

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI

“PARTHENOPE”

DIPARTIMENTO DI STUDI AZIENDALI E QUANTITATIVI



**DOTTORATO DI RICERCA IN IMPRENDITORIALITÀ E
INNOVAZIONE**

XXXVIII CICLO

**LA RIFORMA DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA, UN
PASSAGGIO GRADUALE VERSO L'ACCRUAL ACCOUNTING**

Anno 2024/2025

AUTORE:

CATERINA CANTONE

TUTOR:

CH.MO PROF. NICOLA MOSCARIELLO

COORDINATORE:

CH.MO PROF. MICHELE SIMONI

*A mia madre e mio padre,
il mio faro nella vita.*

*Ai miei fratelli,
Arcangelo Domenico e Marco, la mia squadra preferita per sempre.*

*A me stessa,
per averci creduto anche quando mancavano le forze.*

INDICE

| | |
|---|-----------|
| INTRODUZIONE..... | 5 |
| Capitolo I..... | 6 |
| Fondamenti teorici della contabilità pubblica e della sua rivoluzione. | |
| 1.1 Cos'è e quali sono le funzioni che svolge la contabilità pubblica..... | 6 |
| 1.2 Obiettivi fondamentali..... | 7 |
| 1.3 Le funzioni della contabilità pubblica nel governo delle risorse pubbliche..... | 8 |
| 1.4 Tipologie di contabilità pubbliche esistenti: Finanziaria e Accrual..... | 10 |
| 1.5 Armonizzazione contabile e New Public Management..... | 11 |
| 1.6 Accountability nella contabilità pubblica..... | 14 |
| | |
| Capitolo II..... | 18 |
| Tipologie di modelli contabili adottati in ambito pubblico | |
| 2.1 Cash basis: caratteristiche e limiti..... | 18 |
| 2.2 Accrual basis: caratteristiche e limiti..... | 21 |
| 2.3 Adozione mista dei modelli: quando e in quali modalità si verifica..... | 27 |
| | |
| Capitolo III..... | 30 |
| Standard Internazionali per la regolamentazione della contabilità pubblica | |
| 3.1 Il concetto di armonizzazione contabile internazionale..... | 30 |
| 3.2 International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)..... | 32 |
| 3.3 Gli IPSAS..... | 34 |
| 3.4 Criticità e dibattiti sull'universalità degli standard IPSAS..... | 36 |
| | |
| Capitolo IV..... | 38 |
| Armonizzazione contabile in Europa e l'adozione degli EPSAS | |
| 4.1 Quali necessità hanno spinto l'Europa ad un'armonizzazione contabile?..... | 38 |
| 4.2 Processo di sviluppo degli EPSAS..... | 42 |
| 4.3 Difficoltà nell'adozione degli EPSAS: Approfondimenti dalla letteratura..... | 45 |
| | |
| Capitolo V..... | 48 |
| Armonizzazione contabile in Italia: evoluzione normativa, riforme contabile ed adozione degli ITAS | |
| 5.1 Contabilità pubblica italiana prima del D.Lgs. 118/2011..... | 48 |

| | |
|--|------------|
| 5.2 Armonizzazione contabile post D.Lgs. 118/2011..... | 51 |
| 5.3 Riforma PNRR ed ITAS..... | 57 |
| 5.4 Confronto IPSAS-EPSAS-ITAS..... | 63 |
| | |
| Capitolo VI..... | 65 |
| Il quadro concettuale, la governance e gli ITAS nella riforma della contabilità pubblica italiana | |
| 6.1 Introduzione..... | 65 |
| 6.2 Quadro Generale..... | 65 |
| 6.3 La Struttura di Governance..... | 76 |
| 6.4 Gli ITAS..... | 79 |
| 6.5 Conclusioni..... | 125 |
| | |
| Capitolo VII..... | 128 |
| Disegno della ricerca | |
| 7.1 Premessa metodologica e approccio adottato..... | 128 |
| 7.2 Domande di ricerca | 129 |
| 7.3 Impostazione generale e fasi operative del disegno di ricerca..... | 129 |
| 7.4 Scelta dello strumento: interviste individuali semi-strutturate..... | 132 |
| 7.5 Strutturazione del questionario..... | 132 |
| 7.5.1 Domande chiuse e finalità esplorative..... | 132 |
| 7.5.2 Domande aperte e approfondimento qualitativo..... | 133 |
| 7.6 Selezione del campione..... | 133 |
| 7.7 Modalità di svolgimento delle interviste..... | 134 |
| 7.7.1 Durata e gestione delle sessioni..... | 135 |
| 7.8 Considerazioni etiche e riservatezza dei dati..... | 136 |
| | |
| Capitolo VIII..... | 137 |
| Analisi dei dati | |
| 8.1 Analisi tematica qualitativa: inquadramento teorico..... | 137 |
| 8.2 Procedura di codifica..... | 137 |
| 8.3 Analisi per classi di argomento..... | 138 |
| 8.4 Discussione dei risultati, conclusioni e limiti della ricerca..... | 150 |
| CONCLUSIONI..... | 154 |

