

RIVISTA GIURIDICA SEMESTRALE

n. 1-2024

BILANCIO COMUNITÀ PERSONA

Editore Associazione

DIRITTO & CONTI
— BILANCIO · COMUNITÀ · PERSONA —

Direzione Scientifica

Aldo Carosi
Massimo Luciani
Giovanna Colombini
Guido Rivosecchi
Giuseppe Verde

Maria Alessandra Sandulli
Ines Ciolli
Vanessa Manzetti
Elisa Cavasino

Direzione Editoriale

Laura d'Ambrosio

Francesco Sucameli

Giovanni Guida

Comitato Scientifico

Vincenzo Barba
Monica Bergo
Chiara Bergonzini
Gianluigi Bizioli
Guido Calabresi
Ignacio Calatyud Prats
Francesco Capalbo
Carlo Colapietro
Barbara Cortese
Giacomo D'Angelo
Marcello Degni
Francesco Fimmanò
Sergio Foà

Loredana Giani
Valentina Giomi
Nicola Lupo
Simone Mezzacapo
Vittorio Occorsio
Simone Pajno
Giuseppe Palmisano
Barbara Pezzini
Eugenio Picozza
Giovanna Pistorio
Antonio Saitta
Gino Scaccia
Vincenzo Sforza
Riccardo Ursi

Redazione

Patrizio I. D'Andrea
Carla Di Martino

Francesca Carpita
Emanuele Rosifratto Grippaudo

La rivista applica la procedura di referaggio reperibile sul sito www.dirittoeconomi.it
Pubblicazione registrata presso il Tribunale di Roma decreto 185 del 22 novembre 2018
CODICE ISSN: 2612-4912

INDICE

Editoriale a cura di Elisa Cavasino	p.5
-------------------------------------	-----

DOTTRINA

Riccardo Ursi <i>La “Trappola della Fiducia” nel Codice dei Contratti pubblici</i>	p.12
--	------

Livia Mercati <i>Gli investimenti nel processo evolutivo della contabilità pubblica al servizio della collettività</i>	p.33
--	------

Ettore Cinque, Renato Civitillo e Paolo Ricci <i>La riforma accrual nella contabilità pubblica</i>	p. 55
--	-------

Camilla Buzzacchi <i>L’Elenco Istat delle pubbliche amministrazioni e il giudice del bilancio Giurisprudenza europea e contabile in dialogo</i>	p.72
---	------

Giovanni Guida <i>Verso una nuova centralità del giudizio di conto: prime riflessioni a margine della sentenza della corte costituzionale n. 59 del 18 aprile 2024.</i>	p.87
---	------

Carla Di Martino <i>L’anfibologia finalistica dei contributi pubblici destinati ai privati e questioni intorno al c.d. «populismo legislativo»</i>	p.102
--	-------

ATTUALITÀ

Luca Lo Schiavo e Carlo Stagnaro <i>Adelante con juicio: la fiscalizzazione degli oneri generali di sistema nel settore elettrico</i>	p.120
---	-------

Maria Cristina Razzano <i>Brevi osservazioni in materia di trattamento economico dei magistrati contabili</i>	p.140
---	-------

Patrizio Ivo d’Andrea <i>Gli enti locali e la rimodulazione del PFRP dopo la sentenza n. 224 del 2023 della Corte costituzionale. Nota a Corte dei conti, Sez. contr. Lazio, del. 11 marzo 2024, n. 15/2024/PRSP</i>	p.161
--	-------

Dario Piermarini <i>Romolo e la Corte dei conti: un progetto per l’intelligenza artificiale applicata alla previsione dei dissesti</i>	p.168
--	-------

Nicola Lupo *Gli adeguamenti dell'ordinamento costituzionale italiano conseguenti al nuovo patto di stabilità e crescita. Prime riflessioni*
.....p.170

STORIA DELLA DOTTRINA

Gustavo Ingrosso *La Corte dei conti e la nuova Costituzione. Commento a Risoluzione delle Corte dei conti, 12 marzo 1946*
Testo Edito in Raccolta Atti della Corte dei conti, anno 1946, n. 1362
.....p.185

LA RIFORMA ACCRUAL NEI SISTEMI DI CONTABILITÀ PUBBLICA¹

di Ettore Cinque

*Professore Ordinario di Economia Aziendale
Università degli Studi della Campania Luigi Vanvitelli
Assessore al Bilancio della Regione Campania
Renato Civitillo*

*Ricercatore t.d. tipo B in Economia aziendale
Università degli Studi di Napoli Federico II
Paolo Ricci*

*Professore ordinario di Accountability Pubblica
Università degli Studi di Napoli Federico II*

SOMMARIO

1. Premessa.
2. L'accountability nel settore pubblico.
3. Dal decreto legislativo n. 118 del 2011 al PNRR.
4. I sistemi accrual nel settore pubblico.
5. Brevi note non conclusive sull'attuale processo di riforma.

ABSTRACT

Il lavoro esplora la delicata riforma contabile della pubblica amministrazione italiana verso l'adozione di un sistema basato sulla competenza economica di tipo accrual, stimolata dagli obblighi europei e dalla necessità di maggiore trasparenza e comparabilità. L'analisi, di tipo qualitativo, dell'impianto normativo e della letteratura consente di poter mettere in luce sia i potenziali benefici rinvenibili del nuovo approccio, e consistenti in una maggiore responsabilità e trasparenza nell'uso delle risorse pubbliche, sia i possibili rischi, sostanzialmente legati alla complessità, alla soggettività e alle varie difficoltà di attuazione. L'influenza della normativa europea e l'impatto della riforma sulla gestione delle aziende e delle amministrazioni pubbliche italiane suggeriscono l'importanza di una pianificazione e di un sistema di monitoraggio e di sperimentazione, che diventano fondamentali per il successo della transizione.

The Accrual reform in public accounting.

The paper explores the delicate accounting reform of the Italian public administration towards the adoption of an accrual-based system, stimulated by European obligations and the need for greater transparency and comparability. Through a qualitative analysis of the regulatory framework and literature, it is possible to highlight both the potential benefits that can be found in the new approach and consisting of greater accountability and transparency in the use of public resources, and the possible risks, basically related to complexity, subjectivity, and various implementation difficulties. The influence of European regulations and the impact of the reform on the management of Italian public organizations suggest the importance of planning and a monitoring and testing system, which become crucial to the success of the transition.

¹ Il presente articolo è stato sottoposto a referaggio a doppio cieco in base alla procedura pubblicata sul sito www.dirittoeconomi.it. Sebbene il presente lavoro sia frutto di elaborazione condivisa, sono da attribuirsi a E. Cinque e R. Civitillo il paragrafo 3, a E. Cinque e P. Ricci il paragrafo 5, a R. Civitillo il paragrafo 4, a P. Ricci i paragrafi 1 e 2.

1. Premessa

Tra i più rilevanti esiti derivanti dalla implementazione degli approcci e delle logiche tipici del New Public Management (NPM) vanno indubbiamente ricompresi i processi di privatizzazione e aziendalizzazione della Pubblica Amministrazione. Come noto, con il primo termine intendiamo comunemente riferirci alle azioni finalizzate al ridimensionamento del ruolo dello Stato nel sistema economico nazionale mediante l'affidamento di attività e servizi a forme di gestione privatistica. L'aziendalizzazione, invece, inerisce ai fenomeni normativi volti alla introduzione in ambito pubblico di criteri organizzativi e gestionali di tipo economico-aziendale, rispettosi del principio dell'economicità, per addivenire a un impiego conveniente (ovvero efficace ed efficiente) delle risorse disponibili.

Naturalmente, gli ambiziosi finalismi propri di tali processi riformatori non hanno escluso l'emergere anche di elementi di criticità², mettendo in evidenza i limiti dello schema manageriale.

Si è così giunti a sottolineare la necessità di valutazioni empiriche, in grado di misurare l'effettiva portata, sul campo, di tali logiche, «[...] acquistando la necessaria consapevolezza che “importare” astrattamente modelli che hanno dato buoni risultati in ambiti profondamente diversi dall'amministrazione pubblica non assicura, di per sé, l'obiettivo di migliorare la produttività del lavoro e, di conseguenza, l'efficienza e la qualità dei servizi alla collettività»³.

Con riferimento alla riforma del lavoro pubblico, tanto per citare un esempio, è stato evidenziato che «[...] la sua riconduzione alla disciplina privatistica del lavoro subordinato nell'impresa e la conseguente sottoposizione alla contrattazione collettiva e individuale, non ha cancellato la rilevanza dell'interesse pubblico istituzionale della pubblica amministrazione all'organizzazione dei propri uffici e servizi in conformità ai principi costituzionali del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione fissati dall'art. 97, c. 1, Cost.»⁴ e che «[...] permane una differenza di fondo fra la pubblica amministrazione e imprenditore privato, atteso che la prima è un soggetto pubblico sottratto al mercato anche se è dotato di capacità privatistica per quel che attiene alla micro-organizzazione e alla gestione del personale»⁵.

Riguardo al tema generale delle riforme, possiamo affermare che esse sono intese a modificare regole e comportamenti, mirando a ridurre il divario tra gli obiettivi istituzionali e i risultati effettivi. Esse affrontano sfide culturali prima ancora che amministrative. In Italia, nonostante la continua produzione di provvedimenti legislativi, le riforme presentano un limitato impatto sui comportamenti effettivi e la cultura amministrativa cambia lentamente. Le riforme contabili sono state spesso ispirate dalle seguenti finalità generali⁶:

- 1) migliorare il controllo della spesa pubblica, in generale, e dei deficit delle aziende pubbliche, in particolare;
- 2) accrescere il grado di consapevolezza della gestione da parte del management pubblico;
- 3) rendere più trasparenti e utili le informazioni per i cittadini.

