18<sup>12</sup>: alcuni di essi contraddistinguono da tempo l’impianto contabile delle AP italiane, mentre altri sono stati ripresi dall’esperienza di altri tipi di aziende, segnatamente quelle private, ed inseriti nel contesto degli EL per la prima volta. Di seguito saranno approfonditi quelli particolarmente rilevanti per l’oggetto di cui alla presente trattazione, vale a dire i postulati n. 16 e 17, rispettivamente della competenza finanziaria e della competenza economico-patrimoniale.

Gli allegati 4/1, 4/2, 4/3 e 4/4 al medesimo D.Lgs. 118/2011 sono invece dedicati ai principi contabili applicati, contenenti indicazioni tecnico-contabili di dettaglio, allo scopo di meglio specificare ed interpretare i postulati di cui sopra e favorire comportamenti contabili uniformi. I principi applicati riguardano rispettivamente: la programmazione di bilancio, la contabilità finanziaria, la contabilità economico-patrimoniale concernente gli enti in contabilità finanziaria e, infine, il bilancio consolidato.

<sup>11</sup> Nel senso che le rilevazioni dei due sistemi contabili vengono effettuate contestualmente (Grandis, 2006).

<sup>12</sup> Si tratta di: 1. annualità; 2. unità; 3. universalità; 4. integrità; 5. veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità; 6. significatività e rilevanza; 7. flessibilità; 8. congruità; 9. prudenza; 10. coerenza; 11. continuità e costanza; 12. comparabilità e verificabilità; 13. neutralità; 14. pubblicità; 15. equilibrio di bilancio; 16. competenza finanziaria; 17. competenza economica; 18. prevalenza della sostanza sulla forma.

Va subito precisato che, contrariamente agli IPSAS e a quanto disposto dalla Commissione Europea, per gli EL italiani non esistono postulati o principi applicati che riguardino in maniera specifica ed esclusiva i proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente. Pertanto è necessario estrapolare dalla normativa e dai vari principi le indicazioni che interessano in maniera più o meno diretta tali tipi di proventi.

Per consentire la rilevazione contabile unitaria dei fatti di gestione – e raccordare dunque le informazioni di COFIN e di COEP – è stato introdotto un piano dei conti integrato, costituito dall’elenco codificato di tutte le articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario e dei documenti di sintesi economico-patrimoniali<sup>13</sup>. Il piano dei conti integrato prevede tre moduli principali:

- il piano finanziario, che serve a rilevare le operazioni finanziarie secondo il principio della competenza finanziaria ed è articolato su cinque livelli di dettaglio sia per le entrate che per le spese (le entrate sono raggruppate in otto titoli, sulla base della fonte di provenienza, e in tipologie, distinte per natura; le uscite sono suddivise in sei titoli e quindi in aggregati, in base alla natura della spesa);
- il piano economico, per rilevare costi e proventi di competenza economica della gestione di esercizio, strutturato su sei livelli di dettaglio;
- il piano patrimoniale, che consente di rappresentare la situazione patrimoniale conseguente alla gestione ed il valore delle attività e passività, strutturato su sette livelli di dettaglio (Anzalone, 2017).

Fig. 6.2 – Matrice di transizione

Piano finanziario	Correlazione	Piano economico		Piano patrimoniale		Piano patrimoniale (variazione della liquidità)	
		Dare (COSTI)	Avere (RICA VI)	Dare (ATTIVO)	Avere (PASSIVO)	Dare (ATTIVO)	Avere (PASSIVO)

Fonte: nostro adattamento della matrice disponibile su [www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e\\_government/amministrazioni\\_publiche/arconet/piano\\_dei\\_conti\\_integrato](http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_publiche/arconet/piano_dei_conti_integrato)

<sup>13</sup> Ogni tipologia di AP ha un proprio piano dei conti integrato, che tuttavia deve garantire la riconducibilità delle varie voci al piano dei conti comune, necessario ai fini del consolidamento e del controllo dei conti pubblici, così come per il raccordo con il sistema dei conti nazionali (SEC 2010).

Nella fig. 6.2 si riporta lo schema della cosiddetta “matrice di transizione”, all’interno della quale ciascuna voce del piano relativo alla COFIN viene correlata alle corrispondenti voci del piano relativo alla COEP.

### *6.5.1. Il sistema di contabilità finanziaria*

Il postulato n. 16 “principio della competenza finanziaria” fornisce indicazioni fondamentali utili alla predisposizione di tutti i documenti contabili che si basano sulla COFIN, i quali contengono informazioni in merito alla realizzazione degli stanziamenti autorizzatori del bilancio di previsione.

Anche nel caso dei flussi finanziari generati dalle operazioni non aventi un corrispettivo equivalente va applicato il principio della competenza finanziaria cosiddetta “potenziata”, delineato dal suddetto postulato n. 16, secondo il quale gli effetti delle obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate devono essere registrati contabilmente nel momento in cui l’obbligazione giuridica sorge, ma imputati all’esercizio nel quale tali obbligazioni arriveranno a scadenza. È in tale esercizio, dunque, che parteciperanno alla determinazione del risultato di periodo, in questo caso un risultato di tipo finanziario (avanzo/disavanzo). In altre parole, come specificato nel principio applicato n. 1 al punto 3.2, “l’iscrizione della posta contabile nel bilancio avviene in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario. L’accertamento delle entrate è effettuato nell’esercizio in cui sorge l’obbligazione attiva con imputazione contabile all’esercizio in cui scade il credito”.

In sintesi il principio della competenza finanziaria potenziata, contrariamente a quello precedentemente in essere, distingue il momento della registrazione contabile del credito (accertamento), che sorge quando l’obbligazione giuridica è perfezionata<sup>14</sup>, dal momento dell’imputazione contabile all’esercizio in cui l’obbligazione “viene a scadenza”, cioè il momento in cui diviene esigibile<sup>15</sup>. Le ragioni che hanno condotto il legislatore ad una simile scelta possono essere individuate nella trasparenza che deve contraddistinguere l’impiego delle risorse pubbliche – migliorata grazie ad una più attendibile misurazione e rappresentazione della posizione debitoria delle AP

<sup>14</sup> Come noto, l’accertamento costituisce la prima fase del ciclo finanziario delle entrate, contestualmente al quale devono essere verificati la ragione del credito, il titolo giuridico sottostante, l’individuazione del soggetto debitore, l’ammontare del credito e la relativa scadenza.

<sup>15</sup> Per il collegamento con la COEP si rinvia al paragrafo successivo.

rispetto al passato – e nella necessità di utilizzare risorse “certe” per prevenire situazioni di squilibrio.

Per rafforzare la portata del nuovo principio di competenza finanziaria viene esplicitata l’assoluta impossibilità di imputare contabilmente “entrate future”, in quanto questo consentirebbe un’anticipazione di impieghi e relativi oneri quando ancora si è in attesa della maturazione della scadenza del credito, con un aggravio della posizione finanziaria dell’ente.

Riguardo invece ai flussi di cassa, nel momento dell’estinzione del credito sarà registrata contabilmente l’entrata di denaro (registrazione contabile in termini di cassa).

Con specifico riferimento alle entrate tributarie, il principio contabile applicato n. 2 (punto 3.7) indica le modalità da seguire per l’accertamento di tali tipologie di entrate. Sono previste delle differenze: se ad esempio il tributo è gestito attraverso ruoli ordinari – una delle possibilità di riscossione previste dalla normativa – le relative entrate saranno accertate ed imputate contabilmente nell’esercizio in cui è stato emesso il ruolo. Se invece al momento dell’applicazione dei nuovi principi contabili il ruolo è già stato emesso, ma le relative entrate non sono ancora state accertate, si potrà procedere all’accertamento per cassa fino al loro esaurimento<sup>16</sup>. Se invece il tributo è accertato dall’EL mediante l’emissione di avvisi di accertamento, l’accertamento contabile è registrato quando l’avviso diventa definitivo. Per altri tipi di tributi, come la tassa automobilistica e l’imposta provinciale di trascrizione, è previsto l’accertamento per cassa.

Per quanto concerne un’altra tipica voce inerente le operazioni senza corrispettivo equivalente, vale a dire i trasferimenti correnti, il principio contabile applicato n. 2 al punto 3.6 individua un criterio generale che fa coincidere la scadenza del credito con l’esercizio in cui viene adottato l’atto di impegno da parte dell’AP erogante il trasferimento. Anche in relazione a questa voce, tuttavia, sono previsti casi specifici. Tra questi riportiamo quanto specificato nel punto 3.12 del principio applicato n. 2, inerente le entrate dall’UE: queste devono essere accertate a seguito dell’approvazione da parte degli organi comunitari del piano economico-finanziario e imputate negli esercizi in cui l’EL ha

<sup>16</sup> In applicazione del postulato della trasparenza, il principio contabile applicato n. 2 in questo caso prevede che tali crediti siano indicati, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le immobilizzazioni o nell’attivo circolante (a seconda della data del credito) dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della COEP con il principio della contabilità finanziaria potenziato. A seguito della riscossione di tali crediti si provvederà alla corrispondente riduzione del credito cui l’incasso si riferisce, iscritto nello stato patrimoniale.

programmato di eseguire la spesa, dato che l'esigibilità del credito dipende dall'effettiva realizzazione della spesa finanziata con la tipologia di fondi in questione.

Con riferimento alla quantificazione/misurazione, devono essere accertate per l'intero importo anche eventuali entrate in relazione alle quali è prevedibile una non integrale riscossione (ad esempio i proventi dalla lotta all'evasione, le sanzioni amministrative per infrazioni del codice della strada, ecc.). A tale riguardo, gli importi ritenuti di dubbia esigibilità andranno inseriti in un apposito stanziamento della spesa a titolo di fondo svalutazione crediti, denominato "fondo crediti di dubbia esigibilità", che determina altresì un vincolo sull'avanzo di amministrazione.

### *6.5.2. Il sistema di contabilità economico-patrimoniale*

Riguardo al sistema di COEP, il postulato n. 17 definisce il principio della competenza economica, secondo il quale gli effetti delle operazioni in termini di "utilità economiche" cedute o acquisite devono essere contabilizzati ed attribuiti all'esercizio cui tali operazioni si riferiscono, a prescindere dalla manifestazione dei connessi flussi finanziari. Tale principio riveste una fondamentale importanza poiché rileva, come noto, ai fini della determinazione del risultato economico di periodo e del correlato patrimonio di funzionamento.

Il medesimo postulato evidenzia come l'analisi economica dei fatti amministrativi di un'AP richieda una distinzione tra quelli direttamente collegati ad uno scambio di mercato (processo di acquisizione - trasformazione - vendita), che danno luogo a costi o ricavi, e quelli che invece non rientrano in tale schema logico, in quanto finalizzati alla realizzazione di attività istituzionali e/o erogative (come tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, ecc.), dando comunque luogo ad oneri e proventi. Viene specificato come mentre nel primo caso la competenza economica dei costi e dei ricavi è riconducibile al principio contabile OIC n. 11<sup>17</sup>, nel secondo caso, molto frequente nell'ambito delle attività poste in essere dalle AP, "è necessario fare riferimento alla competenza economica delle componenti positive e negative della gestione direttamente collegate al processo erogativo delle prestazioni e servizi offerti". Dunque, nel caso di interesse di questo scritto, il postulato

<sup>17</sup> Secondo il quale "l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)".

aggiunge che i proventi devono essere imputati all'esercizio in cui, congiuntamente, si verificano le seguenti condizioni:

- una riguarda la gestione interna dell'AP, vale a dire che il processo produttivo/erogativo dei beni/servizi sia stato completato;
- una concerne la gestione esterna, cioè che si sia verificato il passaggio sostanziale del titolo di proprietà o i servizi siano stati resi.

Nel caso di risorse che si rendono disponibili per le attività istituzionali dell'amministrazione (tributi, trasferimenti correnti, ecc.), in relazione alle quali non è presente uno scambio di mercato e tanto meno un rapporto sinallagmatico, queste vengono imputate "all'esercizio nel quale si è verificata la manifestazione finanziaria e se tali risorse sono risultate impiegate per la copertura dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate". Diverso trattamento spetta invece ai trasferimenti a destinazione vincolata (correnti o in conto capitale), i quali vanno imputati in ragione del sostenimento del costo o dell'onere di competenza economica alla copertura del quale tali trasferimenti sono destinati. Si tratta dunque di un principio di competenza economica che potremmo definire "misto", tanto per attribuzione al periodo quanto per attribuzione all'oggetto/destinazione (Biondi, 2012).

In conseguenza al fatto che gli EL devono tenere un sistema di scritture contabili integrato, così come sopra illustrato, e che il sistema contabile "principale" è quello finanziario, sono proprio le rilevazioni in COFIN che misurano la dimensione finanziaria delle operazioni di gestione esterna in base alle proprie regole; ciò dà il via alle connesse e conseguenti rilevazioni di COEP dell'esercizio. In altre parole, durante l'anno non si riscontrano rilevazioni di COEP in assenza di rilevazioni in COFIN (Mussari, 2017: p. 302).

Da quanto sopra detto deriva che, in linea generale, i proventi di nostro interesse sono rilevati in COEP corrispondentemente all'accertamento delle relative entrate. A seguito del principio della competenza finanziaria potenziata – secondo cui gli effetti di un'obbligazione giuridicamente perfezionata devono essere registrati in COFIN al sorgere dell'obbligazione, ma con imputazione all'esercizio in cui tale obbligazione arriverà a scadenza – farà seguito alla registrazione in COFIN la contabilizzazione in COEP del credito (che figurerà nello stato patrimoniale) e l'imputazione del provento all'esercizio di competenza (conto economico), grazie ai collegamenti definiti dalla matrice di transizione (cfr. figura 6.2). Nei casi in cui è previsto, invece, il cosiddetto accertamento per cassa (cfr. paragrafo precedente), che avviene cioè nel momento dell'effettivo introito di denaro, la rilevazione in COEP si concretizzerà al momento della riscossione.

Va precisato, tuttavia, che in COEP potrebbero essere iscritti dei crediti che, in ottemperanza al principio della competenza finanziaria potenziata, in COFIN sono imputati nel bilancio di anni successivi, causa la loro futura esigibilità. Tali crediti, in sede di assestamento COEP, dovranno essere oggetto di svalutazione mediante l'accantonamento di una specifica quota al fondo svalutazione crediti<sup>18</sup>.

Con riferimento al conto economico (fig. 6.3), le principali voci di nostro interesse sono i punti A.1 “proventi da tributi” e A.3 “proventi da trasferimenti e contributi”. Tali voci comprendono nel primo caso i proventi di natura tributaria (imposte, tasse, addizionali, compartecipazioni, ecc.) che sono stati accertati nell'esercizio in COFIN, nel secondo i proventi da trasferimenti provenienti da altre AP (locali, nazionali o sovranazionali) parimente accertati nell'esercizio in COFIN.

Il conto economico redatto dagli EL consente di rappresentare le risorse economiche impiegate ed acquisite, a prescindere dalle relative manifestazioni finanziarie. Il saldo algebrico è rappresentato dal risultato economico di periodo, la cui valenza informativa e dunque conseguente interpretazione segue logiche diverse da quelle del reddito d'impresa, stante la finalità non commerciale e non lucrativa, così come l'assenza del legame tra costi e proventi, di cui si è discusso nelle pagine precedenti<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> Tale fondo non è iscritto tra le poste del passivo dello stato patrimoniale poiché è portato in detrazione delle voci di credito cui si riferisce. Pertanto la tipologia di crediti di cui sopra, di fatto, non comparirà nello stato patrimoniale. A causa della sua diversa composizione è necessario ripartire il fondo svalutazione tra i diversi tipi di crediti iscritti nello stato patrimoniale: una parte è relativa al “normale” processo di svalutazione dei crediti, un'altra parte riguarda eventuali crediti stralciati dalla COFIN e un'altra ancora concerne l'esistenza di crediti non ancora iscritti nel conto del bilancio del medesimo esercizio cui si riferisce lo stato patrimoniale (principio contabile applicato 4.3).

<sup>19</sup> In sintesi lo stato patrimoniale viene alimentato di fatto dalla COFIN, mentre il conto economico è valorizzato secondo il principio della competenza economica sopra descritto.

Fig. 6.3 – Prospetto di conto economico per gli EL

	CONTO ECONOMICO	Anno	Anno - 1	riferimento art.2425 cc	riferimento DM 26/4/95
	<b>A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE</b>				
1	Proventi da tributi				
2	Proventi da fondi perequativi				
3	<b>Proventi da trasferimenti e contributi</b>				
a	Proventi da trasferimenti correnti				A5c
b	Quota annuale di contributi agli investimenti				E20c
c	Contributi agli investimenti				
4	<b>Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici</b>			A1	A1a
a	Proventi derivanti dalla gestione dei beni				
b	Ricavi della vendita di beni				
c	Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi				
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)			A2	A2
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione			A3	A3
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni			A4	A4
8	Altri ricavi e proventi diversi			A5	A5 a e b
	<b>TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)</b>				
	<b>B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE</b>				
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo			B6	B6
10	Prestazioni di servizi			B7	B7
11	Utilizzo beni di terzi			B8	B8
12	Trasferimenti e contributi				
a	Trasferimenti correnti				
b	Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubb.				
c	Contributi agli investimenti ad altri soggetti				
13	Personale			B9	B9
14	Ammortamenti e svalutazioni			B10	B10
a	Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali			B10a	B10a
b	Ammortamenti di immobilizzazioni materiali			B10b	B10b
c	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni			B10c	B10c
d	Svalutazione dei crediti			B10d	B10d
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)			B11	B11
16	Accantonamenti per rischi			B12	B12
17	Altri accantonamenti			B13	B13
18	Oneri diversi di gestione			B14	B14
	<b>TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)</b>				
	<b>DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE ( A-B)</b>			-	-
	<b>C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI</b>				
	<i>Proventi finanziari</i>				
19	Proventi da partecipazioni			C15	C15
a	da società controllate				
b	da società partecipate				
c	da altri soggetti				
20	Altri proventi finanziari			C16	C16
	<b>Totale proventi finanziari</b>				
	<i>Oneri finanziari</i>				
21	Interessi ed altri oneri finanziari			C17	C17
a	Interessi passivi				
b	Altri oneri finanziari				
	<b>Totale oneri finanziari</b>				
	<b>TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)</b>			-	-
	<b>D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE</b>				
22	Rivalutazioni			D18	D18
23	Svalutazioni			D19	D19
	<b>TOTALE RETTIFICHE (D)</b>				
	<b>E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI</b>				
24	Proventi straordinari			E20	E20
a	Proventi da permessi di costruire				
b	Proventi da trasferimenti in conto capitale				
c	Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo				E20b
d	Plusvalenze patrimoniali				E20c
e	Altri proventi straordinari				
	<b>Totale proventi straordinari</b>				
25	Oneri straordinari			E21	E21
a	Trasferimenti in conto capitale				
b	Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo				E21b
c	Minusvalenze patrimoniali				E21a
d	Altri oneri straordinari				E21d
	<b>Totale oneri straordinari</b>				
	<b>TOTALE PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI (E)</b>				
	<b>RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)</b>				
26	Imposte			E22	E22
27	<b>RISULTATO DELL'ESERCIZIO</b>			E23	E23

Fonte: [www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e\\_government/amministrazioni\\_publiche/arconet/schemi\\_di\\_bilancio](http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_publiche/arconet/schemi_di_bilancio)

## 6.6. Il caso francese

### 6.6.1. *L'inquadramento contabile generale dell'amministrazione pubblica francese*

I sistemi contabili dell'amministrazione pubblica francese stanno subendo importanti riforme. Entrata in vigore nel 2006, la legge finanziaria quadro del 1° agosto 2001 (detta LOLF) costituisce la nuova costituzione finanziaria dello Stato francese. Anche se tale normativa non riguarda direttamente gli EL, la sua nuova impostazione ha vocazione a riorganizzare la struttura contabile e finanziaria di tutta l'amministrazione pubblica.