Introduzione

Negli ultimi decenni, la contabilità pubblica ha assunto un ruolo sempre più centrale nei processi di governo e nella gestione delle risorse collettive. L'evoluzione delle politiche economiche e finanziarie ha richiesto agli Stati moderni di dotarsi di strumenti contabili capaci di garantire trasparenza, efficienza e accountability nei confronti dei cittadini e degli organismi sovranazionali (Hood, 1991; Pollitt & Bouckaert, 2011). La crescente complessità dei sistemi pubblici e la necessità di comparabilità internazionale hanno portato a una progressiva riforma della contabilità pubblica, orientata al superamento della tradizionale logica di cassa e alla transizione verso modelli basati sulla competenza economico-patrimoniale (accrual accounting), in linea con i principi promossi dall'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB, 2014) e dall'Unione Europea attraverso gli EPSAS (European Commission, 2019).

La presente ricerca si inserisce in tale contesto di profonda trasformazione, che deriva molto anche dal superamento della crisi economica del 2009, dove sono state portate alla luce tutte le difficoltà che hanno portato al collasso l'economia europea in quegli anni. L'obiettivo si fonda sull'analisi del percorso di armonizzazione contabile nel settore pubblico, ponendo particolare attenzione al caso italiano e alle sfide derivanti dall'adozione dei principi contabili internazionali e nazionali, su base accrual (IPSAS/EPSAS/ITAS). La tesi si sviluppa in due sezioni, in cui la prima si articola in una sezione teorico-normativa, che ricostruisce il quadro evolutivo della contabilità pubblica, ed in una seconda parte empirica dedicata al caso della Regione Campania, scelta come contesto rappresentativo del processo di implementazione dei principi ITAS e del graduale passaggio alla competenza economico-patrimoniale.

Dal punto di vista metodologico, la ricerca adotta un approccio qualitativo esplorativo, basato su analisi documentale e interviste semi-strutturate a funzionari di vari comuni del territorio campano analizzando due province, Caserta e Napoli, con l'obiettivo di comprendere l'impatto reale della riforma e le principali criticità operative e culturali che accompagnano il cambiamento. L'elaborato si propone, dunque, di contribuire al dibattito scientifico sull'armonizzazione contabile pubblica, evidenziando come l'introduzione dell'accrual accounting rappresenti non solo una riforma tecnica, ma un cambiamento strutturale nella governance finanziaria e nella cultura amministrativa degli enti pubblici.

Capitolo I

Fondamenti teorici della contabilità pubblica e della sua rivoluzione

1.1 Cos'è e quali sono le funzioni che svolge la contabilità pubblica - 1.2 Obiettivi fondamentali - 1.3 Le funzioni della contabilità pubblica nel governo delle risorse pubbliche - 1.4 Tipologie di contabilità pubbliche esistenti: Finanziaria e Accrual - 1.5 Armonizzazione contabile e New Public Management - 1.6 Accountability nella contabilità pubblica