La riforma della contabilità pubblica italiana del 2009, ad esempio, ha avviato un importante processo di armonizzazione dei principi contabili verso il contesto degli standard europei e

² Cfr. C. POLLITT, *Managerialism and the public services: The Anglo-American experience*, 2nd edition, Oxford, 1993; L.E. LYNN JR, *The myth of the bureaucratic paradigm: What traditional public administration really stood for*, in *Public Administration Review*, 61(2), 2001, pp. 144-160.

³ Corte dei Conti, *Relazione sul costo del lavoro pubblico 2020*, Roma, 2020, 5.

⁴ Cfr. G. RAIMONDI, *La giurisprudenza della Corte Suprema di Cassazione in materia di lavoro alle dipendenze delle pubbliche amministrazioni: profili evolutivi*, in *Riv. Corte Conti - Quaderni*, 2021, fasc. 2, p. 114.

⁵ Cfr. G. RAIMONDI, *La giurisprudenza della Corte Suprema di Cassazione in materia di lavoro alle dipendenze delle pubbliche amministrazioni*, cit., p. 114.

⁶ Cfr. P. RICCI, *Il soggetto economico nell'azienda pubblica. Una introduzione su chi comanda davvero nell'azienda pubblica e perché*, Roma, 2010; P. RICCI, *Riformite. La retorica e la persuasione nella pubblica amministrazione attraverso 50 domande su democrazia, economia e politica*, Rimini, 2012; P. RICCI, *Il potenziale impatto delle nuove disposizioni contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico*, in *Azienda pubblica*, 2012, fasc. 1, pp. 41-67.

internazionali. Tale esigenza è stata determinata, in buona sostanza, dalla volontà di soddisfare gli obblighi derivanti dall'adesione all'Unione Europea, migliorando la trasparenza e la comparabilità con gli altri Paesi dell'Unione, e dalla necessità di ridurre la frammentazione interna alle amministrazioni pubbliche del Paese.

È così che il contesto contabile italiano in ambito pubblico è stato destinatario di una lunga serie di provvedimenti normativi di riforma, tutti convergenti verso la ricerca di una sorta di baricentro tra esigenze di armonizzazione, coordinamento e responsabilizzazione.

L'armonizzazione certamente postula la comunanza di leggi e normative, ma la sua efficacia consegue anche dall'implementazione di principi e regole precise e dettagliate. In questo senso, l'armonizzazione contabile delle aziende pubbliche richiede l'uniformità nelle decisioni di governo, nei modelli di *governance*, nelle regole operative e nei processi decisionali e manageriali quale presupposti cruciali per l'applicazione di norme comuni. In questa sede non ci soffermeremo sul diverso significato delle locuzioni armonizzazione, omogeneizzazione e standardizzazione ma, al di là del contesto in cui esse si impiegano, appare evidente che possano rappresentare premesse logico-deduttive di un visionario rischio (o, per altri versi, forse di un'opportunità), assumibile più o meno consapevolmente, di unificazione delle gestioni delle pubbliche amministrazioni, soprattutto se per un attimo ci si ferma a riflettere sull'utilizzo della Intelligenza Artificiale e su come questa trovi più facile, diretta ed immediata, applicazione in ambienti con regole e algoritmi uniformi.

Diverso, invece, il tema del coordinamento, che è animato dall'esigenza di organizzare i diversi elementi di un sistema per raggiungere un obiettivo comune, richiedendo la definizione chiara delle finalità e dell'identità di ogni entità nel sistema della pubblica amministrazione. Il peso di tale coordinamento è cresciuto nel tempo, fino ad assumere i caratteri di un centralismo contabile e del "panotticismo" esasperato.

La responsabilizzazione, da ultimo, è rivolta al miglioramento della qualità dei risultati, richiedendo un aumento della consapevolezza delle proprie azioni e l'assunzione di un ruolo definito nel sistema. Sebbene i sistemi contabili, da soli, non siano in grado di risolvere le disfunzioni amministrative, la loro adeguatezza certamente è capace di migliorare la consapevolezza nell'uso delle risorse e facilitare la misurazione e la relazione con gli stakeholder. La contabilità e la finanza pubblica riflettono bene lo stato della democrazia di un Paese: una contabilità poco chiara e senza scopi ben definiti oscura politica e istituzioni. Anche per questo elemento, gli ultimi decenni sono stati particolarmente complessi e spesso la responsabilizzazione è stata segnata più dal ben eseguire le istruzioni ricevute che dal ben programmare in autonomia.

In modo analogo, le leggi non possono risolvere ogni aspetto dei comportamenti gestionali delle aziende pubbliche, ma ciò non può nascondere l'esigenza di riflettere con molta attenzione, da un lato, sulla necessità di mantenere un sistema di autorizzazioni e controlli finanziari e, dall'altra, sull'opportunità di comprendere meglio le dinamiche economiche nella gestione di tali aziende.

Gli elementi appena succintamente descritti possono essere di aiuto nel delineare qualche considerazione sulla imminente riforma contabile delle pubbliche amministrazioni italiane, che vede nel principio *accrual basis*, ovvero nell'applicazione della competenza economica, il fulcro di un vero e concreto cambio di paradigma: la riforma abilitante 1.15, inclusa fin dalla prima versione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) approvato nel 2021, riguarda proprio la riforma della contabilità pubblica in termini *accrual*, anche se si è passati dal «*Dotare le Pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual*» (PNRR del 2021), obiettivo alquanto pretenzioso in considerazione del ridotto arco temporale a disposizione, ad una più misurata e praticabile «*Riforma delle norme di contabilità pubblica*» (PNRR del 2023).

Tale intervenuta diversa rubricazione potrebbe comunque lasciare intendere più cose, tra cui la condivisibile opportunità di revisionare le norme contabili nel loro insieme, senza voler necessariamente far prevalere una dimensione di analisi sulle altre possibili. In ogni caso, la strada sembra ormai tracciata.

Alla luce di quanto premesso, il presente lavoro esplora il movimento di riforma attualmente in atto che, sebbene sostanzialmente innescato dagli obblighi europei, risulta animato dalla finalità

generale di condurre a una maggiore trasparenza e comparabilità del sistema contabile della pubblica amministrazione italiana.

L'approccio metodologico prescelto è di tipo qualitativo, imperniato su un esame sistematico e dettagliato dell'impianto normativo e della letteratura scientifica, nazionale e internazionale, relativa alla tematica affrontata.

Gli esiti dell'analisi consentono di poter mettere in luce i potenziali benefici rinvenibili del nuovo approccio contabile, e consistenti in una maggiore responsabilità e rendicontabilità nell'uso delle risorse pubbliche, come anche i possibili rischi, essenzialmente legati alla complessità, alla soggettività e alle difficoltà di attuazione. In questo senso, il contributo tenta di stimolare il dibattito su aspetti – quali l'importanza di una opportuna pianificazione ovvero di un sistema di monitoraggio e di sperimentazione – particolarmente delicati in quanto relativi alle criticità potenziali e alle modalità di implementazione delle nuove norme di *accounting* pubblica.

Conseguentemente a quanto premesso, nei successivi paragrafi, si affronta dapprima il tema generale dell'*accountability* nella pubblica amministrazione, quale fondamento di ogni possibile approccio o strumento di valutazione della stessa, contabile o meno. Successivamente, l'articolo si dedica all'illustrazione del complesso e articolato processo di riforma contabile pubblica, cominciando con l'armonizzazione contabile, e arrivando alla riforma 1.15 del PNRR, finalizzata all'implementazione di un sistema unico di contabilità *accrual* per il settore pubblico. Infine, un esame della letteratura scientifica, nazionale e internazionale, relativa a tale intricata tematica, rappresenta il presupposto logico-concettuale per alcune considerazioni di sintesi, utili per una serie di spunti di riflessione, attuali e futuri.

2. L'*accountability* nel settore pubblico.

La contabilità economico-patrimoniale, a differenza dell'omologo impianto di natura finanziaria, ovvero di quello incentrato sulla cassa e sugli impegni, offre una rappresentazione più completa e dettagliata del complesso patrimoniale di un'organizzazione economica e delle sue variazioni. Questo tipo di contabilità non si limita a registrare le entrate e le uscite finanziarie, conducendo a un'analisi dettagliata della situazione economica, patrimoniale e finanziaria complessiva e, dunque, migliorando il livello di *accountability* sia interna che esterna all'organizzazione considerata⁷.

Il termine *accountability*, molto familiare nelle società occidentali, ha origine, sotto un profilo teorico, negli studi di scienza della politica e può essere considerato un corollario fondamentale delle democrazie contemporanee⁸, in grado di evocare una serie di questioni particolarmente delicate quali: trasparenza, legittimazione, responsabilità, partecipazione, sanzione, ricompensa, solo per fare qualche esempio. In Italia, il termine è spesso reso con l'espressione "rendicontabilità", evidenziando una delle sue maggiori ricadute pratiche e operative: la capacità di mettere i terzi in condizione di valutare l'azione svolta, allo scopo di valorizzare adeguatamente il grado di responsabilità degli attori coinvolti nel processo decisionale, a prescindere dallo specifico contesto di riferimento⁹.