Dal 2009 un organismo consultativo nazionale istituito presso il Ministero delle Finanze presiede la normalizzazione contabile dei conti pubblici: il *Conseil de Normalisation des Comptes Publics* (CNOCP), costituito dalla legge finanziaria rettificativa del 30 dicembre 2008. Tale organismo si occupa della normalizzazione contabile di tutte le entità pubbliche e private che esercitano un'attività non commerciale e finanziata prevalentemente da risorse pubbliche quali imposte e tasse.

In tale contesto, lo Stato francese si è dotato di una raccolta di norme contabili per l'amministrazione centrale, costituita da un quadro concettuale, 19 norme contabili ed un glossario. I proventi sono trattati da due norme specifiche: la norma numero tre sui proventi sovrani (*produits régaliens*) e la norma numero quattro sui proventi di funzionamento, d'intervento<sup>20</sup> e finanziari (*produits de fonctionnement, produits d'intervention, produits financiers*). Tali norme introducono due principi guida differenti per i proventi. Un principio fa riferimento alla natura dell'operazione, secondo la sua appartenenza all'esercizio della sovranità statale. L'altro principio fa riferimento alla sostanza dell'operazione, ovvero alla presenza di contro-partita equivalente da parte del terzo. Le imposte sul reddito, sulle società e sul valore aggiunto fanno parte dei proventi sovrani, mentre la partecipazione di terzi alle spese di interesse pubblico fa parte dei proventi d'intervento. I proventi fiscali sono contabilizzati nell'esercizio di acquisizione nel rispetto delle due condizioni seguenti: (i) le operazioni sono realizzate; (ii) i proventi possono essere misurati in modo affidabile. Per i proventi sovrani, inoltre, la legge finanziaria che autorizza il prelevamento dell'imposta deve essere approvata dal parlamento.

<sup>20</sup> I cosiddetti "proventi di intervento" derivano da transazioni senza corrispettivo equivalente (ad esempio trasferimenti e sovvenzioni ricevute da terzi).

Tale modello di contabilizzazione fa dunque riferimento al principio di competenza economica, ma permette di completarlo con il riferimento agli effettivi flussi finanziari per garantire l'affidabilità della misura contabile. Il piano dei conti resta comunque unico ed integrato con operazioni finanziarie (necessarie alla determinazione del budget) ed operazioni economiche (necessarie alla preparazione del bilancio consuntivo).

### *6.6.2. L'autonomia finanziaria degli Enti Locali*

Questo inquadramento contabile generale non si applica ancora direttamente agli EL francesi, benché una riforma della normativa afferente a tali enti sia in corso sotto la direzione del CNOCP. La Costituzione francese prevede l'autonomia amministrativa degli EL. La riforma costituzionale del 2003 ne ha istituito l'autonomia finanziaria nei limiti previsti dalla legge (articolo 72, comma 2), senza peraltro attribuire loro l'autonomia fiscale (Conseil constitutionnel, decisione numero 2009-599 DC, 29 dicembre 2009). Gli EL possono dunque trattenere almeno una parte delle imposte prelevate senza peraltro poterne fissarne liberamente la base imponibile e le aliquote. Ad esempio, essi determinano il tasso per le imposte abitative (tributi legate alla residenza ed ai servizi urbani; tributi patrimoniali) nei limiti di una soglia massima assoluta per ciascun tasso e di una soglia massima congiunta fra i vari tassi.

Tale autonomia finanziaria degli EL francesi si iscrive in un meccanismo di redistribuzione e perequazione diretto dall'amministrazione centrale. Gli enti sono tenuti a mantenere un certo livello di autonomia finanziaria misurato dal peso relativo dei proventi non fiscali sui proventi complessivi. Oltre ai proventi non fiscali ed alle imposte locali, tali enti beneficiano di una dotazione pubblica trasferita dall'amministrazione centrale in base a tre finalità differenti: compensazione, perequazione ed orientamento. La compensazione mira a stabilizzare le finanze pubbliche locali, permettendo loro di finanziare le competenze attribuite. La perequazione mira a ridurre le disuguaglianze fra gli enti, pur tenendo conto degli oneri sostenuti da ciascun ente. L'orientamento permette di operare azioni specifiche come le politiche territoriali per la protezione ambientale o lo sviluppo turistico.

### 6.6.3. *La normativa contabile per gli Enti Locali*

La contabilità degli EL è retta da istruzioni contabili diverse per i Comuni (M14), i Dipartimenti (M52) e le Regioni (M71). Tali normative contengono i principi generali e descrivono il piano dei conti. La classe 7 contiene i vari proventi, ripartiti fra proventi di funzionamento (70 – 75), proventi finanziari (76) e proventi eccezionali (77). In particolare, il conto numero 73 contiene imposte e tasse, mentre il conto 74 contiene le dotazioni trasferite dall'amministrazione centrale.

I proventi della classe 7 sono generalmente misurati al lordo delle tasse. Il momento del riconoscimento contabile segue il principio generale della COEP: le transazioni e gli eventi sono determinati contabilmente quando cambiano i diritti e gli obblighi dell'EL. Tale principio generale è applicato attraverso un metodo "misto" molto simile a quello già illustrato per gli EL italiani (cfr. par. 6.5.2). Tale metodo è introdotto in considerazione dell'effettiva capacità da parte del preparatore di determinare il valore da iscrivere in modo affidabile. Pertanto, si ammette che tali proventi siano iscritti non al momento di competenza economico-patrimoniale, ma piuttosto al momento dell'accertamento o dell'incasso delle somme corrispondenti (a seconda del tipo di provento), allorché il valore da iscriversi in bilancio sia divenuto affidabile. In linea di principio contabile, resta inteso che i conti pubblici annuali devono riflettere i diritti e gli obblighi di ciascun EL.

Attualmente il CNOCP sta lavorando ad una raccolta di norme contabili specifiche. In risposta alla legge n. 2015-991 del 7 agosto 2015 – che ha introdotto la sperimentazione della certificazione dei conti pubblici locali – il CNOCP ha preparato un progetto di norma sulla presentazione di tali conti (CNOCP, 2017). Questa norma organizza i proventi operativi degli EL francesi in tre classi distinte: (i) proventi senza contropartita equivalente (ii) proventi con contropartita diretta e (iii) altri proventi. Sia la dotazione pubblica che le imposte locali fanno parte delle categorie afferenti alla prima classe (fig. 6.4).

Questo progetto di norma prevede inoltre un meccanismo di neutralizzazione budgetaria che permetterebbe di sterilizzare l'impatto sul budget di alcune operazioni iscritte in conto economico attraverso un conto specifico iscritto nei fondi propri. Ciò allo scopo di evitare l'impatto sul budget di proventi non realizzati o di proventi non disponibili alle amministrazioni considerate. Secondo il progetto di norma, le plusvalenze e le minusvalenze derivanti da cessioni sarebbero sterilizzate obbligatoriamente, mentre gli accan-

tonamenti per ammortamento potranno essere sterilizzati su base volontaria<sup>21</sup>.

Fig. 6.4 – I proventi operativi nel progetto di conto economico per gli EL

	note	anno N	anno N-1	var.
<b>PROVENTI OPERATIVI</b>				
<b>Proventi senza contropartita diretta</b>				
Trasferimenti (dotazioni) dello Stato				
Partecipazioni				
Compensazioni, altre attribuzioni e altre partecipazioni				
Donazioni e lasciti				
Imposte e tasse				
<b>Proventi con contropartita diretta</b>				
Vendite di beni o prestazioni di servizi				
Proventi da cessioni dell'attivo				
Altri proventi di gestione				
Rimanenze di beni prodotti in magazzino				
<b>Altri proventi (sterilizzazione/compensazione)</b>				
Rettifiche di ammortamenti, accantonamenti e altre spese				
Rettifiche di accantonamenti a fondi collegati all'attivo				
Sterilizzazione di ammortamenti e accantonamenti				
Sterilizzazione di minusvalenze				
<b>TOTALE PROVENTI OPERATIVI</b>				

Fonte: CNOCP (2017: p. 20). Nostra traduzione dal francese.

Allo stato attuale, gli EL francesi utilizzano il modello contabile contenuto nelle istruzioni contabili in vigore. Tale modello distingue fra imposte e tasse locali, dotazioni centrali (compensazioni e sovvenzioni) ed altri proventi. Tuttavia, va precisato come gli EL francesi abbiano un certo margine di discrezionalità nel determinare il livello di dettaglio delle poste del conto economico. A titolo di esempio si riportano di seguito i prospetti utilizzati rispettivamente dal Comune di Grenoble (fig. 6.5) e dal Comune di Parigi (fig. 6.6).

<sup>21</sup> Sono riconducibili a tale meccanismo tutte e quattro le voci contenute nella sezione “altri proventi” del prospetto riportato in fig. 6.4.

Fig. 6.5 – Prospetto di conto economico usato dal Comune di Grenoble

	anno N-2	anno N-1	anno N
Imposte e tasse ricevute			
Trasferimenti e sovvenzioni ricevuti			
Proventi dall'erogazione di servizi			
Altri proventi operativi			
Rettifiche/compensazioni di spese			
<b>Proventi della gestione operativa</b>			
Costi per il personale			
Acquisti da terzi			
Partecipazioni e interventi sostenuti			
Ammortamenti e accantonamenti			
Altri costi operativi			
<b>Costi della gestione operativa</b>			
<b>RISULTATO OPERATIVO</b>			
Proventi di natura finanziaria			
Oneri finanziari			
<b>RISULTATO DELLA GESTIONE FINANZIARIA</b>			
<b>RISULTATO DELLA GESTIONE ORDINARIA</b>			
Proventi straordinari			
Costi straordinari			
<b>RISULTATO DELLA GESTIONE STRAORDINARIA</b>			
<b>RISULTATO DELL'ESERCIZIO</b>			

Fonte: [www.grenoble.fr/112-budget.htm#par7498](http://www.grenoble.fr/112-budget.htm#par7498) (nostra traduzione dal francese).

Fig. 6.6 – Prospetto di conto economico usato dal Comune di Parigi

	N-1	N	variaz. %
<b>Imposte locali</b>			
Tassa smaltimento rifiuti			
Tassa pulizia strade			
Diritti di parcheggio			
Tassa sull'elettricità			
Tributi immobiliari			
Altre imposte e tasse			
<b>IMPOSTE E TASSE</b>			
Compensazione contributi anziani non autosufficienti			
Compensazione sussidi di disoccupazione e solidarietà sociale (RMI/RSA)			
Altre compensazioni			
<b>COMPENSAZIONI PER TRASFERIMENTI DI COMPETENZE</b>			
Trasferimenti per le spese di funzionamento			
Trasferimenti di compensazione			
Altri trasferimenti			
<b>TRASFERIMENTI STATALI</b>			
<b>SOVVENZIONI E PARTECIPAZIONI</b>			
Canoni versati da affittuari e concessionari			
Diritti e entrate da utilizzo del demanio e patrimonio pubblico			
Contributi dagli utenti dei servizi			
<b>PROVENTI OPERATIVI</b>			
<b>CONTRIBUTO SPECIALE PER ZONE URBANE SPECIFICHE (ZAC)</b>			
Entrate da fitti			
Recupero debiti			
Entrate per conto terzi			
Rimborso interventi specifici sul territorio (ESA)			
Rettifiche di oneri per il personale			
<b>TOTALE ALTRE ENTRATE CORRENTI DI FUNZIONAMENTO</b>			
<b>ENTRATE CORRENTI DI FUNZIONAMENTO</b>			
<b>SPESE PER IL PERSONALE</b>			
<b>SPESE GENERALI</b>			
Assistenza sociale, di cui:			
Assistenza sociale all'infanzia			
Assistenza sociale alle persone disabili			
Sostegno per l'alloggio di persone disabili			
Sussidio agli anziani non autosufficienti			
Sostegno per l'alloggio di anziani			
Sussidi all'impiego e di disoccupazione			
Contributi al Centro per Azione Sociale del Comune di Parigi			
<b>TOTALE ASSISTENZA SOCIALE</b>			
Sovvenzioni per il funzionamento urbano			
Altre sovvenzioni e partecipazioni			
<b>SOVVENZIONI E PARTECIPAZIONI</b>			
Contributo per la Questura			
Contributo al trasporto urbano (STIF)			
Contributo al sistema di trattamento rifiuti urbani (SYCTOM)			
<b>CONTRIBUTI</b>			

Fonte: <https://www.paris.fr/budget> (nostra traduzione dal francese).

Seppur caratterizzati entrambi da una forma scalare, è evidente come nel caso del Comune di Parigi il prospetto sia piuttosto analitico (si veda ad esempio il livello di dettaglio della posta “assistenza sociale”) e presenti anche voci che riguardano in maniera specifica il contesto di riferimento (come ad esempio la voce “contributi al Centro per Azione Sociale del Comune di Parigi”). Invece, nel caso del conto economico del Comune di Grenoble, certamente di minori dimensioni rispetto al primo, la scelta è stata quella di indicare poste più generiche, ottenendo conseguentemente una maggiore sintesi. Tale aspetto, come si evince dal confronto dei due prospetti sopra riportati, penalizza la possibilità di effettuare comparazioni immediate tra diversi EL.

Si può notare, infine, il differente uso della terminologia nell’identificazione delle poste contabili: mentre nel conto economico di Grenoble sono utilizzati termini come *produits* (proventi, ricavi), tipicamente riconducibili ad una logica di COEP, nel prospetto utilizzato dal Comune di Parigi sono presenti espressioni che tradizionalmente contraddistinguono un sistema di COFIN, come *recettes* (entrate).

## 6.7. Conclusioni

Nel presente capitolo sono stati presi in esame i proventi degli EL derivanti da operazioni senza corrispettivo equivalente, analizzando sia le vigenti regole contabili internazionali che le prassi contabili di due Paesi, Italia e Francia.

L’analisi condotta ha evidenziato la notevole distanza fra quanto previsto dall’IPSAS 23 – che adotta logiche di rilevazione e rappresentazione derivate dagli IFRS e, quindi, assimilabili a quelle delle aziende private – e i due casi studiati, peraltro caratterizzati da diversi punti di contatto.

In entrambi i Paesi vengono utilizzati sia un sistema di COFIN (sconosciuto nel contesto degli IPSAS) che uno di COEP in forma integrata, con la presenza di un bilancio preventivo autorizzatorio redatto in termini finanziari: si tratta di una situazione che accomuna diversi Paesi occidentali nonché la stessa Commissione Europea, che hanno optato per il passaggio alla COEP senza abbandonare la COFIN (Grossi e Soverchia, 2011; van Helden e Reichard, 2016).

Con riferimento alla classificazione delle varie poste, le voci utilizzate sono in parte diverse, ma in entrambi i casi si possono agevolmente distinguere i proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente da quelli inerenti operazioni di altro genere.

Riguardo al riconoscimento e dunque all’imputazione contabile dei proventi oggetto di osservazione sembrano non emergere significative differenze

tra i due Paesi, dato che in entrambi si fa riferimento ad una competenza economica che potremmo definire “mista”, ossia condizionata all’effettiva possibilità di determinare i valori in modo affidabile. Quest’ultima viene fatta corrispondere da entrambi i Paesi al momento dell’accertamento finanziario o persino dell’incasso effettivo, a seconda della specifica tipologia di provento senza corrispettivo equivalente. Una soluzione davvero diversa da quella prevista dall’IPSAS 23, fondata su di un’interpretazione più radicale dell’*accrual accounting* che richiede, nel limite dell’attendibilità del *fair value*, la mera probabilità dell’afflusso di benefici o potenziali di servizio all’AP (e, quindi, una rilevazione generalmente anticipata, ad esempio con riferimento alle imposte, al momento in cui si verifica l’evento imponibile).

Le differenze fra l’IPSAS 23 e i casi analizzati sembrano destinate ad ampliarsi se si considera il relativo progetto di revisione in corso: questo sembra voler seguire ancor più, per i proventi oggetto del nostro lavoro, i principi contabili internazionali del settore privato adottando, in particolare, un modello di rilevazione dei proventi derivato dal nuovo IFRS 15.

È difficile prevedere, ad oggi, cosa disporranno gli EPSAS a proposito dei proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente. Tuttavia, al di là delle possibili strade percorribili, si ritiene che il conseguente risultato economico di periodo potrà fornire una prima informazione sulla capacità dell’EL di conseguire le proprie finalità utilizzando risorse in misura inferiore o superiore a quelle acquisite, mentre continuerà a non poter essere interpretato come efficace sintesi del confronto tra utilità create e risorse consumate a tale scopo, tenendo anche conto dell’uso del debito pubblico da parte delle AP come finanziamento della spesa e dell’investimento (Biondi, 2008).

## Bibliografia

- Amaduzzi, A. (1936). *Aziende di erogazione. Primi problemi di organizzazione, gestione e rilevazione*, Principato, Messina-Milano.
- Anzalone, M. (2017). Il piano dei conti e la classificazione per missioni e programmi. In Bilardo, S., Anzalone, M. (a cura di). *Manuale di contabilità delle regioni, degli enti locali e dei loro enti, organismi e società*, 391-468, Neldiritto Editore, Roma.
- Biondi, Y. (2008). De Charybde de la comptabilité de caisse en Scylla de la comptabilité patrimoniale ou du périlleux périple de la comptabilité de l’État en France (et ailleurs), *Revue de la régulation*, 3/4, Dossier: Normes et institutions de la finance, <http://regulation.revues.org/document5003.html>.
- Biondi, Y. (2012). Should Business and Non-Business Accounting Be Different? A Comparative Perspective Applied to the New French Governmental Accounting Standards. *International Journal of Public Administration*, 35(9), 603-619.