1.1 Cos'è e quali sono le funzioni che svolge la contabilità pubblica

In letteratura lo studio della contabilità pubblica ha sempre avuto un'alta risonanza, in quanto è uno strumento perno della regolamentazione degli Stati, infatti, essa può essere definita come l'insieme delle regole, procedure e strumenti utilizzati per rilevare, rappresentare e controllare l'attività economico-finanziaria degli enti pubblici. È uno strumento che fornisce la possibilità di ottenere una chiara rappresentazione della gestione pubblica, fonte di coordinamento tra organizzazioni di vario grado di uno stato (Verde et.al 2021). Essa si fonda su principi giuridici e contabili che garantiscono il rispetto dei vincoli di legalità, economicità, trasparenza e responsabilità. Secondo Jones e Pendlebury (2000), la contabilità pubblica non si limita alla registrazione dei flussi finanziari, ma costituisce uno strumento di governo fondamentale per le decisioni politiche e amministrative.

Storicamente, la contabilità pubblica ha origini antiche e si è evoluta con la crescente complessità dello Stato moderno. Già nell'antica Roma esistevano forme embrionali di registrazione delle entrate e delle uscite pubbliche. Tuttavia, è con l'affermazione dello Stato amministrativo nel XIX secolo che la contabilità pubblica assume un ruolo strutturato, fondandosi su principi di legalità e controllo parlamentare della spesa. Con l'evolversi dello Stato sociale nel secondo dopoguerra, la contabilità pubblica è stata costretta ad affrontare nuove sfide, tra cui l'espansione della spesa pubblica, la necessità di nuove fonti di finanziamento e la crescente domanda di accountability da parte dei cittadini.

Nel XX secolo, con la crescita dello Stato sociale e la moltiplicazione delle funzioni pubbliche, la contabilità ha dovuto adattarsi a esigenze gestionali più complesse. In questo contesto, emerge il dibattito tra una visione "autoritaria" della contabilità (legata al rispetto delle norme) e una visione "manageriale" (orientata alla performance e al controllo dei risultati), come illustrato da Broadbent e Guthrie (1992).

La contabilità pubblica si fonda su un framework totalmente differente da quello della contabilità privata, poiché risponde a finalità pubblicistiche e non alla logica del profitto. Essa si pone come obiettivo quello di controllare l'utilizzo delle risorse pubbliche e provvedere alla rendicontazione verso la collettività. Essa costituisce quindi un presidio di legalità e di legittimità democratica, ma anche un veicolo per l'allocazione razionale delle risorse. (Buzzacchi, 2020).

1.2 Obiettivi fondamentali

Appurata l'importanza della contabilità pubblica, possiamo comprendere quali sono gli obiettivi che essa si pone, che possono definirsi a partire da quello che è il controllo finanziario, volto ad assicurare che le risorse siano spese in conformità alla legge e agli stanziamenti autorizzati. Questo obiettivo trova espressione nel bilancio preventivo e nei controlli successivi della Corte dei Conti. Il controllo finanziario si esercita attraverso la tracciabilità delle risorse, la verifica degli scostamenti e la valutazione della congruità tra risorse impiegate e risultati ottenuti.

Un ulteriore impegno che rende la contabilità pubblica è dare la possibilità ai cittadini e stakeholder in generale, di comprendere le scelte di bilancio e i risultati gestionali (Hood, 1991). Ciò può essere definito come un obiettivo di trasparenza, che si collega al concetto di Open Government e alla pubblicazione dei bilanci sui portali istituzionali. Essa rappresenta un presupposto della cittadinanza attiva e del controllo democratico, e viene considerata da diversi autori come un diritto fondamentale nei regimi democratici avanzati (Piotrowski & Van Ryzin, 2007).

Uno degli obiettivi cardine della contabilità pubblica può definirsi col termine *accountability*, il quale va ad indicare la responsabilità politica ed amministrativa in merito all'impiego delle risorse pubbliche (Pollitt & Bouckaert, 2011). Questo aspetto è cruciale nella relazione tra tecnici, politici e cittadini, e viene definito come un importante perno nelle democrazie moderne (Cinque, 2024). L'*accountability* si declina in responsabilità finanziaria, giuridica, organizzativa e sociale, e costituisce il fondamento del moderno controllo di gestione nel settore pubblico. Ma proprio nel contesto italiano, il termine *accountability* viene tradotto in rendicontabilità, indicando proprio la capacità di rendere gli stakeholders pronti a valutare quanto effettuato dagli operatori pubblici, nel caso appunto della contabilità pubblica. Quindi, questo serve a comprendere come, gli enti devono esaustivamente rendicontare l'utilizzo delle

risorse pubbliche facendo emergere il valore creato mediante l'impiego responsabile delle stesse (Cinque, 2024)