Le recenti evoluzioni normative, che hanno interessato negli ultimi anni la maggior parte dei processi di riforma del settore pubblico di molti Paesi, affermando le teorie del New Public

⁷ Cfr. M. SORRENTINO, *L'approccio "IPSASB" del D. lgs. 118/2011 per la redazione del bilancio accrual degli Enti Locali italiani*, in *Economia Aziendale Online*, 2015, Vol. 6, fasc. 3, pp. 163-181.

⁸ Cfr. H. SHAH, *Accountability: Has it been hollowed out in the modern State?*, in *Journal of Political Studies*, Vol. 18, fasc. 1, 2011, p. 77; C.T. BOROWIAK, *Accountability and Democracy: The Pitfalls and Promise of Popular Control*, Oxford, 2011.

⁹ Cfr. P. RICCI, *L'accountability pubblica*, in L. ANSELMINI - S. POZZOLI, *Le aziende pubbliche. Aspetti di governance, gestione, misurazione, valutazione e rendicontazione*, Milano, 2019.

Management¹⁰, del New Public Financial Management¹¹ e della Public Governance¹², hanno di fatto teso ad accrescere la cultura dell'*accountability* nelle aziende e nelle amministrazioni di natura pubblica.

Possiamo affermare che anche queste evoluzioni hanno, in parte, promosso l'auspicabile passaggio dalla cultura dell'adempimento alla cultura del risultato, dalla legittimazione normativa alla legittimazione del fare, in altre parole, dall'*accounting* all'*accountability*.

Infatti, anche per le aziende pubbliche si evidenzia lo stretto legame tra *accountability* e informazione esterna. In tal senso, si può parlare di una *public accountability*, da applicarsi a qualunque entità che abbia una responsabilità verso il pubblico¹³.

Nella pubblica amministrazione il termine *accountability* implica almeno quattro fondamentali aspetti¹⁴:

- 1) il dovere dell'ente di rendicontare al cittadino, in modo esaustivo e trasparente, il corretto utilizzo delle risorse pubbliche e la produzione di risultati commisurati all'entità delle stesse, dimostrando la correttezza e la congruità dell'azione amministrativa;
- 2) l'esigenza di introdurre meccanismi di responsabilizzazione interna alle aziende relativamente alle decisioni di impiego delle risorse, dimostrando che tali decisioni siano coerenti con gli impegni assunti e le promesse fatte;
- 3) la necessità di evidenziare il valore pubblico effettivamente creato, dimostrando di aver agito in maniera responsabile e di poter concorrere alla raccolta del consenso;
- 4) l'opportunità di contribuire a migliorare reputazione e legittimazione dell'azione amministrativa.

Nella pubblica amministrazione, il ruolo dell'*accountability* ha un significato più profondo rispetto alle organizzazioni private e for-profit se si riflette sulla circostanza che le risorse utilizzate provengono dai contributi diretti e indiretti dei cittadini, e che i capitali investiti sono destinati all'esercizio di pubbliche funzioni.

In questo senso, *accountability* significa dar conto dell'utilizzo delle risorse pubbliche anche in riferimento ai risultati sociali conseguiti e ai bisogni collettivi soddisfatti.

Di maggiore *accountability* quindi c'è bisogno, ma di taluni possibili rischi, provenienti dalla standardizzazione e semplificazione contabile con la quale si è spesso inteso sintetizzare la sua applicazione, se ne è occupata anche la Corte costituzionale che, con propria sentenza, e “[...] a tutela del corretto esercizio del mandato elettorale [...]”¹⁵, ha esplicitamente affermato che “*Occorre ricordare che il bilancio è un «bene pubblico» nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato. Il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l'ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresentanza democratica, presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche. Sotto tale profilo, i moduli standardizzati dell'armonizzazione dei bilanci, i quali devono innanzitutto servire a*

¹⁰ Cfr. C. POLLITT, *Managerialism and the public services: Cuts or cultural change in the 1990s?*, Oxford, 1993; C. HOOD, *The “New Public Management” in the 1980s: variations on a theme*, in *Accounting, organizations and society*, Vol. 20, fasc. 2/3, 1995, pp. 93-109; C. POLLITT - G. BOUCKEART, *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Oxford, 2000.

¹¹ Cfr. O. OLSON - C. HUMPHREY - J. GUTHRIE, *Caught in an evaluatory trap: a dilemma for public services under NPFM*, in *European Accounting Review*, Vol. 10, fasc. 3, 2001, pp. 505-522.

¹² Cfr. E. BRACCI, *Accountability e trasparenza nella PA: tra retorica e realtà*, in *Azienda Pubblica*, 2017, fasc. 4, pp. 1-18.

¹³ Cfr. R.W. PERKS, *Accounting and Society*, London, 1993.

¹⁴ Cfr. P. RICCI, *L'accountability pubblica*, cit.

¹⁵ Corte cost., sent. n. 247 del 2017.

*rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità, le contabilità dell'universo delle pubbliche amministrazioni, così articolato e variegato in relazione alle missioni perseguite, non sono idonei, di per sé, ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato. Le sofisticate tecniche di standardizzazione, indispensabili per i controlli della finanza pubblica ma caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza, devono essere pertanto integrate da esposizioni incisive e divulgative circa il rapporto tra il mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità*¹⁶.

Risorse destinate a creare valore. Tutto ciò, in ambito di amministrazione pubblica, non deve però mettere concettualmente a rischio il tema dell'esistenza stessa delle aziende pubbliche, con particolare riferimento alla loro funzione di ricerca e creazione di benessere collettivo, funzione interpretata da norme e soggetto economico. Parlare di valore pubblico non è affatto semplice, prima ancora di incontrare rilevanti problemi definitivi o di utile misurazione, esistono e occorre affrontare questioni di fondo, premesse indispensabili, che concernono la sua esistenza e la sua natura.

In buona sostanza, siamo in grado di comprendere se un comportamento o una omissione siano tali da non creare valore o di distruggerlo, quando siamo in grado di misurare, prima, e valutare, dopo, gli effetti dell'allontanamento da obiettivi e finalità istituzionali. Diventa dunque indispensabile capire qual è il bene perseguito, cosa origina e motiva l'azione politica, intendendosi per essa l'azione nella società e per la società.

In relazione all'intricato tema del valore pubblico, è necessario ricordare che l'articolo 6 del decreto-legge n. 80 del 2021, "Misure urgenti per il rafforzamento della capacità amministrativa delle pubbliche amministrazioni funzionale all'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e per l'efficienza della giustizia", convertito dalla legge 6 agosto 2021, n. 113, ha introdotto il Piano Integrato di Attività e Organizzazione (PIAO). Esso fornisce per la prima volta una definizione di valore pubblico che dovrà essere necessariamente considerata, per ragioni di coerenza e sistematicità, tra le finalità della realizzanda nuova contabilità pubblica. L'articolo 3, comma 1, lettera a), punto 4), del Decreto 30 giugno 2022, n. 132, della Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della Funzione Pubblica (Regolamento recante definizione del contenuto del Piano integrato di attività e organizzazione) individua, quali obiettivi di valore pubblico generato dall'azione amministrativa: *"l'incremento del benessere economico, sociale, educativo, assistenziale, ambientale, a favore dei cittadini e del tessuto produttivo"*.

La definizione offerta dal regolatore, infatti, non potrà rimanere un corpo estraneo al sistema contabile e quest'ultimo dovrà porsi la questione della relazione tra le diverse misure e le diverse finalità. A meno che non si voglia costruire un sistema chiuso e non dialogante, sarà opportuno inserirsi in una logica di *alternative accounting*, la sola in grado di comprendere relazioni tra risorse pubbliche, finalismi e interesse generale, impatti e benessere per cittadini e imprese. Come vedremo più avanti, occorrerà modellare il sistema contabile anche con riferimento ai destinatari dell'informazione, ben consapevoli che gli interessi fanno le finalità, le finalità fanno le scelte di metodo. Il Quadro Concettuale¹⁷ del nuovo sistema contabile *accrual*, nel Capitolo 1, al punto 18, fa esplicito e condivisibile riferimento a questa necessità di collegamento tra misurazioni e risultati di una pubblica amministrazione. Forte è l'auspicio che tale consapevolezza possa prendere sempre più corpo, proprio per assolvere appieno allo scopo riformatore. Maggiore trasparenza e responsabilità, *disclosure* e *accountability*, sono infatti perseguibili, in particolar modo in una pubblica amministrazione, dotandosi di strumenti di misurazione, valutazione e interpretazione che siano in

¹⁶ Corte cost., sent. n. 247 del 2017. In questa sede, la Consulta fa riferimento alla sua precedente sent. n. 184 del 2016.

¹⁷ L'attuale versione del Quadro Concettuale è stata deliberata nella riunione dello Standard Setter Board (SSB) del 09/09/2021 e tiene conto delle Osservazioni formulate dal Gruppo di Consultazione, discusse con lo SSB nel *consultation meeting* del 18/01/2022 e di quelle pervenute, in fase di consultazione pubblica, da vari stakeholder, discusse dallo SSB nella riunione plenaria del 07/07/2022. Infine, esso è stato approvato il 10 ottobre 2022 dal Comitato Direttivo della Struttura di Governance.

grado di adattarsi rapidamente e di comprendere al meglio i finalismi pubblici e la complessità che li accompagna. La migliore valorizzazione del patrimonio materiale e immateriale di un'amministrazione pubblica non può prescindere da una esatta, piena comprensione dei fini che essa persegue e delle innumerevoli ricadute e interdipendenze della propria azione in termini: generazionali, sociali, ambientali, economici e culturali.