- Biondi, Y., Soverchia, M. (2014). Accounting Rules for the European Communities: A Theoretical Analysis. *Accounting, Economics and Law*, 4(3), 179-214.
- Borgonovi, E., Maggi, D. (2008). Dalla contabilità pubblica all'economia delle amministrazioni pubbliche. In AA.VV. *Atti del IX convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria*, 31-48, RIREA, Roma.
- Brusca, I., Condor, V. (2002). Towards the harmonisation of local accounting systems in the international context. *Financial Accountability and Management*, 18(2), 129-162.
- Caperchione, E., Mussari, R. (a cura di) (2000). *Comparative issues in local government accounting*, Springer, Berlin.
- Cassandro, P.E. (1979). *Le gestioni erogatrici pubbliche*. 4<sup>a</sup> ed. Utet, Torino.
- Commissione Europea – Eurostat (2016). *EPSAS issue paper of the accounting treatment of taxes*. Paper by Ernst & Young on behalf of Eurostat – for discussion, EPSAS WG 16/07 rev, 28 October 2016, Lussemburgo.
- CNOCP – Conseil de Normalisation des Comptes Publics (2017). Recueil de normes comptables pour les entités publiques locales. Projet de norme 1 «Les États Financiers», 23 gennaio 2017.
- D'Alessio, L., Simeone, C., Barbato, M. (a cura di) (2015). *L'armonizzazione contabile degli enti territoriali: analisi della sperimentazione e linee evolutive*, Giuffrè, Milano.
- Grandis, F.G. (2006). *Le ambiguità nelle riforme dei sistemi contabili pubblici*. Quaderni monografici RIREA, n. 47, Roma.
- Grandis, F.G., Mattei, G. (2013). Esiste un principio della 'competenza economica' specifico per le pubbliche amministrazioni? Analisi teorica ed armonizzazione contabile delle pubbliche amministrazioni italiane. *Rivista della Corte dei Conti*, 66(1-2), 534-546.
- Grossi, G., Mussari, R. (2004). *I servizi pubblici locali nella prospettiva economico-aziendale*, Aracne, Roma.
- Grossi, G., Soverchia, M. (2011). European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *Abacus*, 47(4), 525-552.
- Leardini, C. (2009). *La misurazione dei risultati aziendali. La valorizzazione dell'utilità prodotta in assenza di corrispettivo*, Giappichelli, Torino.
- Mahon, R., McBride, S. (2009). Standardizing and disseminating knowledge: the role of the OECD in global governance. *European Political Science Review*, 1(1), 83-101.
- Mussari, R. (2017). *Economia delle amministrazioni pubbliche*. 2<sup>a</sup> ed. McGraw-Hill, Milano.
- Mussari, R., Sorrentino, D. (2017). Italian Public Sector Accounting Reform: A Step Towards European Public Sector Accounting Harmonisation. *Accounting, Economics and Law*, 7(2), 137-153.
- Ongaro, E. (2009). *Public management reform and modernization: trajectories of administrative change in Italy, France, Greece, Portugal and Spain*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham-Northampton.
- Pina, V., Torres, L., Yetano, A. (2009). Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches. *European Accounting Review*, 18(4), 765-807.

- Pollitt, C. (2011). Not odious but onerous: comparative public administration. *Public Administration*, 89(1), 114-127.
- Pozzoli, S. (ed.) (2008). *Local authorities' accounting and financial reporting*, FrancoAngeli, Milano.
- Soverchia, M. (2008). *L'armonizzazione contabile delle amministrazioni pubbliche. Attori, processi, strumenti*, Giuffrè, Milano.
- Soverchia, M. (2012). Central government accounting and financial reporting: a comparison between France, Italy and the European Union. *Economia Aziendale Online*, 3(2), 213-228.
- van Helden, J., Reichard, C. (2016). Why cash-based budgeting still prevails in an era of accrual-based reporting in the public sector. *Accounting Finance & Governance Review*, 23(1-2), 43-65.
- Yin, R.K. (2003). *Case study research: design and methods*. 3<sup>rd</sup> ed. Sage, Thousand Oaks.

# 7. L'EFFETTO DELL'ARMONIZZAZIONE CONTABILE SUI SISTEMI DI CONTROLLO MANAGERIALE: L'ANALISI DI ALCUNI CASI IN UNA PROSPETTIVA INTERNAZIONALE

di *Carlotta del Sordo, Rebecca Levy Orelli e Marco Tieghi\**

## 7.1. Introduzione

L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni locali delinea uno scenario in cui la connessione fra principi, strumenti e tecniche contabili ridefinisce il ruolo della contabilità per il controllo manageriale. Nel tempo la letteratura ha evidenziato ampiezza, criticità e benefici degli strumenti di controllo manageriale e come essi dispieghino pienamente i loro effetti in contesti organizzativi in cui essi realizzano una connessione causale specifica con il sistema di strumenti e tecniche contabili, da un lato, e credenze, valori e strumenti di ogni organizzazione dall'altro.

L'armonizzazione contabile rappresenta allora una causa di cambiamento per le pubbliche amministrazioni locali che può portare ad innovazioni non solo nei sistemi contabili e di bilancio, come è atteso che sia<sup>1</sup>, ma anche nell'implementazione e nell'utilizzo dei sistemi di controllo manageriale di ogni governo locale.

Il presente contributo si propone di realizzare un'analisi circa le motivazioni e gli effetti prodotti a livello internazionale dai processi di armonizzazione contabile nella pubblica amministrazione, con particolare riferimento agli enti locali, nei sistemi di controllo manageriale. L'interazione fra elementi quali la cultura e i valori è alla base dell'innovazione e del cambiamento, anche se il risultato finale di un processo di cambiamento contabile, come l'armonizzazione contabile a livello internazionale, dipende dalla strumentazione e dalle tecniche contabili sviluppate e utilizzate in ciascuna organizzazione.

\* Benché il presente capitolo sia frutto dello sforzo congiunto degli autori, è possibile attribuire i paragrafi 7.1., 7.2.2. e 7.5. a Marco Tieghi, i paragrafi 7.2. e 7.2.1. a Carlotta del Sordo ed i paragrafi 7.2.3., 7.3. e 7.4. a Rebecca L. Orelli.

<sup>1</sup> Per approfondimenti si rinvia ai capitoli 1 e 5 del presente volume.

Questo studio cerca dunque di comprendere quali siano le risposte specifiche di alcune pubbliche amministrazioni locali in diversi Paesi nel momento in cui sono chiamate a rispondere ad un cambiamento che riguarda le pratiche contabili. In tal senso lo scopo della ricerca è di comprendere le forze interne che influenzano il cambiamento, così come identificate dagli stessi protagonisti dell'implementazione del controllo manageriale. Tali forze influenzano l'adozione, l'implementazione e il reale utilizzo dei sistemi di controllo manageriale e ciò produce una nuova pratica contabile quotidiana in ciascuna specifica organizzazione che incorpora i fattori di cambiamento. Il risultato finale è tale da far sì che i fattori di cambiamento condizionino, e quindi facciano cambiare, l'intera organizzazione.

Dal punto di vista metodologico, l'analisi si concentra sulle esperienze di alcuni enti locali appartenenti a tre Paesi diversi, Grecia, Italia e Spagna, delineando, attraverso interviste effettuate ai responsabili del controllo manageriale delle diverse realtà intervistate, gli scenari attuali e quelli futuri che si innestano sul controllo ai fini direzionali a seguito dell'armonizzazione contabile. Basandosi su un numero assai limitato di "casi di studio", le risultanze ottenute non possono avere una valenza generale, tuttavia riteniamo che possano egualmente offrire alcuni interessanti spunti di riflessione.

Ciò premesso, il capitolo si sviluppa secondo il percorso di seguito indicato. Nel secondo paragrafo si delinea il modello di Lewin (1951; 1958), prescelto come background teorico all'interno del quale attuare la riflessione. In particolare si affronta il tema del legame fra i cambiamenti contabili (fra cui si collocano i principi contabili internazionali nel contesto europeo), le caratteristiche delle organizzazioni su cui i cambiamenti agiscono, sia in termini di tecniche e strumenti contabili che di valori e cultura degli attori coinvolti, e gli effetti, attuali e potenziali, di tali innovazioni nei contesti specifici in termini di controllo manageriale. Nel terzo paragrafo viene meglio esplicitata la metodologia seguita per l'analisi delle tre esperienze selezionate, anche attraverso una breve descrizione dei contesti nazionali e locali indagati (generali e specifici). Nel quarto paragrafo sono presentate e discusse le risultanze dell'analisi condotta alla luce delle tre fasi del modello di Lewin. All'ultimo paragrafo spetta il compito di esporre le considerazioni conclusive e di prospettare le possibili traiettorie future di ricerca.

## **7.2. Analisi della letteratura di riferimento**

Come premesso, in questo paragrafo si riprendono le principali linee di sviluppo della letteratura in merito al ruolo del controllo manageriale nelle

pubbliche amministrazioni locali (par. 2.1) e all'importanza e agli effetti dei cambiamenti contabili nelle organizzazioni (par. 2.2), per poi introdurre il modello utilizzato nell'analisi dei tre casi sviluppati, ossia la Field Force Analysis di Lewin (1951; 1958) (par. 2.3).

### 7.2.1. *Il ruolo del controllo manageriale nelle pubbliche amministrazioni locali*

Anthony (1965) ha individuato tre diversi processi di programmazione e controllo: la *pianificazione strategica*, attraverso la quale si definiscono le finalità dell'organizzazione e le principali linee strategiche; il *controllo direzionale*, attraverso il quale i dirigenti si assicurano che le risorse siano ottenute e impiegate per il raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione in maniera efficace e efficiente e il *controllo operativo*, che garantisce il corretto svolgimento di compiti specifici.

In tale contesto il controllo di gestione si staglia come quel «sistema di controllo direzionale con cui i manager ai vari livelli si accertano che la gestione aziendale si stia svolgendo in condizioni di efficienza e di efficacia tali da permettere il raggiungimento degli obiettivi di fondo della gestione stessa, stabiliti in sede di pianificazione strategica» (Brusa, 2000: 2).

Il controllo di gestione è finalizzato, da una parte, alla diffusione di criteri di razionalità economica nei processi decisionali, favorendo l'attività di governo, dall'altra, è diretto a influenzare il comportamento degli operatori, orientandolo verso il raggiungimento degli obiettivi aziendali. Il controllo può dunque definirsi come «l'attività di 'guida' svolta dai *managers*, applicando il meccanismo di retroazione e fondandosi sulla contabilità direzionale, per assicurarsi l'acquisizione e l'impiego delle risorse in modo efficace ed efficiente al fine di conseguire gli obiettivi economici» (Brunetti, 1985: 11).

Diversi autori (Bergamin Barbato, 1983; Mussari, 2011) hanno declinato il controllo di gestione nel contesto delle pubbliche amministrazioni. Fra essi Farneti (2005: 481) scrive che: «il sistema di controllo di gestione non fa riferimento ad una specifica attività di ispezione, di sola verifica, ma invece di più complessiva 'guida' della gestione, per aiutarla a conseguire le finalità proprie dell'organismo aziendale: realizzare il miglior rapporto fra le risorse consumate ed i bisogni soddisfatti».

Le aziende pubbliche mostrano tutti i caratteri distintivi propri dell'azienda, tuttavia ad esse sono associate alcune peculiarità tipiche del contesto, che risultano rilevanti nell'implementazione di sistemi di controllo di gestione, ossia: «l'assenza del reddito come indicatore di economicità; la tendenza ad assumere

la natura di aziende di servizi; i maggiori vincoli alla definizione di obiettivi e strategie; i meccanismi di acquisizione di risorse finanziarie meno direttamente legati alla cessione di beni e servizi; la natura professionale; le differenze in termini di soggetto economico e di organi rappresentativi dello stesso; le differenze in termini di direzione generale; la rilevanza delle influenze politiche; i sistemi di controllo direzionale tradizionalmente inadeguati; le differenze in termini di ordinamento giuridico e trattamento fiscale» (Anthony e Young, 1992: 34-51).

L'OECD (1996: 9), con riferimento alle pubbliche amministrazioni, definisce il *management control* come la struttura organizzativa, le politiche e le procedure utilizzate per garantire che i programmi governativi raggiungano i risultati attesi, che le risorse utilizzate per fornire questi programmi siano coerenti con gli obiettivi dichiarati dalle organizzazioni interessate, che i programmi siano protetti da inefficienze, frodi e cattiva gestione e che informazioni affidabili e tempestive siano ottenute, rendicontate e utilizzate per il processo decisionale.

Il controllo di gestione abbraccia due aspetti: da una parte le politiche, i sistemi, le procedure e le deleghe di autorità integrati nei processi aziendali per fornire una ragionevole garanzia che gli obiettivi del management siano stati raggiunti, dall'altra il sistema informativo-contabile richiesto dal management per orientare il lavoro, monitorare i progressi e la qualità delle operazioni e valutare i risultati e le prestazioni (OECD, 1996: 13).

Il modello che ha pervaso e caratterizzato, in molti paesi, le riforme del sistema di contabilità delle pubbliche amministrazioni, nella letteratura è stato sintetizzato in acronimi quali NPM (*New Public Management*) (Barzelay, 1999; Gruening, 2001; Hood, 1991, 1995; Jones, Guthrie e Steane, 2001) oppure, nella sua versione più orientata alla strumentazione tecnico-contabile, NPFM (*New Public Financial Management*) (Guthrie et al., 1999).

La riforma dei sistemi contabili e di bilancio delle amministrazioni pubbliche risulta dunque perfettamente coerente con il processo di aziendalizzazione descritto, che vuole introdurre strumenti tipici del controllo manageriale, ben consolidati nell'ambito aziendale privato, con l'obiettivo di ridurre la spesa pubblica, migliorare la qualità dei servizi e l'accountability (Pollitt e Bouckaert, 2011). Tuttavia i risultati dell'introduzione delle logiche di NPM o di NPFM sono controversi, come viene evidenziato nel capitolo 1 del volume.

Più in dettaglio, per analizzare gli strumenti di controllo manageriale implementati nella pratica delle pubbliche amministrazioni, Jackson e Lapsley (2003: 362) hanno identificato tre aree di analisi: budgeting, contabilità dei costi e misurazione della performance. Ciascuna di queste tre categorie è ulteriormente suddivisibile nelle tecniche potenzialmente utilizzabili: per l'esempio il budgeting comprende lo zero-based budgeting, il resource mana-

gement e l'activity-based management; la contabilità dei costi include il target costing, l'activity-based costing e lo strategic cost management; mentre la misurazione della performance annovera la functional analysis, i key performance indicators e la balance scorecard. La presenza o l'assenza di tali strumenti porta Jackson e Lapsley (2003) a considerare le pubbliche amministrazioni più o meno avanzate sotto il profilo del controllo manageriale.

### 7.2.2. *Il cambiamento contabile nelle pubbliche amministrazioni*

L'adozione di principi contabili internazionali rappresenta un momento di cambiamento nel funzionamento di ogni organizzazione. I cambiamenti contabili hanno animato la letteratura per molti anni (Carruthers, 1995; Dambrin *et al.*, 2007; Libby e Waterhouse, 1996; Nahapiet, 1988). Sono stati seguiti molti approcci per comprendere l'evoluzione, le cause, le traiettorie ed i percorsi di tali cambiamenti in diversi tipi di organizzazioni. Tale dibattito ha consentito sia di collocare il tema dei cambiamenti contabili all'interno di diverse teorie interpretative, sia di trovare una loro spiegazione alla luce di diversi fattori. In tal senso, infatti, Libby e Waterhouse (1996) hanno usato la Contingency Theory, mentre altri autori hanno evidenziato la rilevanza di fattori sociali e relazionali (Abernethy e Vagnoni, 2004; Bhimani, 1996) nel tentativo di identificare le cause che generano un vero cambiamento e i risultati associati al cambiamento stesso. Inoltre, grazie all'aiuto dell'Institutional Theory, è stato possibile illustrare le origini del cambiamento in ambito contabile, così come individuare le variabili organizzative coinvolte. Queste ultime variabili organizzative hanno, a loro volta, reso evidenti la natura dei cambiamenti contabili, ma sono state anche in grado di identificare la modalità attraverso la quale i cambiamenti hanno un effetto sulle organizzazioni e sugli attori delle stesse (Arnaboldi e Azzone, 2010; Burns e Scapens, 2000; Covaleski *et al.*, 2003; Nor-Aziah e Scapens, 2007; Tsamenyi *et al.*, 2006).

Durante gli ultimi trent'anni, il settore delle pubbliche amministrazioni è stato analizzato attraverso molteplici studi sul tema del cambiamento contabile, soprattutto in coincidenza delle diverse riforme che hanno, a più riprese, interessato il settore a livello internazionale (Hood, 1995; Jones e Mellett, 2007; Lapsley, 2009; Liguori, Sicilia e Steccolini, 2012). Gli studi sul tema del cambiamento contabile nella pubblica amministrazione in una prima fase si sono concentrati sulle riforme contabili da un punto di vista normativo (Hood e Peters, 2004) e con un dettaglio a livello di sistema Paese (Anessi-Pessina e Steccolini, 2005; Hood, 1995; Pollitt e Boukaert, 2002, 2011). Con il passare del tempo l'interesse dei ricercatori si è successivamente concen-

trato sulla comprensione dei cambiamenti contabili come processo, piuttosto che come outcome, ed anche sugli impatti degli stessi sulle organizzazioni (Connolly e Hyndman, 2006; Liguori e Steccolini, 2012).

Ad ogni modo si può dire che ad oggi le diverse riforme contabili non abbiano mostrato la loro efficacia nella implementazione di nuove tecniche o modelli e sistemi capaci di risolvere i problemi connessi con il conseguimento di migliori condizioni di efficienza e di efficacia delle organizzazioni pubbliche. Così i cambiamenti contabili possono essere visti e interpretati soprattutto come pratiche sociali, dato che influenzano le norme, i valori, gli interessi ed i comportamenti, sia a livello organizzativo, che sociale (Burns e Scapens, 2000; Liguori e Steccolini, 2012).