Inoltre, come spiegato in letteratura, un obiettivo della contabilità pubblica è quello di fornire ai decisori pubblici dati attendibili per la pianificazione ed il controllo strategico. Secondo Lapsley (2009), le riforme introdotte con il New Public Management hanno ampliato la funzione informativa della contabilità pubblica, rendendola uno strumento di supporto alla pianificazione strategica, alla programmazione pluriennale e al controllo dei risultati. Essa consente di andare oltre la mera osservanza dei vincoli legali, contribuendo all'assunzione di decisioni consapevoli e responsabili.

Tale funzione è stata rafforzata dall'adozione della contabilità economico-patrimoniale, che offre una visione più completa della situazione finanziaria degli enti. L'informazione contabile diventa un input fondamentale nei processi di programmazione pluriennale e budgeting orientato ai risultati.

Come illustrano Brusca e Montesinos (2016), l'informazione contabile diventa quindi un input cruciale nei processi decisionali, permettendo ai decisori politici e tecnici di orientare la spesa pubblica verso obiettivi misurabili e sostenibili. Ciò è particolarmente rilevante nei sistemi di performance budgeting, dove le risorse vengono allocate in base ai risultati attesi.

Inoltre, secondo l'IFAC (2014), un efficace sistema contabile nel settore pubblico "*enables informed decision-making and resource allocation*", rafforzando la capacità dell'ente di perseguire il bene pubblico attraverso una gestione responsabile. Anche l'OCSE (2002) ha evidenziato come le riforme contabili basate sul principio di competenza siano state promosse proprio per migliorare la qualità delle decisioni pubbliche, garantendo una maggiore trasparenza sulla sostenibilità di lungo periodo delle politiche.

1.3 Le funzioni della contabilità pubblica nel governo delle risorse pubbliche

La contabilità pubblica non è soltanto una tecnica amministrativa, ma uno strumento di governance. Il concetto di governance, in ambito pubblico, fa riferimento all'insieme dei processi, delle istituzioni e delle relazioni attraverso cui si esercita l'autorità, si prendono decisioni, si gestiscono le risorse e si risponde alle esigenze della collettività (Chan, 2003). Si tratta, quindi, di una dimensione che coinvolge molteplici attori: politici, tecnici, cittadini, organismi di controllo e stakeholder sociali.

Tuttavia, la contabilità pubblica diventa quindi un'infrastruttura essenziale, non identificandosi solo come un qualcosa di tecnico, ma ha un ruolo cruciale nelle relazioni di potere volta a creare

rapporti di fiducia, tenendo alto il grado di trasparenza al fine di rendere ottimali processi decisionali per tutti gli stakeholders coinvolti (Steccolini, 2014).

Come indicato dalla letteratura, la contabilità pubblica svolge una funzione di garanzia per l'intero apparato pubblico che si realizza sotto diversi aspetti. Santoro (2013), definisce la funzione di garanzia sotto differenti aspetti:

6. Documentale e scritturale, il quale è meramente contabile in quanto esplica la funzione della contabilità pubblica di giustificare qualsivoglia entrata ed uscita dello Stato, determinandone la regolarità dal punto di vista contabile.
6. Legalitario, in quanto, per ogni attività dal punto di vista contabile dello Stato, dev'esserne verificata la legittimità.
6. Certezza e pubblicità, che si riferiscono all'azione di rendicontazione dei risultati di gestione, quindi la creazione di un rendiconto generale consuntivo il quale dovrà essere sottoposto all'approvazione dei revisori dei conti.
6. Finalistico, che riguarda la corretta trasparenza dell'impegno dei mezzi finanziari che derivano dalla collettività.

Consequente all'introduzione di quelli che sono i principi di efficienza ed economicità nella contabilità pubblica, vediamo che essa si pone obiettivi che riguardano individuare ed impostare le politiche pubbliche migliori basandosi sugli strumenti contabili di programmazione finanziaria e bilancio (Mariconda, 2002). Essa però, non si interessa solo a quelli che sono i mezzi finanziari ma si pone l'obiettivo di svolgere che un ruolo di indirizzo, coordinamento ed anche di programmazione (Cadeddu, 2003).