3. Dal decreto legislativo n. 118 del 2011 al PNRR.

Si potrebbe affermare che l'importanza e la rilevanza dei sistemi di contabilità risiedano nella loro funzione essenziale, ossia rilevare e registrare dati finanziari, economici e patrimoniali per supportare l'assunzione di decisioni e per favorirne la rendicontazione e la comunicazione esterna. Anche se quanto appena evidenziato risulta riscontrabile per qualsiasi tipologia di organizzazione economica, indipendentemente dalla particolare natura eventualmente attribuibile, è altresì indubitabile un ruolo ancor più cruciale avendo riguardo al contesto della pubblica amministrazione. In effetti, la frammentazione normativa e tecnica nel sistema contabile pubblico italiano, riscontrabile almeno fino al 2009, ha causato enormi problemi nella gestione, nella elaborazione e nell'utilizzo dei dati di bilancio per scopi decisionali: l'eterogeneità nelle basi gestionali e negli schemi di bilancio, l'assenza di un linguaggio contabile condiviso e la carenza di principi comuni per tutte le amministrazioni pubbliche, hanno da sempre reso particolarmente complesso qualsiasi tentativo di analisi delle finanze pubbliche del Paese. Il fenomeno, del resto, è stato reso ancora più acuto dalla dualità strutturale della contabilità pubblica italiana, caratterizzata dall'impiego parallelo, nella gran parte delle amministrazioni pubbliche, di un sistema di tipo finanziario, affiancato anche da quello di natura economico-patrimoniale, e conseguendone, dunque, una accesa eterogeneità contabile.

È però bene ricordare che siffatta eterogeneità comporta non solamente problematiche di carattere tecnico e applicativo per gli operatori contabili, quanto anche – e, probabilmente, soprattutto – per gli utilizzatori del bilancio.

Del resto, la rilevanza dell'*accountability* prima accennata, ovvero della “rendicontabilità” trasparente verso gli stakeholder delle attività proprie delle amministrazioni pubbliche, ha spinto il legislatore italiano ad intervenire a più riprese sulle regole della contabilità pubblica, proprio allo scopo di favorire il corretto dialogo tra gli attori sociali del Paese¹⁸.

In risposta a queste sfide, il legislatore ha intrapreso un delicato processo di armonizzazione contabile per creare strumenti contabili omogenei e convergenti verso un sistema di contabilità pubblica rinnovato. L'obiettivo ultimo perseguito è di definire *standard* di contabilità comuni, proprio allo scopo di innalzare e migliorare la trasparenza, la confrontabilità, la comparabilità e la stessa comprensibilità delle dinamiche contabili pubbliche italiane, facilitando un confronto tra i dati di bilancio delle diverse amministrazioni pubbliche, indipendentemente dal sistema contabile utilizzato.

Punti di svolta cruciali, in tal senso, sono stati:

1. la legge n. 196 del 31 dicembre 2009, Legge di contabilità e finanza pubblica;
2. la legge n. 42 del 5 maggio 2009, Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione;
3. la legge n. 240 del 30 dicembre 2010, Norme in materia di organizzazione delle università, di personale accademico e reclutamento, nonché delega al Governo per incentivare la qualità e l'efficienza del sistema universitario.

L'effettivo avvio del processo di armonizzazione contabile è principalmente dovuto alla legge n. 196 del 31 dicembre 2009, sebbene di particolare rilievo risulti essere anche la successiva legge n.

¹⁸ Cfr. M. ANZALONE - E. ANESSI PESSINA - C. CARINI - F. MANES ROSSI - E. MORI - R. MUSSARI, M. SICILIA - S. SIRAGUSA - C. TEODORI, *Contabilità e finanza pubblica. Profilo nazionale e profilo internazionale*, Bologna, 2023.

240 del 2010, a cui si deve l'inizio di un graduale processo di riforma¹⁹ che ha dotato le università italiane di nuovi strumenti di programmazione e controllo, quali il bilancio unico di ateneo, il bilancio consolidato, la contabilità analitica e, soprattutto, il sistema di contabilità economico-patrimoniale.

Pur non trascurando le sostanziali differenze in termini di struttura del bilancio, oltre che di principi contabili tra l'ambito accademico e le altre amministrazioni pubbliche italiane, risulta particolarmente interessante la lettura dell'articolo 5, comma 1, lettera b), della citata legge n. 240 del 2010 che, nel descrivere il complessivo animo riformatore del sistema universitario, puntualizza – tra gli altri – il seguente obiettivo: *“revisione della disciplina concernente la contabilità, al fine di garantirne coerenza con la programmazione triennale di ateneo, maggiore trasparenza ed omogeneità, e di consentire l'individuazione della esatta condizione patrimoniale dell'ateneo e dell'andamento complessivo della gestione;[...]*”.

In buona sostanza, sembrano essere piuttosto evidenti finalità comuni e fondamentalmente sovrapponibili di apparati normativi relativi a contesti diversi.

Volendo sintetizzare, è possibile descrivere il suddetto processo di armonizzazione condensandolo nei seguenti punti-cardine (articolo 2, comma 2, legge n. 196 del 2009):

a) adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche;

b) definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi di cui alla lettera a);

c) adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, al fine di rendere più trasparenti e significative le voci di bilancio dirette all'attuazione delle politiche pubbliche, e adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa correlati alle voci di spesa riportate nei bilanci;

d) affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione;

e) adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati;

f) definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

La appena menzionata trilogia normativa rimanda a successivi decreti attuativi e, in relazione alle finalità del presente lavoro, è necessario ricordare che l'attuazione della legge n. 42 del 2009 avviene mediante l'emanazione del Decreto Legislativo n. 118 del 2011, che provvede a definire il processo di riforma contabile di Regioni, Province autonome, enti locali e loro enti e organismi.

- La norma, nella sua versione aggiornata, apporta una riforma sostanziale ai principi contabili generali e specifici utilizzati per la creazione dei documenti contabili delle amministrazioni pubbliche, facendo leva sui seguenti punti essenziali:
- approccio sistemico nella visione del bilancio;
- ruolo del ciclo della programmazione e del controllo;
- principi contabili per il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici, ovvero il principio della competenza finanziaria “potenziato” e della contabilità economico-patrimoniale;

¹⁹ Tale processo di riforma è stato poi completato dal d.lgs. 27 gennaio 2012, n. 18, recante “Introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato nelle università, a norma dell'articolo 5, comma 1, lettera b), e 4, lettera a), della legge 30 dicembre 2010, n. 240”.

- articolazione del bilancio per missioni e per programmi;
- bilancio consolidato pubblico relativo a Regioni, Province autonome e enti locali con i propri enti e organismi strumentali, nell’ambito di schemi di bilancio comuni
- piano degli indicatori.

La portata della citata norma del 2011 è stata tale da prevedere dapprima una sperimentazione (biennale, successivamente espansa a un triennio) e, poi, un conseguente intervento correttivo, operato con il Decreto Legislativo n. 126 del 2014.

Il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionale è idealmente completato dal fondamentale monitoraggio dei vincoli di bilancio imposti dal Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea (TFUE) e, a livello nazionale, dal rispetto del principio del pareggio di bilancio introdotto nella Costituzione (art. 81) con la legge costituzionale n. 1 del 20 aprile 2012 (recepita dalla legge n. 243 del 2012) in attuazione delle linee guida fornite, a livello europeo, dal fiscal compact, ossia il Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla *governance* nell’Unione economica e monetaria.

Tale complessa attività richiede, in particolare, la raccolta, l’aggregazione e la riclassificazione dei dati di bilancio prodotti da tutte le amministrazioni pubbliche, oltre alla loro ulteriore elaborazione e riclassificazione sia per consentire analisi di tipo statistico, sia soprattutto per agevolare la pressante esigenza di favorire un confronto completo ed efficace tra le diverse e differenti realtà esistenti nei Paesi dell’Unione Europea

È in questo contesto che si inserisce la Direttiva n. 85 del 2011 del Consiglio dell’Unione europea, che provvede a definire la seguente disciplina:

- a) requisiti uniformi per i quadri di bilancio;
- b) regole e procedure di bilancio specifiche;
- c) dispositivi di monitoraggio;
- d) sistemi contabili distinti dai dati statistici;
- e) controllo interno e audit indipendente (Corte dei conti europea);
- f) regole tra le autorità dei sottosettori dell’amministrazione pubblica;
- g) possibili clausole di salvaguardia (esclusa la Gran Bretagna).

La Commissione europea, allo scopo di favorire il nuovo quadro disegnato dalla suddetta Direttiva europea, ha quindi dato mandato a Eurostat di verificare la concreta applicabilità dei principi contabili pubblici internazionali nei vari Stati membri dell’Unione europea attraverso l’istituzione di uno specifico gruppo di lavoro, denominato “Task Force IPSAS/EPSAS”, con il coinvolgimento dei responsabili IPSAS - International Public Sector Accounting Standards ed EPSAS - European Public Sector Accounting Standard.

Così, da ormai più di un decennio²⁰, in Europa si sta discutendo proprio dell’introduzione degli EPSAS, in grado di trasformare radicalmente i sistemi contabili nazionali, favorendo la transizione dai sistemi attuali, basati su competenza finanziaria e cassa, a sistemi di tipo economico-patrimoniale (o *accrual basis*). Questo nuovo approccio, basato su principi contabili uniformi, semplificherebbe, nelle intenzioni della Commissione, la lettura, la comprensione e la verifica dei dati contabili, rispondendo meglio alle esigenze di una rappresentazione più obiettiva delle finanze pubbliche.