Ogni volta che si vuole comprendere l'impatto di un cambiamento contabile e il grado di innovazione che esso porta con sé, occorre analizzare le relazioni intercorrenti fra la contabilità, l'ambiente e le istituzioni. La dinamica di interazione fra elementi quali, ad esempio, la cultura e i valori sono alla base dell'innovazione e del cambiamento. Ad ogni modo, il risultato finale di un processo di cambiamento contabile dipende anche dalla strumentazione e dalle tecniche contabili sviluppate e utilizzate (Burns e Scapens, 2000; Liguori e Steccolini, 2012; Lounsbury, 2001). L'*institutional theory* è ampiamente utilizzata dai ricercatori che investigano le pratiche dell'accounting nelle organizzazioni. Inoltre è presente un filone della letteratura che cerca una migliore comprensione dei meccanismi attraverso i quali l'accounting influenza ed è influenzata da molteplici agenti, istituzioni e processi (Hopwood e Miller, 1994: 1). In questa prospettiva, il presente contributo si muove considerando l'Institutional Theory e la Field Force Analysis di Lewin per cercare di comprendere meglio le relazioni fra istituzioni, pratiche contabili e processi di cambiamento.

Dall'analisi delle risposte specifiche di alcune pubbliche amministrazioni locali in diversi Paesi ad un cambiamento che riguarda le pratiche contabili, è possibile comprendere le forze interne che influenzano il cambiamento, ossia l'adozione, l'implementazione e il reale utilizzo dei sistemi di controllo manageriale e come ciò produca una nuova pratica contabile quotidiana in ciascuna specifica organizzazione.

### *7.2.3. Il modello di Lewin della Field Force Analysis per l'analisi del cambiamento*

Gli strumenti di controllo manageriale sono considerati una risposta alle pressioni che derivano sia dall'ambiente esterno che dall'interno dell'organiz-

zazione, pressioni che producono le condizioni che fanno sorgere il cambiamento (Wickramasinghe e Alawattage, 2007: 18). Per questo un approccio comune allo studio del cambiamento è quello di ricercare gli ingredienti e i fattori (anche di segno opposto) che combinandosi producono come risultato un cambiamento positivo. In questo senso, Lewin (1951, 1958) ha teorizzato un modello, articolato in tre fasi, ritenuto adeguato come framework negli studi sul cambiamento organizzativo pianificato e/o involontario, che si concentra sulle dinamiche di cambiamento, chiamato Field Force Analysis.

Il modello della Field Force Analysis è stato ampiamente utilizzato in letteratura (Armstrong, 2006) per analizzare il bilanciamento fra le dinamiche che inducono o che inibiscono un cambiamento pianificato o necessario. Le forze che guidano verso il cambiamento tendono a stimolare e a sostenere il cambiamento stesso, che viene visto come un bisogno necessario, un desiderio o un obiettivo che induce gli individui a cambiare qualcosa. Le forze di inibizione agiscono in senso opposto alle prime, dalle quali sono indipendenti. Il bilanciamento tra le due diverse tipologie di forze si forma quotidianamente in una condizione di equilibrio detta stato di “equilibrio quasi stazionario” (Lewin e Gold, 1999: 279).

Il cambiamento può inizialmente avviarsi quando il bilanciamento fra le forze di guida o di inibizione si altera e il comportamento degli individui devia dallo *status quo*. Un cambiamento di successo può essere raggiunto irrobustendo le forze a supporto del cambiamento, in modo tale da spingersi oltre lo stato di equilibrio e/o riducendo la forza delle dinamiche contrapposte e superando le resistenze che inibiscono le forze a supporto del cambiamento. Ancora: questo processo implica la necessità di un cambiamento nell’atteggiamento delle persone. In particolare, secondo Lewin (1958), raggiungere un cambiamento significa essere riusciti ad agire (a “cambiare”) a tutti i livelli, sia individuale, che interpersonale, che organizzativo (Sharma, 2007). Per raggiungere un cambiamento organizzativo è infatti necessario che le persone che operano nell’organizzazione adottino comportamenti, valori e capacità coerenti con l’obiettivo del cambiamento organizzativo stesso. Anche i sistemi premianti e i loro meccanismi operativi hanno quindi bisogno di essere modificati, così come i sistemi di reporting.

In estrema sintesi, basandoci sul modello delle tre fasi di Lewin (1958), si ha il reiterarsi di un ciclo (gli “stati” ed i sottesi processi di ciascuno “stato” sono esplicitati da Mecca, 2004) nel quale il processo si attiva attraverso lo “scongelamento” di una data situazione a fronte di pressioni che inducono un cambiamento. Questo richiede la ricerca di nuove condizioni di equilibrio, acquisite le quali la situazione tende a “cristallizzarsi” nuovamente, nell’attesa che nuovi eventi inducano il riavvio del processo.

La prima fase del modello di Lewin (1951, 1958) è dunque costituita dall'*unfreezing/motivation*, ossia dallo scongelamento della situazione definita dallo *status quo*. Direzione correttamente il processo di unfreezing è un requisito dello sforzo di cambiamento (Stevens, 2013). Gli elementi chiave della fase di unfreezing sono dati dalla preparazione del cambiamento, aiutando le persone ad essere pronte ad accettare il cambiamento in arrivo e quindi a interrompere lo *status quo* definito dalla situazione presente. La fase di scongelamento conduce le persone a realizzare la necessità del cambiamento (Dixon et al., 2006). La necessità di cambiamento emerge dunque come risultato. La fase di unfreezing è considerata al pari di una fase di motivazione. Le persone, infatti, sono portate a modificare i loro comportamenti quando lo *status quo* è colpito da una forza disgregante (Mecca, 2004). Va poi osservato che l'introduzione di una forza "esterna" che preme verso il cambiamento non è normalmente sufficiente, da sola, ad alterare l'equilibrio, in quanto occorre anche che si crei una motivazione al cambiamento (McShane e Von Glinow, 2001; Schein, 1996). Infatti, come evidenziano Armenakis e Harris (2002: 169), durante la fase di unfreezing le persone possono diventare dei supporti fondamentali del cambiamento, mentre una volta che la fase di unfreezing si è avviata le persone possono diventare elementi attivi nel cercare di risolvere i problemi e sono motivate a promuovere il cambiamento (Mecca, 2004: 2). La fase di unfreezing può essere facilitata mediante l'adozione di azioni di supporto, quali azioni sulla motivazione delle persone attraverso iniziative di preparazione al cambiamento e di "costruzione di un atteggiamento di fiducia" (Robbins e al., 2003).

Una volta che la fase di unfreezing si è completata, prende il via la seconda fase, definita di *transition/management*, ossia di transizione e gestione. Secondo Bridges e Mitchell (2000) l'effetto di ogni cambiamento è determinato dalle dinamiche di transizione. Non lasciare lo spazio necessario o non considerare tali dinamiche è una delle possibili cause di fallimento in ogni sforzo di cambiamento. Infatti la fase di unfreezing crea la tensione motivazionale necessaria, ma non determina o predice la direzione del cambiamento (Schein, 1996: 62), richiedendo quindi necessariamente una successiva fase di transizione. In questa fase siamo di fronte ad una condizione caratterizzata da fragilità ed instabilità, uno "stato" insomma in cui il precedente equilibrio è stato spezzato dalla motivazione al cambiamento, ma non si è ancora raggiunta la formazione del nuovo stato di equilibrio desiderato (Mecca, 2004). Il successo dello sforzo di cambiamento potrà essere raggiunto solo conseguentemente all'abbandono della situazione precedente, attraverso un cambiamento culturale e strutturale, e l'adozione "guidata" di nuovi valori e processi (Burnes, 1996); d'altro canto, senza il completamento

e il successo della fase di transizione non è possibile pervenire alla fase successiva (McKee et al., 1998). Quando il cambiamento entra nella seconda fase, le persone devono trovare nuovi modi per svolgere i propri compiti, e per supportare il cambiamento occorre accettare tali modifiche (Dixon et al., 2006; Senior, 2002; Werner, 2002). Inoltre, il processo di transizione è conaturato alla modalità di gestione di tale transizione verso il cambiamento. Kottler e Schlesinger (2008: 3) infatti ritengono che anche i cambiamenti che vengono considerati come positivi o razionali comportano un certo grado di incertezza. Ne consegue che per diverse motivazioni le reazioni delle persone al cambiamento possono essere di opposizione aperta e militante al cambiamento o di pervicace resistenza passiva, anziché di adesione piena e sincera. Coloro che guidano il cambiamento dovranno porre particolare attenzione a cercare forme di collegamento fra le posizioni di tutti i soggetti interessati al cambiamento, offrire occasioni di rinforzo e persuadere le persone ad accondiscendere ai benefici del cambiamento (Kritsonis, 2004, 2005; Lewin, 1947; McKee et al., 1998).

La terza e ultima fase del modello di Lewin è quella di *refreezing/institutionalizing*. Lo stato di ricongelamento si può concepire come il processo attraverso il quale i cambiamenti diventano effettivi e si stabilizzano, in quanto le persone applicano i nuovi approcci e le nuove forme di comprensione nella loro attività giornaliera, adottando le nuove modalità di lavoro. La fase di *refreezing* si attua dunque quando le persone hanno interiorizzato e istituzionalizzato il cambiamento, che diviene così la nuova naturale e condivisa modalità di azione (Dixon et al., 2006). In tale fase, rispetto alle fasi precedenti, gli effetti del cambiamento dovranno essere allineati con le personalità, i comportamenti e gli ambienti lavorativi individuali, per assicurarsi che i cambiamenti introdotti siano durevolmente accolti, eliminando il rischio di una possibile riemersione delle vecchie impostazioni e modalità operative. Ciò implica che la fase di *refreezing* richieda cambiamenti duraturi sia della cultura, che delle politiche, che delle pratiche implementate a livello organizzativo (Kanter e Stein, 1992), altrimenti i cambiamenti rappresenterebbero solo un riposizionamento temporaneo nel comportamento delle persone, in risposta alla pressione esercitata dal cambiamento (Mecca, 2004). Azioni di “rinforzo positivo” verso le nuove configurazioni organizzative e verso l’istituzionalizzazione di nuovi comportamenti possono essere poste in essere attraverso l’adozione di meccanismi formali e informali, atti ad agire a supporto dell’implementazione del cambiamento in questa fase finale (Robbins, 2003).

Il modello delle tre fasi di Lewin rende evidente ed afferma come lo sforzo di cambiamento sia condizionato dalla combinazione e dal confronto di una pluralità di forze, che promuovono oppure inibiscono il cambiamento.

Per conseguire un cambiamento duraturo la combinazione delle forze deve quindi sbilanciarsi a favore di quelle forze che inducono il cambiamento, vincendo la resistenza delle forze che vi si oppongono (Robbins, 2003). La predisposizione di un piano di azione e gestione delle prime due fasi di un-freezing e transition risulta dunque fondamentale per poter realizzare con successo la fase di refreezing nella quale il cambiamento viene istituzionalizzato, sostituendosi al quadro di riferimento comportamentale ed organizzativo precedentemente in uso (Mecca, 2004). La delineazione dei tratti essenziali del modello di Lewin consente di comprendere come esso possa essere utilizzato per analizzare le risposte specifiche delle pubbliche amministrazioni locali ad un cambiamento che riguarda le pratiche contabili, come nel caso dell'armonizzazione contabile. Infatti, grazie al modello di Lewin è possibile analizzare e comprendere la natura e l'intensità delle forze interne alle pubbliche amministrazioni locali che influenzano il cambiamento dato dall'adozione, dall'implementazione e dal reale utilizzo dei sistemi di controllo manageriale e come ciò produca una nuova pratica contabile quotidiana in ciascuna specifica organizzazione.

### **7.3. Contesto di analisi e metodologia**

Come già si è chiarito in precedenza, lo scopo di questo capitolo è quello di cercare di comprendere e di analizzare quali siano le implicazioni dell'adozione dei principi contabili internazionali sui sistemi di controllo manageriali degli enti locali. Tuttavia allo stato attuale in molti contesti l'adozione dei principi in oggetto non è ancora avvenuta. Si è quindi scelto di cercare di valutare il possibile futuro impatto atteso dall'introduzione dei principi contabili internazionali partendo dai presupposti esplicitati nel capitolo 1 in merito alla relazione fra armonizzazione e principi contabili internazionali, la distinzione fra IPSAS ed EPSAS, nonché circa lo stato dell'attuale e della possibile futura implementazione a livello italiano ed europeo. Operativamente la ricerca si è sviluppata attraverso la richiesta ai responsabili del controllo manageriale di enti locali circa la loro percezione dei processi di armonizzazione ed i cambiamenti che potranno realizzarsi all'introduzione dei principi contabili internazionali. I cambiamenti dovuti ai processi di armonizzazione potranno andare nella direzione degli IPSAS, potranno andare nella direzione degli EPSAS o anche solo in quella di un cambiamento teso all'armonizzazione attraverso un utilizzo più sistematico della *accrual accounting* e allo stato attuale è difficile immaginare il punto di caduta dell'attuale processo in atto.

Il modello di Lewin viene dunque qui proposto attraverso un'analisi prospettica, a fronte della percezione del cambiamento interno atteso sui sistemi di controllo manageriale, che si ritiene (o auspica) che potrà derivare dall'introduzione dei principi contabili internazionali negli enti locali.

Per lo scopo del presente contributo, l'utilizzo dell'analisi di casi appare particolarmente indicato. Infatti l'utilizzo dell'analisi dei casi si concentra sulla comprensione delle dinamiche in una situazione specifica (Eisenhardt, 1989). Si tratta di una metodologia empirica che investiga i fenomeni nel loro contesto specifico, quando i confini fra i fenomeni non sono chiaramente evidenti e in cui vengono utilizzate diverse tipologie di fonti (Yin, 1989: 23). L'utilizzo di casi consente ai ricercatori di sviluppare una significativa comprensione dei fenomeni e della loro concreta relazione causale (Bennett e Elman, 2006; Yin, 1994).

L'analisi qui condotta si concentra su tre enti locali, appartenenti a tre diversi paesi europei: Grecia, Italia e Spagna.

La scelta dei tre paesi è stata determinata dal comune bacino sub-europeo, e dal fatto che sono caratterizzati da situazioni di tensione più o meno acuta sulla finanza pubblica. Sono stati poi individuati i governi locali analizzati, uno per ogni Paese, con caratteristiche simili, come verrà in seguito spiegato.

Prima di descrivere le caratteristiche degli enti locali analizzati, occorre tracciare i contorni delle scelte contabili delle nazioni a cui gli enti locali appartengono, con particolare riferimento alla avvenuta o meno introduzione ed implementazione operativa dei principi contabili internazionali per il settore pubblico. Tuttavia, occorre sottolineare che un ente locale può decidere di utilizzare i contenuti di un principio contabile internazionale, quando ne rinvenga l'utilità o l'opportunità, anche a prescindere dal fatto che essi non siano ancora stati formalmente imposti da provvedimenti normativi.

In Grecia gli enti locali adottano l'accrual accounting e, anche se sono state fatte alcune dichiarazioni in merito alla possibile adozione dei principi contabili internazionali, allo stato attuale non si intravedono azioni tese ad una loro prossima introduzione (Christiaens et al., 2015; Manes Rossi e al. 2016; PwC, 2014). In Italia, la riforma recentemente attuata ha condotto ad una armonizzazione contabile fra i diversi comparti della pubblica amministrazione. Allo stato attuale gli enti locali si sono orientati verso l'accrual accounting, anche se solo a fini conoscitivi, ma non pare vi sia intenzione, allo stato attuale, di implementare gli IPSAS. In Spagna, invece, la situazione è più consolidata in termini di utilizzo dell'accrual accounting e vi è anche l'intenzione di applicare gli IPSAS a livello di amministrazioni pubbliche locali, in quanto essi sono già in uso nelle amministrazioni pubbliche centrali (Manes Rossi *et al.*, 2016). In termini di maturità dei processi contabili e di

vicinanza dei principi contabili nazionali agli IPSAS, i tre paesi analizzati si collocano su posizioni molto differenti (PwC, 2014): dalla posizione della Spagna che si colloca sul 68% di livello di maturità dei processi contabili e vicinanza agli IPSAS, all'Italia che invece si attesta intorno al 30%, alla Grecia che invece si assesta al 12% circa.

L'utilizzo di un caso di studio per ogni Paese coinvolto nell'analisi offre delle ipotesi di lavoro la cui analisi può facilitare la comprensione di altri casi (Lincoln e Guba, 1985) attraverso il confronto delle similitudini fra il caso investigato e le altre organizzazioni che si trovano in situazioni (o che possiedono caratteristiche) simili. Tuttavia, come è noto, con tale metodologia si accoglie aprioristicamente il limite implicito dell'impossibilità di poter formulare considerazioni o conclusioni a valenza generale.

Per il presente studio sono stati selezionati enti locali di medie dimensioni, in termini di popolazione ed in riferimento al proprio Paese, con vocazione simile (trasporti/commercio e turismo), caratterizzati da una lunga e consolidata pratica di reporting di carattere finanziario, e i cui responsabili di controllo manageriale fossero disponibili ad essere intervistati. Dai tre enti analizzati, sono state raccolte tutte le informazioni possibili in termini di bilanci consuntivi, documenti di programmazione e reporting esistenti e presenti on line. Poi si è proceduto all'intervista semi-strutturata, impostata in modo da seguire l'approccio del modello di Lewin, condotta nella lingua in uso nell'ente locale intervistato (greco, italiano e spagnolo). Tale ultima opzione è stata vincolata dalla necessità di cercare di assicurare la massima comprensione dei quesiti proposti e, al pari, la massima comprensione delle risposte ottenute, limitando il rischio di errata o non puntuale rappresentazione della percezione espressa dai soggetti prioritariamente coinvolti nel processo di cambiamento qui investigato. Nelle analisi effettuate in ciascun ente sono state verificate le fonti informative documentali con i contenuti delle interviste, per assicurarne l'accuratezza e la consistenza interna (Eisenhardt e Graebner, 2007).

Come riportato nella Tavola 1, sono state intervistate tre persone per ciascun ente locale nel periodo giugno-novembre 2017, con responsabilità e ruoli diversi all'interno del sistema di controllo manageriale di ciascun ente locale. Nella discussione dei risultati della ricerca si farà uso delle minute delle interviste effettuate.

Tab. 1 – Gli enti locali analizzati – caratteri e soggetti intervistati

Ente locale	GR	IT	SP
Nazione	Grecia	Italia	Spagna
Popolazione	200.000 circa	350.000 circa	250.000 circa
Vocazione prevalente	Commercio e trasporti	Commercio e trasporti	Trasporti e turismo
Localizzazione geografica	Marittima	Pedemontana	Marittima
Soggetti intervistati	GR1 – Funzionario sistemi contabili GR2 – Addetto contabilità e controllo GR3 – Addetto contabilità e controllo	IT1 – Dirigente contabilità e controllo IT2 – Resp. area controllo IT3 – Addetto area controllo	SP1 – Resp. programmazione e controllo SP2 – Addetto programmazione e controllo SP3 – Addetto programmazione e controllo

## 7.4. Analisi e discussione dei risultati

Il framework teorico utilizzato in questo studio costituisce la base necessaria a comprendere le possibili dinamiche intra-organizzative che abilitano tre tipi di dinamiche di cambiamento: la motivazione o predisposizione al cambiamento, la gestione o attivazione del cambiamento ed infine la riproduzione o istituzionalizzazione. Per analizzare i cambiamenti possibili ora richiamati, agli intervistati è stato chiesto di esprimere la propria opinione sulla percepita necessità ed importanza del cambiamento e la loro reazione (o la reazione dei soggetti effettivamente coinvolti nel cambiamento contabile). Le indicazioni ricevute dagli intervistati circa le implicazioni delle dinamiche di *motivation/unfreezing* danno conto del processo di cambiamento che è emerso in ciascuno degli enti locali intervistati.

Il grado di maturità dei sistemi contabili degli enti locali analizzati è in linea con quanto previsto dalla normativa in vigore in ciascun Paese, e tutti i soggetti intervistati hanno confermato di stare utilizzando, nel proprio ente, il sistema contabile previsto per legge. Le linee guida da seguire nell'implementazione sia dei sistemi contabili che dei principi contabili in ambito nazionale vengono stabilite dai Ministeri dell'economia e delle finanze di Italia e Spagna e dal Ministero delle finanze in Grecia, e per la Spagna, anche dalle Regioni, che hanno potestà regolamentare concorrente.

Le riforme contabili della pubblica amministrazione centrale e locale che si sono realizzate nei paesi indagati hanno sempre avuto un avvio normativo. Pertanto gli intervistati ritengono che il processo di attivazione del cambiamento circa l'implementazione degli EPSAS a livello europeo dovrebbe

avere lo stesso incipit. Una volta avviato il processo si potrà innescare anche il cambiamento delle pratiche di controllo manageriale.

*La legge ha innescato il processo di cambiamento per la riforma della contabilità. Non si poteva certo pensare di implementare un cambiamento di quella portata in altro modo. Il Ministero (dell'Economia e delle Finanze) ha deciso le informazioni necessarie e noi abbiamo seguito la legge. (IT2)*

*Il Ministero delle Finanze ha imposto le linee guida circa la preparazione del budget per tutto il settore pubblico. Oggi facciamo ancora le stesse cose e nulla è cambiato da parte del Ministero. Questo ci ha dato stabilità. I principi contabili, per avere successo, dovrebbero seguire lo stesso percorso. (GR1)*

Non tutti gli intervistati sono stati convinti dalla esplicitazione degli obiettivi della riforma contabile che hanno guidato il legislatore nell'azione di riforma. In particolare, i sistemi di controllo manageriale hanno subito un forte cambiamento dall'introduzione della contabilità economica, ma l'idea di tale cambiamento non era resa sufficientemente esplicita nella norma. Al contrario, una maggiore esplicitazione del supporto che un cambiamento contabile come l'introduzione dei principi contabili può dare alle attività di controllo manageriale sarebbe un utile elemento di attivazione del cambiamento.

*L'introduzione dei nuovi principi contabili a livello locale avverrà come è avvenuta l'introduzione della nuova contabilità. Il nuovo sistema contabile è stato introdotto con una decisione politica... Non penso che questa decisione fosse basata sull'idea di seguire i principi del New Public Management. È stato un modo di cambiare la modalità attraverso la quale gestire il settore pubblico e quindi anche gli enti locali. È stato un modo di cambiare e per esercitare un maggiore controllo, ed è stata la legge che ha attivato questo processo. (SP2)*

Comunque va sottolineato anche che alcuni degli intervistati hanno espresso un'opinione differente, percependo che il cambiamento relativo all'introduzione dei principi contabili internazionali sia legato ad una maggiore trasparenza delle condizioni finanziarie di un paese e alla necessità di rendere coerente ed allineata la rappresentazione della finanza pubblica e che quindi non necessiti di particolari cautele nella sua adozione.

*L'iniziativa politica è sempre determinante per stabilire quali elementi aiutino la trasparenza e la crescita di un Paese. E di sicuro si tratta di una sfida per le pubbliche amministrazioni. Noi abbiamo bisogno di un sistema che fornisca informazioni accurate, ed i principi contabili vanno in questa direzione. (SP1)*

*La modalità attraverso la quale vengono gestiti i servizi pubblici è molto cambiata negli ultimi trent'anni. Per questo c'è stato bisogno di cambiare i sistemi*

*contabili e di controllo. E con i principi contabili sarà possibile anche assicurare un maggior allineamento dei sistemi di controllo manageriale e quindi anche dei suoi risultati, ad esempio a livello comparato nazionale e internazionale. (IT3)*

*L'adozione dei principi contabili rappresenta la fase finale naturale della riforma contabile. Nel settore privato appare chiaro il collegamento fra contabilità e principi contabili. Per il settore pubblico valgono le stesse considerazioni, tuttavia appare ancora più rilevante nel settore pubblico condividere una prospettiva di standardizzazione europea anziché implementare principi contabili nazionali. La portata di questa innovazione avrà sui sistemi di controllo manageriale lo stesso effetto che ha avuto la riforma della contabilità in termini di miglioramento dell'attività decisionale. (GR1)*

In merito alla capacità dei dipendenti della pubblica amministrazione di supportare il cambiamento, la percezione degli intervistati è che si potrebbe verificare con l'introduzione dei principi contabili lo stesso livello di scarsa soddisfazione che si era avuta dall'implementazione del nuovo sistema di contabilità all'interno dell'ente locale.

*Ricordo di non essere stato soddisfatto dalla modalità con cui è stato gestito il cambiamento (all'interno dell'organizzazione) con l'introduzione del nuovo sistema contabile. L'introduzione dei principi contabili dovrebbe seguire un percorso diverso, lo stesso percorso che si dovrebbe attuare ogni volta che si introduce qualcosa di nuovo. Occorre avere molta chiarezza degli obiettivi che si vogliono perseguire, in modo che lo sforzo sia mirato a qualcosa di concreto e che tutti lo comprendano con chiarezza. Dei principi contabili occorrerebbe chiarire il beneficio della loro introduzione e trasmetterlo a tutta l'organizzazione. (GR 2)*

*Ogni volta che si va a cambiare un aspetto contabile c'è molta resistenza da parte del personale coinvolto, almeno all'inizio. Le procedure sono molto complesse ed hanno richiesto molto tempo per essere acquisite. Il pensiero di attivare nuove procedure dovrà essere accompagnato dalla necessità di formare il personale in modo che le competenze necessarie a fronteggiare il cambiamento siano già presenti nel momento dell'introduzione dei principi contabili. E anche tutto il personale che si occupa di controllo manageriale dovrebbe essere formato in tal senso (IT3)*

È apparso chiaro dalle risposte che parte delle reazioni negative al cambiamento, da parte del personale che presta servizio nelle aree di contabilità, potranno essere determinate dalla mancata percezione di direzione verso la quale il nuovo sistema si orienterà in termini di vantaggi al processo decisionale e di controllo.

*Dato che non si tratta di una riforma che cambia il sistema contabile [quella dell'introduzione dei principi contabili], potrebbe sembrare che nulla stia cam-*

*biando... e nessuno presta attenzione se non capisce che le cose stanno cambiando e che l'influenza di tale cambiamento avrà effetto anche su di noi (area del controllo manageriale). (IT2)*

*Quando le amministrazioni centrali sono state assoggettate all'obbligo di adozione dei principi contabili internazionali c'è stata una reazione negativa da parte dei colleghi dell'area del controllo, come dei colleghi dell'area di contabilità e bilancio. Non volevano adottare il nuovo sistema. E questo perché non era chiara la quantità di lavoro e le ripercussioni organizzative che tale adozione avrebbe comportato. Questo dimostra che non saremmo stati pronti, ma anche che eravamo consapevoli che l'introduzione dei PCI avrebbe cambiato il nostro lavoro. (SP1)*

Una spiegazione più dettagliata circa la possibile reazione negativa alla modifica dei sistemi di controllo manageriale a seguito della possibile introduzione degli EPSAS viene data in un'altra intervista.

*Sarà necessario intraprendere molti cambiamenti e la riformulazione di concetti finanziari... in termini di budget, costi, spese... È una conseguenza dell'implementazione dei principi contabili internazionali. Le attività pratiche quotidiane della nostra area dovranno essere riviste per essere adattate ai principi che seguiremo. E ci vorrà molto tempo e molto personale. Alcune unità di personale non sono dedicate solo a queste attività, non potranno dedicarsi solo alla riformulazione richiesta dai principi contabili, e per questo non vedono di buon occhio questo cambiamento... non hanno tempo da impiegare in queste attività. (SP3)*

Alcuni soggetti intervistati hanno evidenziato anche motivazioni per le quali salutare con favore l'eventuale introduzione degli EPSAS.

*Il personale della mia area è contento di poter fare affidamento sull'uso degli EPSAS in un certo numero di anni. Il sistema informativo ci potrà aiutare di più a realizzare analisi più accurate per rispondere alle richieste che ci vengono formulate dai politici e dall'esterno. (GR1)*

*Il nuovo sistema renderà le analisi più efficaci e potremo analizzare e comprendere meglio i costi dei servizi, che in questo momento si fa fatica a tenere sotto controllo. (IT2)*

Passando alla seconda fase del processo di cambiamento descritta nel modello di Lewin, si sviluppa l'analisi delle dinamiche di *transition/management*. In tal senso, diversi soggetti intervistati hanno richiamato il ruolo del top management nell'implementazione degli EPSAS e nell'assicurazione di un processo appropriato e con risorse adeguate. Infatti, è stata identificata l'importanza di una salda guida iniziale del top management verso il cambiamento che coinvolge i sistemi di controllo manageriale. In mancanza di

tale guida si può verificare una perdita di interesse nel cambiamento contabile e si può assistere al sorgere di dubbi circa i benefici associati all'adozione degli EPSAS. Le seguenti frasi riflettono la percezione circa l'interesse, le intenzioni e le decisioni dei Consigli comunali degli enti intervistati.

*Personalmente spero che con l'implementazione di principi contabili non succeda quanto accaduto con l'introduzione della contabilità economica. In quella occasione non c'è stata flessibilità e l'orizzonte temporale non era adeguato. I politici non hanno mostrato né interesse né motivazione verso tale riforma. Hanno riportato il processo di cambiamento solo ad un livello tecnico... non era la giusta prospettiva... non riuscirei a sostenere il cambiamento nei sistemi di controllo senza il loro supporto. (IT3)*

*Il Consiglio ha introdotto ogni cambiamento contabile con un approccio top-down. Tale approccio fa sembrare che le scelte che si stanno implementando sono di tipo personale e lo staff coinvolto non si sente motivato. La scarsa motivazione agisce come elemento negativo nel cambiamento, anche se magari è involontario. (SP2)*

*Il Consiglio è composto da politici che non conoscono la contabilità, non sono dei professionisti in tal senso. Questo non li aiuta a comprendere la portata di una riforma contabile, o il cambiamento che porta con sé l'adozione degli EPSAS, per noi e per i colleghi dell'area di bilancio. E per lo stesso motivo per loro una riforma contabile non è una priorità. (GR1)*

*La maggior parte delle decisioni di spesa sono responsabilità del Consiglio... sono loro i primi che beneficerebbero del nuovo sistema, ma probabilmente non hanno compreso il senso e la portata del cambiamento (GR3)*

In aggiunta a quanto riportato, alcuni rispondenti hanno chiarito meglio il loro pensiero e le possibili modalità di azione per mitigare le reazioni negative al cambiamento contabile.

*Il Consiglio vuole solo veder le cose andare avanti, applicare una legge o una norma. Il problema si pone circa la reazione del personale dell'area di bilancio. La loro reazione e le loro decisioni in merito all'adozione degli EPSAS influenzerà tutto il processo e quindi anche il nostro lavoro (IT1)*

*Quando ci sono delle reazioni negative dovute a un crescente livello di scetticismo circa la bontà della scelta effettuata dal Consiglio è perché manca un piano chiaro e semplice che riguarda la modalità di azione del personale durante il cambiamento. Tale piano infatti può contribuire a mitigare le resistenze dei colleghi. (SP3)*

*Il Consiglio deve prevedere risorse aggiuntive e personale aggiuntivo per supportare l'introduzione degli EPSAS. (GR1)*

Alcuni soggetti intervistati hanno chiarito il ruolo positivo che potrebbe avere il Consiglio dell'ente nell'implementazione del cambiamento verso il nuovo sistema.

*Penso che il Consiglio abbia il ruolo più importante nell'attuazione di un cambiamento come questo. Grazie a tale atteggiamento si rende possibile superare gli ostacoli e isolare gli eventuali membri dello staff che siamo più restii al cambiamento. (SP2)*

*Nel nostro paese le riforme sono sempre a costo zero. In questo caso dev'essere il Consiglio a comprendere che invece una riforma come questa è costosa ma che non ci sono alternative all'accettazione delle modalità con cui deve aver luogo il cambiamento contabile e allocare un budget a quelle attività. (IT2)*

*Il Consiglio deve farsi portavoce del cambiamento nell'ente... ci dev'essere una chiara pianificazione in tal senso, anche per contenere le resistenze. E poi i responsabili dell'area della Ragioneria e dell'area del Controllo devono realizzare una pianificazione congiunta per finalizzare il cambiamento. Per me questo è il passaggio centrale di tutto il processo di cambiamento. (GR3)*

Prendendo in considerazione il background del personale coinvolto nel cambiamento e la potenziale presenza di assistenza esterna disponibile all'ente locale per supportare in futuro l'adozione degli EPSAS, alcuni degli intervistati hanno evidenziato la limitatezza delle risorse umane sia in termini di persone coinvolte nel processo di cambiamento, che delle competenze disponibili. In tal senso il Consiglio è stato identificato come il soggetto che deve assicurare le risorse e che ha l'autorità per assumere nuovo personale o provvedere alla formazione del personale sul tema.

*Non ci si può muovere come nel settore privato in cui le persone possono essere assunte per fronteggiare dei picchi di lavoro. Nel caso degli enti locali occorre che il Consiglio comunale condivida la necessità e dia il via libera a procedere. (GR1)*

*Non saremmo capaci di organizzarci da soli, perché è molto difficile per noi comprendere tutte le implicazioni dell'utilizzo degli EPSAS nel sistema di controllo manageriale. (IT2)*

Come si può notare, alcuni intervistati hanno indicato la non familiarità con i possibili contenuti degli EPSAS e quindi la necessità di acquisire nuove competenze e/o di nuova formazione per affrontare il cambiamento contabile nell'area dei sistemi di controllo. In alcuni casi poi è stato sottolineato come dei programmi di formazione abbiano effettivamente avuto luogo nel tentativo di supportare l'area di controllo manageriale.

*Gli impiegati hanno ricevuto aiuto per comprendere i possibili cambiamenti e per questo è stata resa disponibile una linea di assistenza professionale (disponibile a richiesta) e sono stati realizzati dei corsi di formazione da parte di professionisti. Queste attività sono state essenziali. (SP3)*

Infine, si discutono i risultati in merito alla fase finale di *istituzionalizzazione/refreezing* delle dinamiche di cambiamento contabile. Diversi soggetti intervistati si sono espressi circa la possibilità/impossibilità di trarre insegnamenti da altre amministrazioni in merito all'implementazione dei principi contabili.

*Non vedo esempi positivi di altre pubbliche amministrazioni che abbiano già iniziato il percorso e che possano influenzare il processo decisionale per il meglio. E, al contrario, tali esempi sarebbero molto utili. (SP1)*

*Sarebbe utile poter parlare con qualcuno che conosce bene il sistema, perché lo ha già applicato, e che possa descrivere le criticità a cui andremo incontro nella nostra area [controllo di gestione]. Anche se conosciamo le aree principali su cui impatterà tale adozione, conoscere già le possibili soluzioni ci aiuterebbe a impostare meglio il nostro lavoro e sarebbe un incentivo a farlo meglio. (IT1)*

I cambiamenti dei sistemi di controllo manageriale dovrebbero tuttavia essere guidati anche dall'interno.

*L'utilizzo dei sistemi di controllo manageriale a valle dell'introduzione dei principi contabili deve essere sostenuto e guidato anche dai vertici tecnici dell'organizzazione. Dobbiamo chiarire sin dall'inizio che tutti saranno coinvolti. Come responsabile agirò in questo senso e chiederò anche a colleghi che fanno parte di gruppi di lavoro specifici su queste tematiche di condividere la loro conoscenza con tutti gli altri. (SP1)*

L'esperienza di altri Paesi europei viene percepita come significativa e da tenere in particolare considerazione.

*Questo processo coinvolge tutta l'Europa. Il percorso che seguiranno i primi paesi che attueranno la riforma verso l'utilizzo dei principi contabili, ci aiuterà a capire come realizzare al meglio il nostro percorso di cambiamento. E alla fine miglioreremo l'efficienza delle nostre amministrazioni, la qualità del financial reporting, la trasparenza del budget e tutti i processi decisionali. (GR1)*

Rispetto alle pratiche quotidiane ed al loro cambiamento a seguito dell'introduzione dei principi contabili internazionali, si è evidenziata la necessità di procedere con un'applicazione del nuovo sistema (principi contabili) e delle nuove pratiche (di controllo manageriale) contemporaneamente.

*La cosa peggiore che può accadere è che noi [ndr.: chi si occupa del controllo manageriale] continuiamo a fare il nostro lavoro senza rivedere le procedure e gli output delle nostre analisi alla luce degli effetti dell'introduzione dei principi contabili. La conseguenza di tale comportamento è che non beneficremmo delle potenzialità offerte dal nuovo sistema e, probabilmente, non applicando da subito tale sistema, potremmo finire per applicarlo tardi o per applicarlo male. Un tale ritardo disincentiverebbe tutti i processi di accountability del nostro comune, che l'Europa ci sprona ad attuare. (GR2)*

Un ostacolo che è stato evidenziato da altri intervistati è connesso alla scarsa conoscenza non solo dell'importanza ma anche dei contenuti specifici dei principi contabili internazionali per il settore pubblico già prima della loro implementazione. Tale ostacolo si potrebbe tradurre, da un lato, in una parziale implementazione dei principi contabili, che a sua volta si tradurrebbe in un calo di motivazione delle persone coinvolte nell'implementazione, e dall'altro in una riduzione delle attività di *decision making* su base quotidiana che sul sistema post implementazione si potrebbero basare.