²⁰ La discussione relativa all’introduzione dei principi EPSAS, per sostenere le riforme contabili di tipo *accrual* nei Paesi dell’UE, ha origine già nel 2012, con l’*“Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the EU members”*, proseguita poi con il *“Report from the Commission to the Council and the European Parliament”* del 2013. L’EPSAS working group avvia i suoi lavori nel settembre 2015. Sul dibattito relativo ai principi EPSAS, cfr. V. SFORZA - R. CIMINI, *Central government accounting harmonization in EU member states: will EPSAS be enough?*, in *Public Money & Management*, Vol. 37, fasc. 4, 2017, pp. 301-308; G. D’ABBICCO - I. STECCOLINI, *Building legitimacy for European public sector accounting standards (EPSAS): A governance perspective*, in *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 33, fasc. 2/3, 2020, pp. 229-245; F. MANES ROSSI - S. COHEN - I. BRUSCA, *The academic voice in the EPSAS project*, in *Public Money & Management*, Vol. 41, fasc. 6, 2021, pp. 447-455; V. SFORZA - R. CIMINI - E. FANTI, *The debate around EPSAS: a structured literature review for scholars and practitioners*, in *Public Money & Management*, Vol. 43, fasc. 7, 2023, pp. 649-658.

Attualmente, il Sistema dei Conti Pubblici nazionali si sta evolvendo in modo da soddisfare al meglio le esigenze informative europee appena menzionate ma, nonostante ciò, si può affermare che gli enti locali e territoriali rappresentino l'unico ambito in cui i tentativi di riforma previsti dal citato Decreto Legislativo n. 118 del 2011 siano stati effettivamente messi in campo, invero anche con risultati apprezzabili, in termini sia di *compliance* complessiva, sia di maggiore consapevolezza della dinamica della spesa pubblica.

Proprio in tal senso, per fare in modo di dare un adeguato seguito a tali progressi contabili, la Ragioneria Generale dello Stato ha provveduto, con la Determina n. 35518 del 5 marzo 2020, alla definizione di una Nuova Struttura di Governance. Questa, guidata dallo Standard Setter Board (SSB), è incaricata di sviluppare un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale-finanziario per le pubbliche amministrazioni, basato sul principio *accrual* e ispirato agli standard internazionali (IPSAS) ed europei (EPSAS), utilizzando il metodo contabile della partita doppia.

Da ultimo, l'importanza del nuovo quadro generale dei conti pubblici è stata riaffermata nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, nell'ambito del quale è stata prevista, all'interno della Missione 1, Componente 1, Asse 5 "Misure di bilancio strutturali (fiscalità e spesa pubblica)", la riforma abilitante 1.15 "Riforma delle norme di contabilità pubblica"²¹, finalizzata a "*colmare il divario con gli standard contabili europei tramite l'attuazione di un sistema unico di contabilità basato sul principio accrual per il settore pubblico*".

Di particolare interesse è il passaggio contenuto nel PNRR (nella versione approvata nel 2021), laddove si sottolinea che "*un assetto contabile accrual costituisce un supporto essenziale per gli interventi di valorizzazione del patrimonio pubblico, grazie ad un sistema di imputazione, omogeneo e completo, del valore contabile dei beni delle pubbliche amministrazioni*", affermazione quasi sorprendente, che sembra individuare nella più adeguata valorizzazione del patrimonio delle pubbliche amministrazione la reale finalità del nuovo "assetto contabile".

Più calibrata appare, invece, la riformulazione contenuta nella versione del PNRR di recente approvata dal Consiglio dell'Unione europea, secondo la quale l'obiettivo della riforma è quello "*di portare a compimento il quadro concettuale di riferimento per un sistema unico di contabilità accrual secondo i criteri qualitativi definiti da Eurostat, gli standard di contabilità accrual e il piano dei conti multidimensionale*". Con l'importante ulteriore annotazione che "*dovrà integrare la riforma il primo ciclo di formazione per la transizione al nuovo assetto contabile accrual per i rappresentanti di 18.000 enti pubblici*".

Con l'articolo 9, comma 14, del decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152, "Disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) e per la prevenzione delle infiltrazioni mafiose"²² è stata prevista la formale attribuzione alla Struttura di Governance, già operativa all'epoca da oltre un anno presso la Ragioneria Generale dello Stato, delle attività connesse alla realizzazione della riforma contabile *accrual* creando, in tal modo, un collegamento esplicito tra la riforma 1.15 e le attribuzioni della Struttura di Governance.

L'implementazione del nuovo sistema di contabilità basato sul principio *accrual* necessita della definizione e successiva approvazione dei seguenti elementi fondamentali:

- a) il quadro regolamentare;

²¹ La riforma della contabilità pubblica è stata prevista nel PNRR, fin dalla prima versione del Piano approvata nel 2021. In quel documento, la riforma era così intitolata: "*Dotare le Pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual*", con la previsione di target e milestone particolarmente sfidanti, da realizzare entro il 2026. In particolare, si prevedeva la messa a disposizione di tutte le amministrazioni pubbliche del sistema "InIt", quale unico sistema informatico integrato a supporto dei processi amministrativo-contabili. Successivamente, con la rimodulazione del Piano approvata in via definitiva con Decisione di esecuzione del Consiglio dell'Unione europea del 27 novembre 2023, l'enfasi della riforma è stata posta sull'adozione di nuove norme di contabilità pubblica, anziché sulla dotazione di un sistema unico di contabilità a tutte le amministrazioni pubbliche, e sono stati rivisti target e milestone in modo da contemplare una diffusione più graduale nel tempo.

²² Conv. con modif. in l. 29 dicembre 2021, n. 233.

- b) gli standard contabili;
- c) le linee guida generali;
- d) il piano dei conti multidimensionale.

Detti documenti, una volta approvati, dovranno trovare una prima applicazione replicando il metodo sperimentale già utilizzato in occasione dell’implementazione delle nuove norme sulla contabilità armonizzata previste dal Decreto Legislativo n. 118 del 2011, con una diffusione su tutte le amministrazioni pubbliche secondo un programma articolato in tre fasi, scandite dai citati obiettivi in termini di milestone e target²³:

- *Milestone 1* (da completarsi entro il secondo trimestre 2024): completamento di un quadro concettuale di riferimento per il sistema di contabilità per competenza (*accrual*) secondo le caratteristiche qualitative definite da Eurostat (gruppo di lavoro EPSAS); definizione dei principi di contabilità per competenza sulla base di IPSAS/EPSAS; elaborazione di un piano contabile multidimensionale e multilivello;
- *Target* (da completarsi entro il primo trimestre 2026): fine del primo ciclo di formazione per la transizione al nuovo sistema di contabilità per competenza per i rappresentanti di 18.000 enti pubblici;
- *Milestone 2* (da completarsi entro il secondo trimestre 2026): pubblicazione dei bilanci della pubblica amministrazione riguardanti almeno il 90% dell’intero settore pubblico; adozione a partire dal 2027 di una riforma legislativa per l’introduzione del nuovo sistema di contabilità per competenza per almeno il 90% delle amministrazioni pubbliche; adozione di atti di diritto derivato relativi a orientamenti e manuali operativi per l’applicazione dei principi contabili corredati di esempi e rappresentazioni pratiche a sostegno degli operatori; creazione di programmi di formazione per la transizione al nuovo sistema di contabilità per competenza.

Allo scopo di favorire e, quindi, rendere meno gravoso, l’implementazione del nuovo sistema di contabilità *accrual* da parte delle amministrazioni pubbliche italiane, nel 2020, il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato ha avviato un vasto programma di innovazione digitale, sulla base di ricerche, studi di fattibilità e valutazioni tecnico-operative condotte fra il 2018 e il 2019. Il programma, denominato “InIt”, è finalizzato alla realizzazione di un unico sistema informatico integrato a supporto dei processi amministrativo-contabili, in coerenza con le recenti riforme della contabilità pubblica, concepito secondo la logica di tipo ERP (Enterprise Resource Planning), e strutturato in moduli, tra loro collegati, che integra contabilità finanziaria, economico-patrimoniale e contabilità analitica per centri di costo.

Le prime funzionalità del sistema InIt sono state rilasciate il 15 aprile 2021 per le Amministrazioni centrali e dovrebbe consentire di evitare errori, ridondanze e duplicazioni di scritture contabili.

4. I sistemi *accrual* nel settore pubblico.

Come più volte accennato in precedenza, uno degli ambiti di riforma più vivace, specie nell’esperienza recente, è stato indubbiamente quello contabile dove, anche alla luce di quanto accennato, l’applicazione di approcci *accrual basis* rappresenta ormai il punto di arrivo che accomuna il quadro normativo nazionale e comunitario.

Il principio *accrual*, richiamato anche dalla citata Direttiva n. 85 del 2011 del Consiglio dell’Unione europea, è sostanzialmente ritenuto dagli studiosi quale perno di un processo di innovazione contabile in grado di elevare la qualità dell’*accounting* delle organizzazioni pubbliche mediante la rilevazione in bilancio dei fatti economici rilevanti in funzione del momento in cui essi

²³ Decisione di esecuzione 2023/0442 del Consiglio dell’Unione europea del 8 dicembre 2023 che modifica la decisione di esecuzione del 13 luglio 2021, relativa all’approvazione della valutazione del Piano per la ripresa e la resilienza dell’Italia.

si verificano, e indipendentemente dalle manifestazioni finanziarie ovvero di cassa a essi collegati²⁴.