*Non potrei dire che penso che l'implementazione dei principi contabili avrà successo... Molto dipenderà dalla pressione che il Consiglio farà su di noi e sui colleghi della Ragioneria. E comunque il sistema potrebbe essere implementato in modo parziale o in modo tale da non far cambiare nulla. (IT2)*

*Negli ultimi anni tutte le strutture sono state sottoposte a diversi cambiamenti in una molteplicità di modi diversi. Tutti questi cambiamenti hanno portato alla revisione delle nostre pratiche quotidiane...abbiamo lavorato per cambiare i processi, non solo i risultati delle nostre attività, ogni giorno. Il Consiglio è stato coinvolto nello sviluppo delle nuove pratiche e nella modifica delle nostre modalità di lavoro. L'introduzione dei principi contabili deve seguire lo stesso percorso. (SP3)*

*La collaborazione fra gli organi politici e i tecnici, sia che si occupino del bilancio, sia che si occupino del controllo è alla base della qualità delle informazioni che mettiamo alla base delle decisioni. Più il sistema è collaborativo e più è accurato e motiva tutti a fare meglio. (GR1)*

## **7.5. Alcune riflessioni conclusive**

Le risultanze dell'analisi evidenziano come, per coloro che lavorano nell'area dei sistemi di controllo manageriale negli enti locali, la prospettiva di introduzione degli EPSAS sia percepita come un rinforzo positivo anche per gli strumenti di controllo manageriale negli enti locali.

Rispetto alle tre fasi del modello di Lewin utilizzato, l'analisi dei casi esaminati mostra come, nella percezione dei responsabili dei sistemi di controllo manageriale, venga data una grande importanza alla prima e alla seconda fase di cambiamento.

In particolare, l'analisi mostra come la possibile introduzione degli EPSAS appaia collegata alla riforma contabile verso l'*accrual accounting* – che tutti i paesi considerati hanno già avviato – in quanto quest'ultima ha portato a prestare un'attenzione nuova alle informazioni contenute nei sistemi informativi contabili ed al loro possibile utilizzo. L'adozione dei principi contabili internazionali viene vista come un volano per migliorare i sistemi informativo-contabili, innescando un processo teso a propria volta a migliorare la trasparenza e anche la qualità delle analisi di controllo manageriale. In particolare poi, questo appare importante per tutte le analisi connesse alla gestione delle decisioni di *make or buy*.

In tale fase giocano un ruolo importante sia la capacità di chi si trova in posizione di “persona-guida” e/o di supporto, sia l'adozione di attività di formazione sugli EPSAS. Infatti appare di rilievo la partecipazione a tali attività non solo di chi si occupa di bilancio e contabilità ma anche di sistemi di controllo manageriale per condividere la piena consapevolezza delle potenzialità insite nella nuova base informativa che si renderà disponibile per supportare i processi decisionali.

In Paesi nei quali è la lettera della norma che traccia il cammino delle riforme contabili, non stupirebbe il rinvenire tensioni e/o spinte contrarie al cambiamento, vissuto come un nuovo appesantimento delle proprie attività, anche se nelle realtà intervistate le voci ascoltate non si sono espresse in tal senso. Anzi, al contrario è stata segnalata l'importanza del ruolo degli organi politici a supporto del cambiamento, degli incontri preparatori in vista dell'introduzione degli EPSAS (o degli IPSAS, a seconda delle scelte di ciascun Paese) e come essi possano rappresentare un'importante occasione per condividere la prospettiva di cambiamento. Infatti proprio in questa fase alcuni soggetti che hanno supportato o che sono propensi a supportare tale possibile cambiamento, possono diventare poi elementi attivi nella fase successiva, ed inevitabile, di risoluzione dei problemi pratici di attuazione del cambiamento.

Il presente contributo si basa sulla percezione del cambiamento dei sistemi e delle pratiche di controllo manageriale a seguito dell'implementazione dei principi contabili internazionali. Si rammenta come l'analisi sia stata condotta su un numero circoscritto di enti e pertanto le considerazioni finali debbano essere valutate con attenzione a tale limite. Ciò nonostante l'analisi ha permesso di evidenziare alcuni elementi che possono facilitare o

ostacolare l'intero processo di cambiamento, e pertanto, le risultanze possono essere utili nel creare le giuste premesse perché l'introduzione dei principi contabili internazionali possa produrre un effetto positivo anche sui sistemi di controllo manageriale.

## Bibliografia

- Abernethy, M. A., Vagnoni, E. (2004). Power, organization design and managerial behaviour. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3), 207-225.
- Anessi-Pessina, E., Steccolini, I. (2005). Evolutions and Limits of New Public Management-Inspired Budgeting Practices in Italian Local Governments. *Public Budgeting & Finance*, 25(2), 1-14.
- Anthony, R.N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard Business School, Division of research, Boston.
- Anthony, R.N., Young D.W. (1992). *Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit*, McGraw-Hill, Milano.
- Armenakis, A., Harris, S. (2002). Crafting a change message to create transformational readiness. *Journal of Organizational Change Management*, 15(2), 169-183.
- Armstrong, M. (2006). *A Handbook of Human Resource Management Practice*. 10<sup>th</sup> ed. Kogan Page, London.
- Arnaboldi, M., Azzone, G. (2010). Constructing Performance Measurement in the Public Sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(4), 266-282.
- Barzelay, M. (1999). How to Argue About The New Public Management. *International Public Management Journal*, 2, 183-216.
- Bennett, A., Elman C. (2006). Qualitative Research: Recent Developments in Case Study Methods. *Annual Review of Political Science*, 9, 455-476.
- Bergamin Barbato, M. (1983). *Il controllo di gestione nelle imprese italiane*, Etas Libri, Milano.
- Bhimani, A. (1996) (eds.). *Management accounting: European perspectives*, Oxford University Press, Oxford.
- Bridges, W., Mitchell, S. (2000). Leading transition: A new model for change. *Leader to Leader*, 16(3), 30-6.
- Brunetti, G. (1985). *Il controllo in condizioni ambientali perturbate*, FrancoAngeli, Milano.
- Bruns, H.J. (2014). Accounting change and value creation in public services - Do relational archetypes make a difference in improving public service performance? *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4), 339-367.
- Brusa, L. (2000). *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano.
- Burns, J., Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25.
- Carruthers, B. (1995). Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 313-328.

- Christiaens, J., Vanhee C., Manes-Rossi, F., Van Cauwenberge, F., Aversano N., (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Science*, 81(1), 158-177.
- Connolly, C., Hyndman, N. (2006). The actual implementation of accruals accounting: Caveats from a case within the UK public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(2), 272-290.
- Covaleski, M.A., Evans, J.H., Luft, J.L., Shields, M.D. (2003). Budgeting Research Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 3-49.
- Dambrin, C., Lambert, C., Sponem, S. (2007). Control and Change-Analysing the process of institutionalisation. *Management Accounting Research*, 18, 172-208.
- Dixon, R., Ritchie, J., Siwale, J. (2006). Microfinance: accountability from the grass-roots. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(3), 405-427.
- Eisenhardt, K.M. (1989). Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management. The Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.
- Farneti, G. (2005). *Gestione e contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini.
- Gruening, G. (2001). Origin and theoretical basis of New Public Management. *International Public Management Journal*, 4, 1-25.
- Guthrie, J., Olson, O., Humphrey, C. (1999). Debating Development in the New Public Financial Management: the limits of the Theorising and Some new Ways Forward. *Financial Accountability and Management*, 15(3), 209-228.
- Hood, C. (1991). A Public Management for all Seasons? *Public Administration*, 69: 3-19.
- Hood, C. (1995). The 'New Public Management' in the 1980's: Variations on a theme. *Accounting Organizations and Society*, 2-3, 93-109.
- Hood, C., Peters, G. (2004). The middle aging of new public management: into the age of paradox? *Journal of Public Administration Research and Theory: J-PART*, 14(3), 267-282.
- Hopwood, A.G., Miller, P. (1994). *Accounting as social and institutional practice* (Vol. 24). Cambridge University Press.
- Jackson, A., Lapsley, I. (2003). The diffusion of accounting practices in the new "managerial" public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 16(5), 359-372.
- Jones, M.J., Mellett, H.J. 18 (2007). Determinants of changes in accounting practices: Accounting and the UK Health Service. *Critical Perspectives on Accounting*, 18, 91-121.
- Jones, L.R., Guthrie, J., Steane, P. (2001) (eds.). *New Public Management: Learning from International Public Management Reform*. Vol. 2, Elsevier Science Inc., New York.
- Kanter, R.M., Stein, B.A., Jick, T.D. (1992). *The Challenge of Organisational Change*, The Free Press, New York.
- Kotter, J.P., Schlesinger, L.A. (2008). Choosing Strategies for Change. *Harvard Business Review*, 86, 7-8.
- Kritsonis, A. (2004). Leadership in Organizations: National Implications. *International Journal of Management, Business, and Administration*, 7(1).

- Lapsley, I. (2009). New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? *Abacus*, 45(1), 1-21.
- Lewin, K. (1947). Frontiers in group dynamics: concept, method and reality in social science; social equilibria and social change. *Human relations*, 1, 5-40.
- Lewin, K. (1951). *Field Theory in Social Science, Selected Theoretical Papers*, edited by D. Cartwright. D. Harpers, New York.
- Lewin, K. (1958). Group decision and social change. In Maccoby, E.E., Newcomb, T.M., Hartley, E.L. (eds.). *Readings in Social Psychology*, 197-211. Holt, Rinehart and Winston, New York.
- Lewin, K., Gold, M.E. (1999). *The complete social scientist: A Kurt Lewin reader*. American Psychological Association.
- Libby, T., Waterhouse, J.H. (1996). Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 137-150.
- Liguori, M., Sicilia, M., Steccolini, I. (2012). Some Like it Non-Financial... Politicians' and managers' views on the importance of performance information. *Public Management Review*, 14(7), 903-922.
- Likierman, A. (2003). Planning and Controlling UK Public Expenditure on a Resource Basis. *Public Money & Management*, 23(1), 45-50.
- Lincoln, Y.S., Guba, E.G. (1985). *Naturalistic Inquiry*, Sage, London.
- Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money and Management*, 36(3), 189-196.
- McKee, M., Aiken, L., Rafferty, A.M., Sochalski, J. (1998). Organisational change and quality of health care: an evolving international agenda. *Quality in health care: QHC*, 7(1), 37-61.
- McShane, S.L., Von Glinow, M.A. (2000). *Organizational behavior*, Irwin McGraw-Hill, Boston.
- Mecca, T.V. (2004). *Basic concepts of organisational change for administrative leaders*, Pacific Crest, Lisle, IL.
- Mussari, R. (2011). *Economia delle amministrazioni pubbliche*, McGraw-Hill, Milano.
- Nahapiet, J.E. (1988). The rhetoric and reality of an accounting change: A study of resource allocation in the NHS. *Accounting, Organizations and Society*, 13, 333-358.
- Nor-Aziah, A., Scapens, R.W. (2007). Corporatisation and accounting change: The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research*, 18(2), 209-247.
- OECD (1996). *Management Control in Modern Government Administration: Some Comparative Practices*, SIGMA Papers, No. 4, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5kml6gb4gn32-en>.
- Ouchi, W.G. (1980). Markets, Bureaucracies and Clans. *Administrative Science Quarterly*, March.
- Ouchi, W.G. (1988). "La progettazione dei meccanismi di controllo organizzativo". In Amigoni (a cura di), *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*. Giuffrè, Milano.
- Pollitt, C., Bouckaert, G. (2002). *La riforma del management pubblico*. Università Bocconi, Milano.

- Pollitt, C., Bouckaert, G. (2011). *Public Management Reform: A Comparative Analysis-New Public Management, Governance, e the Neo-Weberian State*. 2<sup>nd</sup> ed. Oxford University Press, Oxford.
- PwC (2014). Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accruals accounting in the public sector e technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards. Report for the European Commission.
- Schein, E. (1996). Culture: The missing concept in organization studies. *Administrative Science Quarterly*, 41(2), 229-240.
- Senior, B. (2002). *Organisational Change*. 2<sup>nd</sup> ed., Prentice Hall, London.
- Tsamenyi, M., Cullen, J., González, J. (2006). Changes in Accounting e Financial Information System in a Spanish Electricity Company: A New Institutional Theory Analysis. *Management Accounting Research*, 17(4), 409-432.
- Werner, S. (2002). Recent developments in international management research: A review of 20 top management journals. *Journal of Management*, 28(3), 277-305.
- Wickramasinghe, D., Alawattage, C. (2007). *Management Accounting Change: Approaches e Perspectives*, Routledge, Oxon.
- Yin, R.K. (1989). *Case study research: design e methods*, Sage, Newbury Park.

# 8. L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE IN EUROPA: QUALI SFIDE PER IL FUTURO?

di *Francesca Manes Rossi* ed *Eugenio Caperchione\**

## 8.1. Premessa

I contributi raccolti in questo volume hanno fatto luce su alcune fondamentali questioni riguardanti i processi di armonizzazione ed i loro risultati.

La prospettiva europea, che accomuna le ricerche svolte nei diversi capitoli, fa emergere con chiarezza la rilevanza del tema e l'articolazione degli interessi in gioco e, conseguentemente, la difficoltà di convergere su soluzioni effettivamente condivise. Al di là della retorica, non è affatto chiaro se e come si arriverà ad una reale armonizzazione.

È dunque opportuno, in questo capitolo conclusivo, presentare alcune ipotesi sul destino dell'armonizzazione contabile. Il paragrafo successivo è dedicato alle motivazioni che spingono a proporre l'armonizzazione; il terzo si focalizza sugli EPSAS e il loro possibile contributo all'armonizzazione a livello europeo. Si prosegue poi con una disamina delle esperienze e degli effetti dell'armonizzazione contabile nelle amministrazioni pubbliche nel paragrafo 4, per passare infine ad una discussione delle prospettive evolutive dell'armonizzazione nell'ultimo paragrafo.

## 8.2. La genesi dell'armonizzazione contabile nelle amministrazioni pubbliche

L'armonizzazione è un tema che si sta imponendo in questi ultimi anni, ma a ben vedere ha una genesi più lunga, e una sua ragione d'essere.

\* Il presente capitolo è frutto del lavoro condiviso e congiunto degli autori, tuttavia i paragrafi 8.3, 8.4 e 8.5 sono attribuibili a Francesca Manes Rossi, i paragrafi 8.1 e 8.2 a Eugenio Caperchione.

La contabilità pubblica, che nasce come fenomeno eminentemente nazionale, legato alla sovranità, a un certo punto risente, come molti altri ambiti, dei processi di costruzione dell'Unione Europea. Nella misura in cui gruppi di Paesi decidono di stringere rapporti tra di loro, di dar vita ad un mercato comune, di eliminare le barriere alla mobilità, in una parola di legarsi progressivamente l'un l'altro, giocoforza il tema della comparabilità diviene rilevante.

Le prime proposte sono avanzate, per motivi di ordine teorico, da studiosi che manifestano una spiccata sensibilità al tema e ritengono che il confronto possa accrescere la responsabilizzazione di chi governa e amministra (cfr. Lüder & Kampmann, 1993); successivamente si palesano considerazioni di ordine più pratico, legate alle necessità di disporre, a livello europeo, di dati economico-finanziari raccolti con procedure e metodologie contabili uniformi.

La creazione di un'unione monetaria e di una moneta comune, col conseguente fabbisogno di coordinamento delle politiche, e di monitoraggio del rispetto delle regole comuni, conferisce senz'altro nuovo vigore alla domanda di armonizzazione.

Un tale percorso non costituisce peraltro un *unicum*, nella misura in cui già le imprese private si sono via via incamminate lungo questa strada – seppure per motivi e con modalità peculiari, che riflettono la loro specificità.

Le proposte di armonizzare la contabilità pubblica trovano dunque importanti ed autorevoli riferimenti teorici (Nobes, 1991) e motivazioni di ordine empirico, che possono guidare la concreta attuazione.

Si impone quindi col tempo un'agenda di armonizzazione, che si connota peraltro per una serie di elementi:

- la presentazione dell'armonizzazione internazionale, ossia tra Paesi, come lo strumento che senz'altro permetterà di migliorare la qualità dell'informativa di bilancio delle amministrazioni pubbliche;
- la conseguente minore rilevanza dell'armonizzazione verticale, ossia tra le amministrazioni pubbliche dello stesso Paese appartenenti a diversi livelli di governo – che costituisce piuttosto una conseguenza di quella internazionale;
- il ruolo fondamentale della professione contabile nel promuovere prima l'adozione e la diffusione della contabilità economico-patrimoniale o *accrual* nelle amministrazioni pubbliche, e successivamente l'armonizzazione dei sistemi così modificati;
- il fatto che quindi l'armonizzazione internazionale, così come concretamente si manifesta, implica l'utilizzo estensivo della contabilità economico-patrimoniale;
- in ragione di questo, la riduzione delle distanze tra la contabilità pubblica a quella delle imprese private (armonizzazione orizzontale).

In questo scenario, caratterizzato da parole chiave quali armonizzazione, contabilità economico-patrimoniale, IPSAS, rischia di perdersi l'ancoraggio ai fabbisogni informativi tipici delle amministrazioni pubbliche, per le quali l'equilibrio economico è un vincolo da rispettare, ma non certamente un fine in sé. La derivazione delle regole e dei principi contabili pubblici da quelli privati, e la forte influenza su essi esercitata dai sistemi di impostazione anglosassone, conducono infatti inevitabilmente ad un cambio di linguaggio, e potenzialmente anche della logica di fondo del sistema contabile.

Si sta peraltro verificando una saldatura tra la professione contabile e alcune istituzioni europee, che contribuisce ad un riorientamento della contabilità, vista come strumento per permettere un controllo dal centro più che come sistema funzionale alla presa di decisioni al livello aziendale<sup>1</sup>.

Data questa situazione, gli spazi per scelte alternative sono decisamente limitati, e possono fare riferimento principalmente:

- alle posizioni critiche espresse a più riprese dalla Corte dei Conti federale tedesca, che sottolinea una serie di contraddizioni del progetto EPSAS, visto come eccessivamente costoso e comunque non necessario<sup>2</sup>;
- alla proposta di disegnare in modo diverso la trasmissione dei dati a Eurostat, formalizzando in maniera chiara il debito dei governi nazionali ma lasciandoli liberi di impostare il sistema contabile secondo le proprie esigenze e convenienze (Manes Rossi *et al.*, 2016). Questo permetterebbe peraltro di non aggravare ulteriormente il carico di adempimenti sulle amministrazioni locali, che in molti Paesi sono entità di piccole dimensioni, con risorse finanziarie ed umane limitate, alle quali ha poco senso imporre sistemi contabili particolarmente complessi.

Quale che sia l'accoglienza di queste due posizioni, occorre in ogni caso prepararsi ad una serie di cambiamenti dei sistemi contabili, e quindi ad una loro (più o meno estesa) armonizzazione.

### **8.3. L'armonizzazione a livello europeo: l'esperienza degli EPSAS**

Il percorso di armonizzazione contabile per le pubbliche amministrazioni europee ha vissuto un'indubbia accelerazione sul piano istituzionale con il

<sup>1</sup> Si veda a questo riguardo il capitolo 1.4.

<sup>2</sup> Si veda in particolare Bundesrechnungshof (2017).

Progetto EPSAS<sup>3</sup>, promosso dalla Commissione Europea (2010) nell'intento di ottenere dati affidabili per le elaborazioni statistiche. Il progetto si inserisce nel più ampio ambito del cosiddetto "Six-pack", un set di proposte mirate a rafforzare gli strumenti esistenti e ad introdurne ulteriori, idonei a garantire un migliore coordinamento delle politiche economiche e fiscali<sup>4</sup>.

La stessa nascita del progetto evidenzia l'attenzione della Commissione Europea verso l'armonizzazione contabile come strumento idoneo al raggiungimento di una finalità specifica, di fatto confinando entro un ambito assai ristretto il ruolo delle informazioni contabili.

Indubbiamente, esistono problemi di coordinamento tra i dati rilevabili dai rendiconti contabili e quelli predisposti secondo l'European System of National and Regional Accounts (ESA), in genere presi come base per le decisioni sulle *policy* comunitarie. Come evidenziato ampiamente nel contributo di Giovannelli e Caffù<sup>5</sup>, la convivenza dei due sistemi è tutt'altro che agevole, stante la diversità di fini che le caratterizza e le metodologie di rilevazione. Di fatto, mentre la contabilità generale dovrebbe rappresentare la base per le decisioni a livello micro e anche per informare le diverse categorie di stakeholders rispetto alla performance della singola organizzazione pubblica, la contabilità a fini statistici è prioritariamente volta a supportare la definizione delle politiche economiche e fiscali a livello europeo. Gli studiosi si sono occupati ampiamenti del tema, evidenziando le maggiori criticità rispetto alla possibile convergenza o divergenza dei due sistemi di rilevazione (Dasi *et al.*, 2016). Ciò che emerge dal confronto tra paesi che utilizzano sistemi contabili diversi (*accrual-* vs. *cash-basis*) è che neanche l'adozione di una base *accrual* (e perfino l'adozione di principi coerenti con gli IPSAS) riesce a favorire la riconciliazione dei conti redatti secondo la contabilità generale con quelli predisposti secondo la contabilità a fini statistici (Jesus e Jorge 2016).

In sostanza, come già evidenziato nel presente volume, i conti presentati dagli Stati europei a fini statistici hanno un grado di affidabilità non tanto correlato al sistema contabile in uso (a base finanziaria o economica) quanto piuttosto alla stessa affidabilità dei sistemi e delle procedure amministrative che caratterizzano la gestione del sistema informativo contabile e dei sistemi di controllo, sia a valenza interna sia esterna.

<sup>3</sup> Per un esame delle dinamiche che hanno caratterizzato il processo del Progetto EPSAS si rinvia al capitolo 2.

<sup>4</sup> Per approfondimenti sul Six Pack e sulla Direttiva 2011/85/EU e i connessi problemi di controllo dell'indebitamento e del debito pubblico si rinvia al capitolo 5.

<sup>5</sup> Si rinvia al capitolo 3.

Un set di principi contabili a caratterizzazione europea – come si vorrebbe fossero gli EPSAS – dovrebbe dunque tendere a conciliare esigenze diverse, ovvero avere dati contabili affidabili, accurati e completi che costituiscano la base delle rilevazioni a valenza statistica; disporre di informazioni che consentano di valutare la performance delle amministrazioni pubbliche, anche sotto il profilo economico-finanziario e con particolare riguardo agli aspetti della sostenibilità finanziaria; consentire il controllo del debito e del deficit pubblico; allineare i conti delle amministrazioni pubbliche europee su base *accrual*, anche per favorire un più regolare funzionamento dei mercati finanziari (Aggestam Pontoppidan e Brusca, 2016; Ball, 2012; Caperchione, 2012; Mussari, 2012 e 2014). La sfida lanciata dall'Europa, come evidenziato nel capitolo 3 del presente volume, è quella di trovare un equilibrio tra sistema istituzionale e sistema politico attraverso una pluralità di azioni tese a delineare una nuova governance europea. Tuttavia, il tentativo di affermare la creazione di uno spazio istituzionale europeo e il conseguente processo di 'regionalizzazione' dei principi contabili in alternativa alla adozione diretta di principi a valenza globale (IPSAS) non è di facile realizzazione, in considerazione dei dubbi e delle resistenze che investono il progetto EPSAS sotto i diversi profili tecnici, politici e culturali.

Sul piano squisitamente tecnico, è evidente come il passaggio ad un diverso sistema contabile, soprattutto se ciò richiede anche un passaggio da base *cash* o *modified cash* ad *accrual*, comporta difficoltà e costi per aggiornare competenze e software alla base dei processi di rilevazione contabile. Su chi debbano abbattersi i costi non è chiaro; in particolare – passando dalla dimensione europea a quella nazionale – il passaggio ad un diverso sistema contabile appare assai oneroso per gli enti locali, specialmente per quelli di più ridotte dimensioni e pertanto dotati anche di un minor numero di unità di personale. Resta poi l'eterna *querelle* dell'indispensabilità dell'utilizzo di dati *accrual* nel contesto pubblico posto che tali dati, se da una parte soddisfano talune esigenze informative, dall'altra comunque non consentono di misurare la performance delle aziende pubbliche in maniera compiuta, visto che in ogni caso non contengono una quantificazione degli *outcome* prodotti. Vi è chi ha anche osservato il rischio che l'impiego di dati *accrual* possa ingenerare una visione limitata della performance pubblica, limitandola all'efficienza e alla riduzione dei costi nella produzione di servizi pubblici (Guthrie, 1998).

Sul piano politico e istituzionale, è stata osservata una notevole resistenza, in particolare da parte di alcuni stati membri, a rinunciare al proprio potere normativo in favore di una regolamentazione sovranazionale (Mussari, 2014 e capitolo 1). Eclatante sotto questo profilo appare il rapporto della Corte dei Conti federale tedesca (Bundesrechnungshof, 2017) che nel no-

vembre 2017 ha espresso dubbi circa la necessità di perseguire l'armonizzazione contabile in Europa e in particolare l'introduzione obbligatoria di un sistema di contabilità a base *accrual* (Eulner e Waldbauer, 2018). Va sottolineato che la Germania, essendo divisa in *Länder* dotati di autonomia amministrativa, è uno dei Paesi europei in cui le amministrazioni pubbliche possono adottare sistemi contabili sia a base *cash* sia *accrual*. Nel contempo, nell'aprile 2018 la Corte dei Conti Olandese ha caldeggiato l'adozione di un sistema *accrual* da parte del governo centrale, che ancora utilizza un sistema di tipo *modified-cash*, basato sulle obbligazioni. Ciò che di certo può notarsi è che al momento il dibattito sugli EPSAS ha ampiamente tralasciato di valutare le conseguenze dell'adozione di un set unico di principi contabili per le amministrazioni pubbliche europee ai fini dei processi di auditing e che le pratiche in essere nel campo della revisione dei conti pubblici in Europa mancano di qualsivoglia forma di armonizzazione (Welch, 2018).

La pressione esercitata a livello europeo, pertanto, non trova pari riscontro nei singoli governi e nelle istituzioni dedite al controllo dei conti pubblici e il negoziato – a valenza indubbiamente politica – tra Europa e singoli paesi membri è ancora in corso di definizione. In più, come già notato, un cambiamento verso un nuovo set di standard contabili richiederebbe un forte impulso politico, lì dove difficilmente in ambito nazionale i politici sono in grado di avere una visione di lungo periodo e pertanto non percepiscono benefici connessi ad un cambiamento che invece presenta evidenti costi. In più, come evidenziato in letteratura (van Helden, 2016) i politici sembrano fare assai ridotto uso dei dati contabili a fini decisionali.

Sul piano culturale, come osservato ampiamente in dottrina (Caperchione 2012; Manes Rossi *et al.*, 2016; Mussari, 2012, 2014 e capitolo1), i processi di armonizzazione contabile richiedono un percorso di convergenza tra diverse tradizioni contabili che non appare perseguibile nel breve periodo ma è piuttosto una tensione continua verso il riconoscimento di elementi comuni nei quali tutti gli attori coinvolti possano identificarsi. In particolare, se si concorda sull'impatto politico che l'implementazione di un certo sistema di regole contabili può avere sul governo delle aziende pubbliche (Ellwood e Newberry, 2016), si deve anche ammettere che il passaggio a un diverso set di principi contabili influisca sulla vita economica – oltre che sui meccanismi di governo – sia a livello nazionale, sia a livello di comunità locali, inducendo cambiamenti nelle priorità e nei valori alla base della società civile. Spostare l'accento dalla soddisfazione dei bisogni pubblici e dal benessere della collettività verso logiche di mercato o anche esclusivamente di rispetto degli equilibri di bilancio per la riduzione del debito, senza alcuna mediazione con le conseguenze

sulle esigenze delle comunità, significa abbandonare sistemi valoriali ed etici a vantaggio di logiche squisitamente economiche.

Ancora una volta, occorre interrogarsi sulla convenienza – sul piano sociale, oltre che su quello economico – di perseguire processi di armonizzazione o piuttosto una mera standardizzazione contabile, secondo un approccio che la Commissione Europea sembra prediligere.

Un ulteriore aspetto non sufficientemente indagato nel dibattito relativo al progetto EPSAS riguarda i possibili impatti sulle amministrazioni locali, chiamate indubbiamente a concorrere al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica ma anche molto più coinvolti in percorsi di accountability con le comunità locali. Sicuramente, al di là di obblighi giuridici che i singoli paesi potranno progressivamente introdurre circa l'applicazione di un certo set di principi contabili, una spinta significativa per le amministrazioni locali di maggiori dimensioni può essere rappresentata dall'attenzione del mercato finanziario e dall'apprezzamento per conti predisposti seguendo principi comparabili e a valenza internazionale (Bastida *et al.*, 2014).

#### **8.4. Esperienze ed effetti dell'armonizzazione contabile nelle amministrazioni pubbliche**

Il presente volume ha inteso, attraverso i diversi contributi presentati, indagare talune delle esperienze condotte, sia in Italia sia in altre realtà europee, rispetto ai percorsi di armonizzazione contabile intrapresi o in corso di svolgimento. In particolare, in alcuni paesi dell'Unione sono stati avviati processi di armonizzazione verticale, che investono le diverse tipologie di amministrazioni pubbliche, ritenuti in qualche modo propedeutici all'attuazione di un più ampio processo – di armonizzazione o di standardizzazione – a carattere europeo.

L'esperienza italiana, oggetto di disamina in diversi contributi del presente volume<sup>6</sup>, ha posto in evidenza una peculiarità del nostro sistema di contabilità pubblica: il processo di armonizzazione verticale reso operativo con il D.Lgs. 118, ha indotto all'adozione di un sistema che si allontana indiscutibilmente da pratiche contabili diffuse a livello internazionale, per privilegiare invece un sistema di rilevazioni economico-patrimoniali che nel corso dell'esercizio vengono 'derivate' dalle rilevazioni effettuate dalla così detta contabilità finanziaria 'potenziata'. Come ampiamente discusso del capitolo 6, ciò induce alla rappresentazione di un risultato di periodo che non rappresenta la differenza tra utilità create e risorse consumate, ma che più semplicemente consente di

<sup>6</sup> Si rinvia in particolare ai capitoli 1, 2, 6 e 7.

valutare in prima approssimazione la capacità degli enti locali di conseguire i propri obiettivi attraverso l'impiego di risorse maggiori o inferiori a quelle acquisite.

Con particolare riguardo ai profili attinenti i proventi senza corrispettivo equivalente, le modalità di rappresentazione previste dai due paesi esaminati nel capitolo 6 (Francia e Italia) hanno posto in evidenza il sussistere di sostanziali differenze con i principi a carattere internazionale, segnatamente da quanto indicato dall'IPSAS 23, come pure dalla versione aggiornata in corso di consultazione. L'elemento chiave per poter effettuare l'iscrizione del provento sembra risiedere nella possibilità di identificare il valore imputabile all'esercizio in modo affidabile, lì dove il Board, seppure nel rispetto del principio di attendibilità del *fair value*, considera la mera probabilità dell'afflusso di benefici monetari o potenziali di servizio, inducendo così – almeno per le imposte – a una contabilizzazione anticipata.

Altro aspetto che emerge è che, nel percorrere la strada verso l'armonizzazione a livello nazionale, diversi Paesi – ma anche la stessa Commissione Europea – hanno introdotto la contabilità economico-patrimoniale senza tuttavia abbandonare la contabilità finanziaria, che resta d'altra parte dominante nella fase di redazione dei conti preventivi (Brusca *et al.*, 2015; Grossi e Soverchia, 2011; van Helden e Reichard, 2016). Se si riconnette questo tipo di scelta a quanto emerso di recente in letteratura circa lo scarso l'utilizzo dei dati contabili da parte dei politici (van Helden, 2016) risulta evidente perché non vi sia una forte spinta da parte dei politici europei a supportare l'implementazione di un nuovo set di principi contabili che induce indubbiamente cambiamenti e inevitabili costi e disagi organizzativi.

L'attenzione politica sembra fortemente concentrata sul rispetto di vincoli posti dall'Europa sul livello della spesa e dell'indebitamento pubblico. In tal senso, come discusso ampiamente nel capitolo 5 di questo volume, va sottolineato che i principi di contabilità statistica hanno assunto un ruolo fondamentale nei processi decisionali dei singoli paesi, proprio in funzione del rispetto dei vincoli di bilancio oggetto di monitoraggio da parte della Commissione Europea. Diviene pertanto essenziale misurare gli equilibri di bilancio a livello micro, per la singola azienda pubblica, a partire dai bilanci di previsione redatti a fini gestionali, monitorando il fabbisogno finanziario connesso alla gestione corrente in via separata da quello correlato alle spese di investimento. Il saldo del bilancio pubblico a livello macro deriva in definitiva dall'effetto netto delle politiche di entrata e di spesa attuate dalla pubblica amministrazione complessivamente e il suo segno – positivo o negativo – è il risultato del rispetto o meno delle condizioni di equilibrio finanziario da parte di tutte le diverse

amministrazioni pubbliche del paese, i cui conti sono confluiti nel bilancio pubblico.

È di tutta evidenza che la scelta della base contabile potrà produrre effetti diversi sul calcolo di tali equilibri, privilegiando in maniera più o meno spinta una politica di equità intergenerazionale che tende ad assicurare alle generazioni future la possibilità di beneficiare del patrimonio pubblico.

La commissione Europea verifica il rispetto dei limiti dell'indebitamento e del rapporto deficit/PIL utilizzando i dati di contabilità statistica (ESA). Ciò porterebbe a far pensare che il percorso di predisposizione di un set di principi contabili per il settore pubblico a valenza europea possa tendere verso le logiche della contabilità statistica, così che la capacità di influire sul rispetto degli equilibri finanziari a livello micro possa essere diretta, con una responsabilizzazione in via immediata delle amministrazioni locali.

La partita che si gioca al tavolo EPSAS risente, in definitiva, dell'impiego che si considera si debba fare dei dati contabili: per quanto si ritenga essenziale il controllo del deficit pubblico e lo sviluppo di politiche economiche e fiscali comuni tra paesi europei per dare maggior capacità politica all'intera Unione, non si può sottacere che una tale predilezione tende a mettere da parte il ruolo dei sistemi informativo-contabili come strumento di accountability nei confronti dei cittadini, dei fruitori dei servizi pubblici e dei contribuenti nonché come base per le scelte decisionali da parte dei manager.

Altro aspetto degno di attenzione è la frequente mancanza di omogeneità tra i sistemi adottati per i bilanci preventivi con quelli in uso nello stesso paese per le rilevazioni in via continuativa e per la redazione dei consuntivi<sup>7</sup>. Tale mancato allineamento indubbiamente contribuisce ad una più difficile lettura comparativa – in particolare da parte dei politici – dei dati preventivi con quelli consuntivi.

Di indubbio interesse appare, nel quadro fin qui delineato, un'esperienza di armonizzazione 'volontaria' attuata ad opera di un gruppo di lavoro che coinvolge alcune delle principali città europee, il CEEG-City Economic and Financial Governance Group, ampiamente discussa nel capitolo 4 del volume. Si tratta di un'esperienza di armonizzazione dal basso che ha portato le città partecipanti al progetto all'adozione di un modello standardizzato per rilevare la salute finanziaria del singolo ente, offrendo così agli interessati informazioni idonee a valutare le condizioni economiche e finanziarie delle diverse città, sia in termini di solvibilità ma anche di redditività. Ciò che risulta di assoluta innovatività è la creazione di un modello che attinge ad informazioni predisposte prevalentemente su base *accrual*, ma che si avvale anche di dati su base

<sup>7</sup> Si veda quanto emerso dal confronto tra alcune delle principali città europee nel capitolo 4.

*modified-accrual e cash*. Al di là della creazione del modello per valutare la condizione finanziaria degli enti locali, l'esperienza riportata pone in luce come i sistemi contabili concretamente impiegati nei processi decisionali negli enti locali europei siano spesso diversi da quelli imposti per via normativa, sebbene i documenti contabili obbligatori vengano predisposti. Tale discrasia tra l'utilizzo dei dati e la loro disponibilità va a convalidare una ulteriore incoerenza già evidenziata in letteratura (Cohen *et al.*, 2018) tra i sistemi amministrativi dominanti nei diversi paesi europei e le informazioni richieste dalle norme sia a fini di accountability, sia di *decision-making*. Questi elementi dovrebbero essere oggetto di riflessione nei percorsi di sviluppo di un set di principi contabili a valenza europea.