La letteratura scientifica è ormai ricca di molti contributi che mirano a evidenziare i limiti informativi dei sistemi contabili di tipo non economico-patrimoniale²⁵, come quelli basati sul tradizionale principio di competenza finanziaria, ovvero sul criterio di cassa, specie se confrontati con le opportunità offerte da un sistema di *accrual accounting*²⁶.

Il presupposto comune a questi studi è che i sistemi di contabilità diversi da quelli di tipo *accrual basis*, non siano sufficienti a garantire un adeguato controllo delle performance delle organizzazioni pubbliche. Al contrario, l'impiego dei sistemi basati sul principio di competenza economica sarebbe in grado di supportare il raggiungimento di generali condizioni di equilibrio, l'efficienza nell'erogazione dei servizi, oltre che una maggiore trasparenza: in altri termini, essi permetterebbero di creare le condizioni necessarie per un adeguato grado di responsabilizzazione delle istituzioni pubbliche²⁷, consentendo di contemperare la necessità dei vincoli e delle autorizzazioni di carattere preventivo, con processi decisionali e di controllo di natura consuntiva.

In sintesi, i vantaggi propri della impostazione *accrual basis* vengono tipicamente indicati nei seguenti punti-chiave²⁸:

- identificazione semplificata dei costi dei servizi e dei programmi politici;
- enfasi sul controllo dei costi, sulla misurazione dell'efficienza e sulla produttività;
- responsabilità maggiore nell'uso delle risorse;
- definizione accurata delle tariffe dei servizi pubblici;
- completezza delle informazioni inerenti alle passività di bilancio;
- sensibilità in relazione all'impatto a lungo termine delle decisioni politiche;
- efficace misurazione del patrimonio, specie di quello intergenerazionale;
- chiarezza nella valutazione da parte degli elettori delle prestazioni delle organizzazioni pubbliche.

D'altra parte, l'insieme di tali elementi consentirebbe di agevolare il raggiungimento di ulteriori

²⁴ Cfr. E. D'ARISTOTILE, *La riforma contabile "accrual" prevista nel PNRR: presupposti normativi e possibili impatti sul sistema della contabilità pubblica italiana*, in *Diritto e conti*, 6 marzo 2023.

²⁵ Sul tema, accanto al tradizionale sistema contabile economico-patrimoniale, definito "*accrual*" secondo la nomenclatura internazionale, e a quello di cassa, o anche "*cash*", è possibile distinguere alcuni sistemi ibridi quali il "*modified-cash*" e il "*modified-accrual*". Cfr. E. PADOVANI, "*City Economic and Financial Governance (CEFG) group*": un esperimento di armonizzazione contabile volontaria fra città europee, in F. MANES ROSSI - E. CAPERCHIONE, *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, Milano, 2018.

²⁶ Cfr. E. ANESSI-PESSINA - I. STECCOLINI, *Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments*, in *Financial Accountability & Management*, Vol. 23, fasc. 2, 2007, pp. 113-131; G. DABBICCO, *The Impact of Accrual-Based Public Accounting Harmonization on EU Macroeconomic Surveillance and Governments' Policy Decision-Making*, in *International Journal of Public Administration*, Vol. 38, fasc. 4, 2015, pp. 253-267; C. AGGESTAM PONTOPPIDAN - I. BRUSCA, *The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member states: strategies and perspectives*, in *Public Money & Management*, Vol. 36, fasc. 3, 2016, pp. 181-188; G. DABBICCO - M. D'AMORE, *Debate: Accounting for macroeconomic surveillance in Europe*, in *Public Money & Management*, Vol. 36, fasc. 3, 2016, pp. 162-164; F. MANES ROSSI - E. CAPERCHIONE, *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in Europa: quali sfide per il futuro?* in F. MANES ROSSI - E. CAPERCHIONE, *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, cit.

²⁷ Cfr. J. CHRISTIAENS - C. VANHEE - F. MANES ROSSI - P. VAN CAUWENBERGE - N. AVERSANO, *The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison*, in *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 81, fasc. 1, 2015, pp. 158-177; P. BIANCHI - E. BRACCI - G. DABBICCO - I. STECCOLINI, *Armonizzazione contabile in una prospettiva europea. il caso degli EPSAS*, in F. MANES ROSSI - E. CAPERCHIONE, *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, cit.; R. MUSSARI - D. SORRENTINO, *Italian Public Sector Accounting Reform: A Step Towards European Public Sector Accounting Harmonisation*, in *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, Vol. 7, fasc. 2, 2017, pp. 137-153; S. GIGLI - L. MARIANI, *Lost in the transition from cash to accrual accounting: Assessing the knowledge gaps in Italian public universities*, in *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 31, fasc. 7, pp. 811-826; B. MAZZOTTA, R. APRILE, M. D'AMORE, *La riforma della contabilità economico-patrimoniale nel PNRR*, in *AziendaItalia*, 2022, fasc. 10, pp. 1515-1529.

²⁸ Cfr. E. ANESSI-PESSINA - I. STECCOLINI, *Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments*, cit.

risultati, normalmente più ardui da ottenere con i sistemi di tipo *cash o modified-cash basis*²⁹:

- a) rendere i manager maggiormente responsabili del costo delle risorse e dei risultati ottenuti;
- b) supportare meglio il processo decisionale dei dirigenti;
- c) concentrarsi sull'utilità delle spese piuttosto che sui loro aspetti contrattuali e giuridici.

Alcuni studi³⁰, ad esempio, rimarcano la rilevanza del sistema contabile *accrual* come principio-base per la gestione finanziaria pubblica, sia a livello macro (amministrazione pubblica) che a livello micro (enti territoriali). L'impiego della competenza economica consentirebbe infatti di ridurre il rischio che i servizi pubblici possano venire erogati in modo inefficace o inefficiente e che le decisioni di investimento, muovendo da prospettive solo di breve periodo, non tengano pienamente conto dei potenziali costi e benefici ad esse riconducibili.

Naturalmente, e come accennato in precedenza, l'utilizzo di un principio contabile di tipo *accrual* per le amministrazioni pubbliche consentirebbe di compiere definitivi passi in avanti in merito alla necessità di favorire il confronto e il *benchmarking* dei documenti contabili italiani con gli altri Paesi europei³¹.

In buona sostanza, l'impiego nell'ambito della pubblica amministrazione del sistema di contabilità economico-patrimoniale consentirebbe, come anche prima tratteggiato, di giungere a una rappresentazione della situazione economica e patrimoniale pubblica molto più analitica e accurata, consentendo di comprendere meglio le relative variazioni di periodo.

Allo stesso tempo, altri lavori di ricerca ritengono che la rilevazione del solo aspetto monetario ovvero finanziario della gestione degli enti pubblici, da sola, non garantisca adeguate risposte in termini di *accountability* avanzate da un contesto di *stakeholder* sempre più articolato e complesso³².

In tal senso, può essere interessante notare che le tendenze verso l'impiego della contabilità *accrual* nel contesto delle organizzazioni pubbliche, sebbene tutt'altro che progressive e omogenee, sono divenute talmente evidenti dall'escludere oggi, rispetto a un passato anche piuttosto recente, una condizione comune ai soli contesti anglosassoni³³.

È interessante notare che, in molti casi, sebbene venga sottolineata la necessità di principi contabili solidi per assicurare l'affidabilità e la credibilità delle informazioni prodotte, si rileva anche che l'impiego della competenza economica in ambito pubblico non implica necessariamente l'abbandono del criterio di cassa, che molti Paesi continuano invece ad utilizzare per la formazione del bilancio pubblico³⁴. Del resto, anche la citata Direttiva n. 85 del 2011 del Consiglio dell'Unione europea, all'articolo 3, già prevedeva che: (i) i sistemi nazionali di contabilità pubblica siano in grado di generare dati fondati sul principio di competenza economica; (ii) vengano comunque pubblicati periodicamente i dati sulla contabilità di cassa; (iii) venga pubblicata una tabella di riconciliazione dettagliata riguardante la metodologia di transizione tra i dati della contabilità di cassa ed i dati basati

²⁹ Cfr. E. GUARINI, *Armonizzazione contabile ed equilibri di bilancio negli enti locali: principi e modelli di riferimento nel contesto europeo*, in F. MANES ROSSI - E. CAPERCHIONE, *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, cit.

³⁰ Cfr. C. RAINERO - S. SECINARO - A. INDELICATO, *The European process of accounting harmonization: current status and future developments. The case of Italy*, in *International Journal of Humanities and Social Science*, Vol. 3, fasc. 13, 2013, pp. 20-25; R. MUSSARI, *EPSAS and the Unification of Public Sector Accounting Across Europe*, in *Accounting, Economics and Law*, Vol. 4, fasc. 3, 2014, pp. 299-312; R. MUSSARI - D. SORRENTINO, *Italian Public Sector Accounting Reform: A Step Towards European Public Sector Accounting Harmonisation*, cit.; B. MAZZOTTA - R. APRILE - M. D'AMORE, *La riforma della contabilità economico-patrimoniale nel PNRR*, cit.

³¹ Cfr. F. MANES ROSSI, *Public Sector Accounting and Auditing in Italy*, in I. BRUSCA - E. CAPERCHIONE - S. COHEN - F. MANES ROSSI (a cura di), *Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization*, Basingstoke, 2015.

³² Cfr. R. MUSSARI, *La contabilità pubblica locale in Europa: tendenze in atto e difficoltà operative*, in *Azienditalia*, 2003, vo. 10, pp. 596-600; F. PEZZANI (a cura di), *L'accountability delle Amministrazioni Pubbliche*, Milano, 2005.

³³ Cfr. M. SORRENTINO, *L'approccio "IPSASB" del D. lgs. 118/2011 per la redazione del bilancio accrual degli Enti Locali italiani*, cit.

³⁴ C. RAINERO, S. SECINARO, A. INDELICATO, *The European process of accounting harmonization: current status and future developments. The case of Italy*, cit.

sulla competenza.

Gli stessi contributi degli studiosi sul tema non sempre risultano convergenti, anche nel contesto internazionale, ove l'introduzione della competenza economica nella contabilità pubblica non rappresenta una novità. Diversi sono i dibattiti inerenti alla sua efficacia che, pur non tralasciando i vari e numerosi benefici potenzialmente rinvenibili nell'approccio *accrual*, evidenziano il contemporaneo bisogno di considerare i suoi diversi elementi di criticità, sia effettivi che potenziali. L'implementazione di sistemi basati sulla competenza economica, infatti, non solo può incontrare diverse difficoltà nel raggiungimento degli effetti desiderati, ma può comportare anche alcuni notevoli limiti di carattere applicativo. I rischi più immediati, come già accennato in precedenza, sono connessi alle criticità derivanti dalla trasposizione nel contesto pubblico, di strumenti e tecniche contabili sviluppati principalmente per imprese *profit-oriented* senza tenere adeguatamente conto delle diversità strutturali dei contesti³⁵. I cambiamenti nei sistemi contabili pubblici italiani, in particolare, hanno spesso sofferto di questi rischi³⁶, confermando l'esistenza di diverse barriere potenziali all'effettiva implementazione delle innovazioni contabili nel settore pubblico. In particolare, l'evidenza empirica mostra l'esistenza di diversi ostacoli all'effettiva transizione contabile legati, da un lato, a barriere di natura organizzativa e, dall'altro, ad aspetti tecnici sia dei principi contabili che del quadro normativo³⁷.

Per tali ragioni, in alcuni casi³⁸, ad esempio, è stato sostenuto che la contabilità finanziaria risulterebbe maggiormente coerente con la natura intrinseca delle amministrazioni pubbliche, proprio in considerazione delle peculiarità organizzative delle stesse, dei servizi tipicamente erogati e dei destinatari di questi ultimi, ovvero la collettività amministrata. Sull'argomento, di non poca rilevanza, risulterebbero influire due questioni tipizzanti per le pubbliche amministrazioni: 1) la confusione normativa che spesso regna e che porta, unita a retaggi culturali, a non discernere e a separare adeguatamente il processo organizzativo dal procedimento amministrativo; 2) l'errato convincimento che quest'ultimo costituisca il principale risultato dell'azione amministrativa, quindi un fine e non un mezzo, e che “detterebbe” meglio le proprie esigenze in un sistema contabile finanziario, ovvero per impegno. Senza dubbio una riforma contabile che non tenesse conto del sistema di funzionamento delle pubbliche amministrazioni e delle sue peculiarità potrebbe rischiare di sottovalutare qualche danno collaterale.

In effetti, il settore privato – tipicamente orientato da logiche economico-patrimoniali – assume una caratterizzazione completamente differente, essendo contraddistinto da una reciprocità tra prodotti e servizi ricevuti o forniti, oltre che in termini di pagamenti effettuati o ricevuti. Nel settore pubblico, tale reciprocità è sconosciuta o, comunque, è assai rara, motivo per il quale la corrispondenza tra entrate e uscite non è sempre possibile, con la conseguenziale attribuzione di maggiore rilevanza alle modalità di finanziamento delle spese.

³⁵ Cfr. J. CHRISTIAENS - C. VANHEE - F. MANES ROSSI - P. VAN CAUWENBERGE - N. AVERSANO, *The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison*, cit.; P. RICCI - R. CIVITILLO, *Italian public administration reform: what are the limits of financial performance measures?* in E. BORGONOVÌ - E. ANESSI-PESSINA - C. BIANCHI, *Outcome-based performance Management in the Public Sector*, Cham, 2018; Corte dei Conti, *Relazione sul costo del lavoro pubblico 2020*; G. RAIMONDI, *La giurisprudenza della Corte Suprema di Cassazione in materia di lavoro alle dipendenze delle pubbliche amministrazioni: profili evolutivi*, cit., pp. 113-116.

³⁶ Cfr. L.R. JONES - R. MUSSARI, *Management Control Reform in the Public Sector: Contrasting the USA and Italy*, in *Strategies for public management reform*, 2004; E. ANESSI-PESSINA - I. STECCOLINI, *Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments*, cit.

³⁷ Cfr. S. COHEN, E. KAIMENAKI - Y. ZORGIOS, *Assessing IT as a key success factor for accrual accounting implementation in Greek municipalities*, in *Financial Accountability & Management*, Vol. 23, fasc. 1, 2007, pp. 91-111; S. GIGLI - L. MARIANI, *Lost in the transition from cash to accrual accounting: Assessing the knowledge gaps in Italian public universities*, cit.

³⁸ Cfr. N. MONSEN, *The case for cameral accounting*, in *Financial Accountability & Management*, Vol. 18, fasc. 1, 2002, pp. 39-72; V. PINA, L. TORRES, A. YETANO, *Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches*, in *European Accounting Review*, Vol. 18, fasc. 4, 2009, pp. 765-807.

Naturalmente, la ragione più evidente per la quale si evidenzerebbe l'incompatibilità tra il sistema contabile *accrual* e le organizzazioni pubbliche risiederebbe nel complesso oggetto del profitto che, non costituendo un obiettivo – almeno in senso tecnico – per le organizzazioni pubbliche, non potrebbe rappresentare una misura esaustiva e rilevante della loro performance.

Da un punto di vista pratico, poi, la letteratura ha evidenziato che l'applicazione al contesto pubblico della contabilità per competenza economica ha spesso prodotto miglioramenti solo limitati nella qualità delle informazioni fornite ai manager e agli altri stakeholder di tali organizzazioni³⁹.

Inoltre, un altro aspetto particolarmente importante in questo quadro generale è che non tutti gli Autori concordano sulla effettiva valenza delle nuove informazioni contabili di tipo economico-patrimoniale, per via della potenziale incapacità di queste di soppiantare efficacemente la tradizionale contabilità finanziaria come impianto contabile principale della amministrazione pubblica italiana⁴⁰. In tal senso, ad esempio, alcuni lavori di ricerca⁴¹ sono giunti a ipotizzare che l'adozione della contabilità per competenza economica sarebbe giustificata anche solo da “ragioni di prestigio”.

Infine, e sempre sotto il profilo applicativo, la giurisprudenza e la dottrina⁴² hanno sottolineato come l'implementazione di un sistema *accrual* dovrebbe comunque contemperare i principi di rango costituzionale connessi alla “democraticità del bilancio”, a sua volta legato alla necessaria approvazione preventiva di qualsiasi documento programmatico di matrice pubblica.

In ogni caso letteratura e dibattito scientifico confermano la complessità delle questioni, complessità che già emergeva agli inizi del secolo in corso in occasione dei primi passi delle riforme di internazionalizzazione delle pratiche contabili private e pubbliche⁴³.

5. Brevi note non conclusive sull'attuale processo di riforma.

Da quanto finora argomentato ne discende che il processo di riforma in atto è particolarmente significativo e avrà effetti molto importanti sulle pubbliche amministrazioni italiane. Diversi gli elementi che consentono di accogliere con favore le novità che si intendono introdurre. La gran parte di questi elementi concerne anche le modalità con cui l'Italia si è prima attrezzata e poi incamminata: si pensi alla *governance*, all'impiego della tecnologia, alla formazione degli operatori, alla stessa sperimentazione; in definitiva, alla predisposizione di apertura ed ascolto rispetto a tutti i soggetti che dalla riforma saranno interessati.

In questo senso, aiuta senz'altro anche la recente rimodulazione, ormai accettata dal Consiglio dell'Unione europea, della riforma 1.15 del PNRR: i contenuti, le *milestone* ed i *target* appaiono ora

³⁹ Cfr. M.A. JESUS - S. JORGE, *Accounting basis adjustments and deficit reliability: evidence from southern European countries*, in *Revista de contabilidad - Spanish accounting review*, Vol. 19, fasc. 1, 2016, pp. 77-88; V. SFORZA - R. CIMINI, *Central government accounting harmonization in EU member states: will EPSAS be enough?* in *Public Money e Management*, Vol. 37, fasc. 4, 2017, pp. 301-308; V. EULNER - G. WALDBAUER, *New development: Cash versus accrual accounting for the public sector – EPSAS*, in *Public Money & Management*, Vol. 42, fasc. 6, 2018, pp. 463-466.

⁴⁰ Cfr. E. ANESSI-PESSINA - I. STECCOLINI, *Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments*, cit.; J. CHRISTIAENS - C. VANHEE - F. MANES ROSSI - P. VAN CAUWENBERGE - N. AVERSANO, *The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison*, cit.

⁴¹ Cfr. K. OETTLE, *'Cameraristics'*, in E. GROCHLA - E. GAUGLER (a cura di), *Handbook of German Business Management*, Stuttgart, 1990, 345-354; E. ANESSI-PESSINA, I. STECCOLINI, *Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments*, cit.