Un ulteriore aspetto oggetto di indagine nel presente volume attiene la prospettiva di utilizzo dei dati contabili a fini manageriali<sup>8</sup>: tendenzialmente gli studi si sono concentrati ad oggi sul considerare le modalità, i rischi e gli effetti dei processi di armonizzazione o di standardizzazione con riferimento alla redazione dei consuntivi, mentre l'analisi degli effetti che l'adozione di principi contabili a valenza internazionale può indurre sui processi decisionali e sulle pratiche quotidiane delle amministrazioni locali è indubbiamente rimasta in secondo piano. Tuttavia, comprendere gli impatti attesi negli enti locali dall'applicazione di tali principi può essere di supporto alla comprensione – e possibilmente all'eliminazione – di quelle resistenze all'interno delle singole organizzazioni che possono effettivamente impedire un cambiamento reale verso la piena implementazione di sistemi contabili diversi. Indubbiamente emerge che uno dei problemi centrali è la scarsa conoscenza dei principi internazionali: se su un piano meramente ideologico la possibile adozione degli EPSAS viene interpretata come possibile supporto agli strumenti di controllo manageriale nelle amministrazioni locali, dall'altra occorre coinvolgere nel cambiamento contabile non solo coloro che tradizionalmente si occupano delle rilevazioni continuative e della redazione dei bilanci, preventivi e consuntivi, ma anche coloro che prendono parte ai processi di controllo manageriale. Anche sotto questo profilo, il supporto politico – e non solo quello legislativo – appare fondamentale all'attuazione del cambiamento.

<sup>8</sup> Il tema è discusso nel capitolo 7, a cui si rinvia.

## 8.5. L'armonizzazione contabile nelle amministrazioni pubbliche: prospettive evolutive

Qual è, dunque, il possibile sviluppo del processo di armonizzazione contabile per le amministrazioni pubbliche in Europa che si va delineando in questo momento?

Indubbiamente, a partire dall'affermazione dei principi di NPM si è andata progressivamente imponendo una logica economica liberista (Ellwood e Newberry, 2016) che ha fortemente ispirato i processi di riforma contabile. Gli stessi principi contabili internazionali per il settore pubblico (IPSAS) tendono – in maniera dichiarata – all'allineamento con gli International Financial Reporting Standard, nati per supportare attività economiche orientate al profitto. Nonostante diversi studiosi abbiano rilevato la necessità di approcci ai sistemi contabili distinti a seconda del settore di appartenenza (Caperchione, 2012; Manes Rossi *et al.*, 2015; Oulasvirta, 2012; Oulasvirta e Bailey, 2016), e nonostante lo stesso Framework IPSASB abbia evidenziato i principali elementi che caratterizzano e distinguono il settore pubblico da quello privato<sup>9</sup>, sembra che le soluzioni adottate in definitiva, soprattutto nei singoli standard, diano un ridotto rilievo all'accountability nei confronti dei cittadini, anche come chiave interpretativa dei processi decisionali (Ellwood e Newberry, 2016). D'altra parte, la scelta praticata dall'IPSASB di perseguire la confluenza dei principi contabili per il settore pubblico con quelli per il settore privato sembra confermata anche dall'ultimo programma strategico presentato dal Board per il quinquennio 2019-2023 (IPSASB 2018) e potrebbe influire significativamente anche sull'evoluzione del progetto EPSAS.

La crisi finanziaria mondiale che ha investito l'Europa a partire dal 2008 ha ulteriormente posto l'accento sulla necessità di disporre di informazioni contabili in grado di “catturare” non solo la dinamica finanziaria di breve termine ma in maniera più ampia la capacità delle aziende pubbliche di essere autosufficienti anche sul piano economico, assicurando i servizi necessari ai cittadini e il risarcimento dei debiti contratti ai finanziatori (Caperchione e Salvatori, 2012). Da qui è derivata la rinnovata spinta verso l'applicazione diffusa di sistemi contabili a base *accrual* e il tentativo di convergenza – quanto meno a livello europeo – verso standard contabili comuni. Il progetto EPSAS, di cui si è ampiamente discusso in questo volume, va indubbiamente in questa direzione, seppur animato soprattutto da fini di con-

<sup>9</sup> Nella prefazione al Framework, l'IPSASB richiama gli aspetti distintivi delle entità pubbliche rispetto ai processi organizzativi, le fonti da cui provengono le risorse, la longevità, le relazioni con le diverse categorie di stakeholders e il ruolo centrale del budget nei processi decisionali.

trollo delle risorse pubbliche a livello sovranazionale e di definizione di comuni politiche fiscali, nell'intento di costruire uno spazio economico 'europeo' (Aggestam Pontoppidan e Brusca, 2016).

La scelta del framework di riferimento nel perseguire il progetto EPSAS appare di fondamentale rilievo. Anche partendo dal presupposto che la base dei sistemi contabili a cui riferirsi sia l'accrual, occorre definire i presupposti logici di riferimento: privilegiare un framework più o meno improntato ad una convergenza con il mercato influisce sui criteri di valutazione che nello specifico possono essere adottati. Più esplicitamente, scegliere una strada di adesione agli IPSAS – quindi, indirettamente, di convergenza con gli IFRS – significa aderire ad una logica di mercato (Biondi, 2014; Ellwood e Newberry, 2016) e introdurre il criterio del fair value, indubbiamente complesso e costoso da attuare, in particolare per le amministrazioni locali di minori dimensioni. In tale ipotesi resta da chiarire quale sia l'utilità di valutazioni al fair value in una realtà non orientata al profitto e al mercato, in sostituzione del criterio del costo storico e del principio di prudenza valutativa. Scegliere la strada dello sviluppo di un ulteriore set di principi apre il fronte a nuovi rischi, già adombrati dagli studiosi (Aggestam Pontoppidan e Brusca, 2016), di creare aree diverse in funzione di convergenti interessi economici, riducendo le possibilità di un'armonizzazione globale. Scegliere la strada di convergenza verso gli ESA, privilegiando finalità di verifica degli equilibri di bilancio e di indebitamento, nonché come base per le politiche economiche e fiscali potrebbe nel breve termine lasciare spazio all'impiego di criteri più vicini alla tradizione nazionale ma nel lungo periodo può spostare eccessivamente l'attenzione verso questi obiettivi, a danno degli aspetti di accountability e di verifica delle condizioni di benessere delle collettività.

Un percorso che tenda alla convergenza nell'impiego di standard contabili comuni, quanto meno ai fini della redazione dei rendiconti oggetto di consolidamento a livello europeo, non può prescindere dalle tradizioni contabili dei singoli Paesi coinvolti. Mentre un processo teso alla standardizzazione contabile sembra incontrare forti resistenze, un percorso di armonizzazione potrebbe aprire spazi di cambiamento contabile nel rispetto delle tradizioni dei singoli stati membri. D'altro canto, ad oggi nessun paese europeo ha implementato gli IPSAS *tout-court*, ma sono stati seguiti percorsi di adattamento alle singole realtà nazionali (Brusca *et al.*, 2016). In dottrina sono già state proposte soluzioni di compromesso, che prevedano la convivenza di due sistemi: un primo, teso a soddisfare le esigenze informative a carattere europeo, su base *accrual*, ispirato a principi contabili a valenza internazionale (IPSAS o EPSAS); un secondo, non necessariamente armonizzato, che consenta di soddisfare esigenze specifiche del Paese di riferimento, in linea

con le tradizioni contabili ma anche con le esigenze informative e dei processi decisionali che caratterizzano le pubbliche amministrazioni in un dato contesto (Manes Rossi *et al.*, 2016).

Ciò che va sottolineato è che, come già evidenziato nel corso del presente volume<sup>10</sup>, prima ancora che la base contabile adottata – *cash, modified* o *accrual* – è importante la qualità dei dati in termini di tempestività, affidabilità e verificabilità. È tale qualità, unitamente all'efficienza dei meccanismi amministrativi e di controllo adottati, che in definitiva influisce sugli aggiustamenti da apportare per passare dai risultati della contabilità generale a quella predisposta a fini statistici (Sforza e Cimini, 2017).

Nonostante le pressioni esercitate a livello europeo verso la standardizzazione contabile, non appare ipotizzabile l'impiego dei soli dati di contabilità generale ai fini della definizione di politiche economiche e fiscali a livello comunitario. Ad oggi, EUROSTAT basa i suoi studi e le sue valutazioni sui dati rivenuti dalla contabilità statistica. Il percorso verso la costruzione prima e l'adozione poi degli EPSAS è irto di difficoltà, in particolare rispetto alla condivisione con gli attori coinvolti nel processo di cambiamento<sup>11</sup>. Ancor più, va notato che un cambiamento radicale di sistema contabile – così come richiesto ai Paesi che ancora adottano sistemi definiti come *modified-cash* e sostanzialmente legati a sistemi giuridico-amministrativi – per avere possibilità di riuscita deve ricevere il fondamentale supporto legislativo e politico ed essere altresì accompagnato da processi di aggiornamento e formazionale del personale chiamato in concreto ad applicare l'innovato sistema contabile. Come evidenziato, lo scarso utilizzo da parte dei politici dei dati promananti dal sistema contabile fa dubitare che tale supporto – e meno che mai una sostanziale spinta – alla predisposizione e successiva adozione di principi contabili a valenza europea possa venire dalla classe politica.

Quanto sta accadendo in Europa, e in particolare le forti resistenze della Germania (Eulner e Waldbauer, 2018), non sembra supportare l'ipotesi di un passaggio ad un sistema contabile unitario nel breve periodo, sia esso basato sugli emanandi EPSAS o sugli esistenti IPSAS, mentre pare invece compatibile con una soluzione di compromesso, già adombrata in precedenza (Manes Rossi *et al.*, 2016). Gli anni a venire richiedono l'attenzione degli studiosi della materia, per un costruttivo contributo critico ai processi di armonizzazione contabile.

<sup>10</sup> Si rinvia al capitolo 3.

<sup>11</sup> L'argomento è ampiamente trattato nel capitolo 2, a cui si rinvia, dove si discutono il processo di traslazione di principi contabili comuni e le difficoltà di 'reclutamento' degli attori rilevanti nel processo di costruzione degli EPSAS.

## Bibliografia

- Aggestam Pontoppidan, C., Brusca, I. (2016). The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member states: strategies and perspectives. *Public Money & Management*, 36(3), 181-188.
- Ball, I. (2012). New development: transparency in the public sector. *Public Money & Management*, 32(1), 35-40.
- Bastida, F., Guillamón, M.D., Benito, B., (2014). Explaining Interest Rates in Local Government Borrowing. *International Public Management Journal*, 17(1), 45-73.
- Biondi, Y. (2017). Harmonising European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Issues and Perspectives. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 7(2), 117-123.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., Manes Rossi, F. (Eds.). (2016). *Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization*. Springer.
- Bundesrechnungshof (2017). Special Report pursuant to Article 99 Federal Budget Code on the intended implementation of harmonised European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) in the Member States of the European Union.
- Caperchione, E. (2012). L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale. *Azienda pubblica*, 1, 83-99.
- Caperchione, E., Salvatori, F. (2012). Rethinking the relationship between local government and financial markets. *Public Money & Management*, 32(1), pp. 21-25.
- Christiaens, J., Vanhee C., Manes-Rossi, F., Van Cauwenberge, F., Aversano N. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Science*, 81(1), pp. 158-177.
- Cohen, S., Manes Rossi, F., Caperchione, E., Brusca, I. (2018). Local government administration systems and local government accounting information needs: is there a mismatch? *International Review of Administrative Sciences*, 0020852317748732.
- Commissione Europea (2010) COM(2010) 523. Proposal for a Council Directive on requirements for budgetary frameworks of the Member States. [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/articles/eu\\_economic\\_situation/pdf/com2010\\_523en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/articles/eu_economic_situation/pdf/com2010_523en.pdf). Accesso effettuato il 22 maggio 2018.
- Dasi R.M., Montesinos, V., Murgui, S. (2016), Governmental Financial statistics and accounting in Europe: in ESA 2010 improving convergence? *Public Money & Management*, 36(3), 165-172.
- Ellwood, S., Newberry, S. (2016). New development: The conceptual underpinnings of international public sector accounting. *Public Money & Management*, 36(3), 231-234.
- Eulner, V., Waldbauer, G. (2018). New development: Cash versus accrual accounting for the public sector – EPSAS. *Public Money & Management*, 1-4.
- Jesus, M.A., Jorge, S.M. (2016). Accounting basis adjustments and deficit reliability: evidence from southern European countries, *Revista de contabilidad – Spanish accounting review*, 19(1), pp. 77-88.
- Grossi, G., Soverchia, M. (2011). European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *Abacus*, 47(4), pp. 525-552.

- Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector: Rhetoric or reality. *Financial Accountability and Management*, 14(1), 1-19.
- IPSASB (2018) Proposed Strategy and Work Plan 2019-2023. Disponibile su <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Strategy-and-Work-Plan-2019-2023-Consultation.pdf> (Accesso effettuato il 13 giugno 2018).
- Lüder, K., Kampmann, B. (1993). Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens in der Europäischen Gemeinschaft, Speyerer Forschungsberichte, nr. 125, Speyer: Forschungsinstitut.
- Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., Brusca, I. (2016), Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money & Management*, 36(3), 189-196.
- Manes Rossi, F., Aversano, N., Christiaens, J. (2014). IPSASB's conceptual framework: Coherence with accounting systems in European public administrations. *International Journal of Public Administration*, 37(8), 456-465.
- Mussari, R. (2012). Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica. *Azienda pubblica*, 25(1), 11-21.
- Mussari, R. (2014). EPSAS and the unification of public sector accounting across Europe. *Accounting, Economics and Law*, 4(3), 299-312.
- Nobes, C. (1991), Harmonization of financial reporting. In Nobes, C., Parker, R. (eds.). *Comparative International Accounting*. 3<sup>rd</sup> ed. Prentice Hall, New York, 70-91.
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272-285.
- Oulasvirta, L.O., Bailey, S.J. (2016). Evolution of EU public sector financial accounting standardisation: critical events that opened the window for attempted policy change. *Journal of European Integration*, 38(6), 653-669.
- Sforza, V., Cimini, R. (2017). Central government accounting harmonization in EU Member States: will EPSAS be enough? *Public Money & Management*, 37(4), 301-308.
- van Helden, J., Reichard, C. (2016). Why cash-based budgeting still prevails in an era of accrual-based reporting in the public sector. *Accounting Finance & Governance Review*, 23(1-2), 43-65.
- van Helden, J. (2016). Literature review and challenging research agenda on politicians' use of accounting information. *Public Money & Management*, 36(7), 531-538.
- Welch, P. (2018). The Hague and the Golden Age: Accounts, Accountability and Auditors. *Journal European Court of Auditors*, 2, 80-81.

## GLI AUTORI

*Piervito Bianchi* è ricercatore di economia aziendale presso il Dipartimento di Economia dell'Università di Foggia.

*Yuri Biondi* è ricercatore del CNRS (Centre National de la Recherche Scientifique) presso IRISSO (Institut de Recherche Interdisciplinaire en Sciences Sociales), Università Dauphine di Parigi.

*Enrico Bracci* è professore associato di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Economia e Management dell'Università di Ferrara.

*Sonia Caffù* è dirigente presso la Ragioneria Generale dello Stato – Ministero dell'economia e delle finanze.

*Eugenio Caperchione* è professore ordinario di Ragioneria delle aziende pubbliche presso l'Università di Modena e Reggio Emilia.

*Carlotta del Sordo* è professoressa associata di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Sociologia e diritto dell'economia dell'Università di Bologna.

*Andrea Fradeani* è professore associato di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Economia e Diritto dell'Università degli studi di Macerata.

*Giovanna Dabbicco* è ricercatrice in statistica economica e contabilità nazionale presso la Direzione dei Conti Nazionali dell'ISTAT (Istituto Nazionale di Statistica).

*Lucia Giovanelli* è professoressa ordinaria di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Scienze economiche e aziendali dell'Università degli studi di Sassari.

*Enrico Guarini* è professore associato di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Scienze Economico-Aziendali e Diritto per l'Economia dell'Università degli Studi di Milano – Bicocca.

*Francesca Manes Rossi* è professoressa associata di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Scienze Aziendali dell'Università degli studi di Salerno.

*Riccardo Mussari* è professore ordinario di Economia delle Aziende e delle Amministrazioni Pubbliche presso il Dipartimento di Studi Aziendali e Giuridici dell'Università degli Studi di Siena.

*Rebecca Orelli* è professoressa associata di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Scienze Aziendali dell'Alma Mater Studiorum Università di Bologna.

*Emanuele Padovani* è professore associato di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Scienze Aziendali dell'Alma Mater Studiorum Università di Bologna.

*Michela Soverchia* è professoressa associata di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Economia e Diritto dell'Università degli studi di Macerata.

*Ileana Steccolini* è full professor of Accounting & Finance e Director of Research presso Newcastle University London, Londra, Regno Unito.

*Marco Tieghi* è professore ordinario di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Sociologia e Diritto dell'Economia dell'Università di Bologna.

L'armonizzazione contabile nelle amministrazioni pubbliche è un tema ampiamente e lungamente dibattuto in dottrina, attualmente al centro dell'attenzione dei decisori europei. L'enfasi sulle tematiche legate all'applicazione dei principi contabili internazionali e, negli ultimi anni, al progetto di sviluppo degli European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) rischia tuttavia di distogliere l'attenzione dai bisogni informativi tipici delle amministrazioni pubbliche e dei loro stakeholder.

Il volume presenta, anche attraverso analisi comparate rispetto all'applicazione di alcuni principi contabili internazionali, gli aspetti di maggiore rilievo in questo percorso verso l'armonizzazione contabile, tanto richiamata dagli studiosi quanto poi, di fatto, negata o ridotta a mera standardizzazione nella prassi. La prospettiva europea, che accomuna le ricerche svolte nei diversi capitoli, fa emergere con chiarezza la rilevanza del tema e l'articolazione degli interessi in gioco e, conseguentemente, la difficoltà di convergere su soluzioni effettivamente condivise. Al di là della retorica, non è affatto chiaro se e come si arriverà ad una reale armonizzazione.

**Il volume è frutto del lavoro svolto nell'ambito del gruppo di ricerca SIDREA "L'armonizzazione contabile nelle amministrazioni pubbliche", coordinato da Riccardo Mussari e Luca Bartocci.**

**Francesca Manes Rossi** PhD, è professore associato di Economia aziendale presso l'Università degli Studi di Salerno. Le sue tematiche di ricerca riguardano i principi contabili internazionali, la disclosure, la misurazione della performance nelle aziende pubbliche, l'intellectual capital e l'integrated reporting.

**Eugenio Caperchione** PhD, è professore ordinario di Ragioneria delle aziende pubbliche presso l'Università di Modena e Reggio Emilia. Le sue principali ricerche sono focalizzate sulla public sector accounting, prevalentemente in ottica comparativa.