⁴² Si vedano, in tal senso, Corte cost., sent. 192 del 2012 e la già citata sent. n. 184 del 2016. Per la dottrina, si veda E. D'ARISTOTILE, *La riforma contabile "accrual" prevista nel PNRR: presupposti normativi e possibili impatti sul sistema della contabilità pubblica italiana*, cit.

⁴³ Sul tema della prima applicabilità dei soli principi contabili internazionali, Flavio Dezzani evocava una “grande muraglia cinese” e Paolo Ricci un “vallo di Adriano”, per evidenziare le differenze e le barriere culturali esistenti: in questo senso, l'applicazione della contabilità *accrual basis* in ambito pubblico potrebbe trovare difficoltà come quelle sollevate a suo tempo dai due Autori. Cfr. P. RICCI, *Le immobilizzazioni materiali negli enti locali*, in AA.VV., *GSA AIDEA, L'analisi degli effetti sul bilancio dell'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS - Vol. 2*, Roma, 2007, pp. 455-468.

comunque sfidanti, ma certamente più calibrati e consoni alla complessità di una svolta così importante.

Sullo sfondo, permangono, soprattutto per enti locali ed enti territoriali, taluni nodi decisivi che occorrerà sciogliere al più presto.

Il più importante riguarda la relazione che dovrà essere stabilita tra la tradizionale contabilità finanziaria ed il “nuovo” sistema di contabilità basato sul principio di competenza economica e sul metodo della partita doppia, atteso che non è certamente nelle intenzioni della riforma abbandonare del tutto le rilevazioni di tipo “finanziario”.

Al riguardo, occorre considerare che attualmente la contabilità economico-patrimoniale, come si è detto già in uso da anni in tantissime pubbliche amministrazioni, negli enti locali e territoriali assume per lo più un ruolo solo “derivato” rispetto alle rilevazioni effettuate in contabilità finanziaria, con finalità meramente di tipo statistico. Ciò avviene mediante l’applicazione di una “matrice di transizione” che associa alle rilevazioni di contabilità finanziaria la corrispondente alimentazione dei conti di contabilità economico-patrimoniale. Con l’introduzione del metodo della partita doppia, non vi sarà più una subalternità o, se si preferisce, una derivazione della contabilità economico-patrimoniale rispetto a quella di tipo finanziario, ma quantomeno le due contabilità assumeranno pari dignità.

Occorrerà, però, stabilire quale sarà il sistema contabile principale. Si parla di sistema “integrato”, come se l’informatica potesse risolvere il problema della priorità tra i due sistemi, quando invece sappiamo bene che vi sono tantissimi eventi gestionali per i quali il momento saliente della rilevazione, tra i due sistemi contabili, è totalmente diverso. Si pensa di “sommare” le logiche e le procedure dei due sistemi? Oppure si può lavorare in una prospettiva di semplificazione dei processi e degli adempimenti posti a carico delle amministrazioni? E cosa accadrà nella prospettiva dei controlli interni ed esterni ai quali le pubbliche amministrazioni sono già ora assoggettate? Sarebbe da scongiurare che si vada nella direzione di un’addizionalità anche sul fronte dei controlli. Se, poi, le dinamiche dei due sistemi contabili conducessero a risultati divergenti, come è naturale che possa accadere, quali saranno le conseguenze in termini di rispetto degli equilibri di bilancio e di coordinamento nel conseguimento dei saldi di finanza pubblica?

La questione assume una rilevanza ancora maggiore per quegli enti che, ai sensi del d.lgs. n. 118 del 2011, già oggi applicano una contabilità finanziaria “modificata”, si dice per certi versi “potenziata”, proprio per avvicinarla alla prospettiva della competenza economica (così come richiesto dalla Direttiva n. 85 del 2011). L’introduzione in prospettiva del metodo della partita doppia e, quindi, di una vera e propria contabilità *accrual* rischia di elevare all’ennesima potenza la complessità del sistema contabile, se parallelamente non si introducono delle semplificazioni alla contabilità finanziaria, magari riportandola alla dinamica di “pura cassa”.

Insomma, di decisioni da prendere e di problematiche da affrontare ce ne saranno molte, pur non volendo approfondire in questa sede le importanti questioni legate alla fase valutativa, ai fini della redazione del bilancio, delle poste dell’attivo e del passivo patrimoniale, che la contabilità *accrual* inevitabilmente si porta dietro e rispetto alle quali gli uffici finanziari e contabili delle nostre amministrazioni incontreranno le maggiori difficoltà applicative.

In ordine ai primi passi più di merito, ed in particolare al già menzionato Quadro Concettuale del sistema contabile *accrual*, ben consapevoli dei notevoli sforzi che si sono operati per ben affrontare un universo così variegato e complesso come quello della pubblica amministrazione italiana, ci appare utile far convergere qualche riflessione su alcuni aspetti, per prevenire criticità future o, più semplicemente, per meglio comprendere e accompagnare le riforme.

Di seguito alcuni interrogativi che, pur rischiando qualche eccesso di sintesi, esprimono gli spunti da cui partire:

- 1) Rispetto allo scopo caratterizzante (Premessa – P. 4): “*Il sistema contabile «finanziario» ha per scopo caratterizzante la determinazione del patrimonio di funzionamento*”.

Quale significato in concreto assumerà per una pubblica amministrazione il patrimonio di funzionamento? L’origine e le sue modificazioni potranno sempre essere collegate

esclusivamente a decisioni di natura economica e risulteranno coerentemente riferibili ai processi combinatori della produzione? Quali considerazioni occorrerà formulare sulla già menzionata grandezza economica in relazione alla sua genesi, alle sue modificazioni e al rapporto tra qualità, quantità e scopo?

- 2) Rispetto al criterio della rilevazione (Premessa – P. 4): *“Le operazioni e gli eventi sono rilevati ed imputati in base al principio della competenza economica”*.

Quale delle diverse logiche, esistenti in dottrina e nella prassi, a presidio della rilevazione e imputazione adottabili dalle pubbliche amministrazioni risulterà più coerente con le “generaliste” finalità assegnate alla informazione “finanziaria”? Come potranno collegarsi i processi organizzativi ai procedimenti amministrativi, e questi ultimi a loro volta ai processi contabili?

- 3) Rispetto alla finalità del bilancio d’esercizio (Capitolo 1 – P. 3): *“La rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, del risultato economico e dei flussi di cassa”*.

Tale rappresentazione in che modo riuscirà, data la premessa generalista della informazione “finanziaria”, a dare informazioni utili ai suoi destinatari? La finalità sarà liberamente decisa di volta in volta dalla singola amministrazione o sarà meglio individuata e specificata dal legislatore in occasione della conclusione del processo riformatore? Come potrà mutare nelle pubbliche amministrazioni la logica del tempo fisico del proprio agire in una logica del tempo economico senza riflettere sulle scelte delle combinazioni gestionali e produttive?

- 4) Rispetto ai soggetti destinatari della informazione “finanziaria” (Capitolo 1 – P. 6): *“Le amministrazioni pubbliche sono responsabili nei confronti di chi fornisce le risorse e di chi riceve o attende di ricevere i servizi”*.

L’assenza di destinatari “prevalenti” o “privilegiati” dell’informazione implicherà il rischio di non soddisfare utilmente nessun bisogno informativo? Come potrà l’informazione contabile sottrarsi dal collegamento circolare destinatario – finalità – criteri valutativi?

- 5) Rispetto alla discrezionalità tecnica (Capitolo 2 – P. 8 e P. 16): *“La presenza di stime soggettive, l’esercizio di discrezionalità tecnica e l’applicazione della prudenza nel processo di formazione del bilancio di esercizio”*.

Come conciliare in una pubblica amministrazione la discrezionalità tecnica con caratteristiche di ineludibilità con l’applicazione di un principio di prudenza civilisticamente intesa? Come potrà accompagnarsi il passaggio dalla cultura dell’occasionale discrezionalità propria della contabilità per impegni alla cultura della necessaria discrezionalità propria della contabilità economica? Come potrà garantirsi la comparabilità tra risultati e soprattutto tra rappresentazioni contabili tra le pubbliche amministrazioni?

- 6) Rispetto alla capacità dell’amministrazione di continuare a erogare servizi in futuro (Capitolo 1 – P. 5): *“I risultati conseguiti sono espressi anche con riferimento alla quantità e alla qualità dei servizi erogati nonché alla capacità dell’amministrazione di continuare a erogare servizi in futuro”*.

Stante la ineluttabile relazione tra il buon andamento e la continuità dell’esercizio delle funzioni di una pubblica amministrazione, come potrà essere affrontato e limitato il rischio che la valutazione di tale capacità sia affidata esclusivamente alle rappresentazioni contabili per loro natura suscettibili di cambiamenti anche significativi nel tempo?

- 7) Rispetto alle politiche contabili (Capitolo 2 – P. 27): *“La necessità di politiche contabili che si sostanziano in principi, concetti di base, convenzioni, regole e prassi applicati”*.

Le politiche contabili come potranno sottrarsi da processi valutativi a volte dettati da sole ragioni di opportunità? Trattandosi di politiche considerate necessarie esisterà il rischio concreto di fornire alle amministrazioni l’alibi di politiche che rendano “diversamente” leggibili le informazioni “finanziarie”? In altri termini si amplierà o si ridurrà le discrezionalità nella costruzione della informazione soprattutto quando contrassegnata da “finalità generaliste”?