In letteratura, diversi autori (Lüder, 1994; IFAC, 2014; OECD, 2002) riconoscono alla contabilità pubblica tre funzioni principali:

- Funzione autorizzativa: con la presenza del di previsione, vi è la possibilità che il parlamento o il consiglio locale, possano autorizzare la spesa. Parliamo di un processo che affonda le radici nei principi costituzionali di legalità e separazione dei poteri pubblici. È una funzione centrale nei modelli giuridico-formalisti tipici della tradizione continentale, ma è anche presente in forme diverse nei sistemi anglosassoni (Heald & Georgiou, 2009).

- **Funzione gestionale:** permette di avere un quadro informativo utile al fine di avere una gestione efficiente delle risorse. Include la contabilità analitica, il piano dei conti, e strumenti come la contabilità economica per centri di costo e l'importanza di questa funzione della contabilità pubblica è divenuta di grande importanza con l'affermarsi del New Public Management e con l'introduzione di logiche aziendali nel settore pubblico (Lüder, 1994).
- **Funzione di rendicontazione:** si può ottenere il controllo esterno e la valutazione delle performance da parte degli stakeholders che possono identificarsi nei cittadini e nelle istituzioni di vigilanza, e si concretizza nei documenti consuntivi, nei report che esprimono la performance e nei bilanci sociali o di sostenibilità. In molti Paesi, i documenti di rendicontazione sono soggetti a revisione da parte di enti esterni (es. Corte dei Conti, auditor pubblici) che garantiscono la correttezza formale e sostanziale dei dati.

Come osserva Reichard (2003), queste funzioni non sono neutre, ma rispecchiano visioni politiche della gestione pubblica e del ruolo dell'amministrazione. Esse variano a seconda dei sistemi giuridici e delle culture contabili nazionali.

1.4 Tipologie di contabilità pubbliche esistenti: Finanziaria e Accrual

Definita l'importanza e le funzioni che svolge la contabilità pubblica, possiamo ad occuparci di quelle che sono le tipologie di contabilità pubblica esistenti.

Si contrappongono due tipologie di contabilità che sono la contabilità finanziaria, detta anche per cassa, e la contabilità economico-patrimoniale, detta anche per competenza.

Sono due tipologie di contabilità molto differenti tra loro che riflettono due concezioni del ruolo dello stato differenti.

La contabilità finanziaria può essere definita come modello tradizionale adottato nella contabilità pubblica, ed esso si basa sul criterio di cassa, il quale prevede una registrazione delle transazioni quando avviene il pagamento o l'incasso. È principalmente utilizzato per finalità autorizzative e di legalità, ed è semplice nella sua applicazione, ma presenta limitazioni importanti per quanto riguarda l'espressione globale di quella che può essere la situazione contabile di un ente pubblico, la quale potrebbe essere molto più complessa di ciò che fa trasparire tale sistema.

Per ciò che concerne la contabilità economico-patrimoniale, essa va a rilevare quelle che sono le operazioni contabili nel momento in cui sorgono di diritti e gli obblighi che ne derivano, indipendentemente dalla movimentazione della cassa. In tal modo si riesce ad ottenere una rappresentazione chiara della situazione contabile pubblica, tale da comprendere i costi reali dei servizi e delle passività potenziali. Quindi, possiamo comprendere come la contabilità per competenza, rappresenta un'evoluzione diretta a modelli di gestione che siano più completi, orientati ai risultati e che siano di supporto alle decisioni della pubblica amministrazione (IFAC, 2014; OECD, 2002).

Ovviamente, entrambe le tipologie di contabilità che sono stata appena descritte, hanno differenti sfumature che verranno approfondite nei paragrafi successivi, ma in letteratura si è ampiamente discusso di quanto sia fondamentale un passaggio completo dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale. Lapsley et. Al (2009), suppongono questo passaggio sia essenziale per esporre agli stakeholders, una situazione patrimoniale e finanziaria degli enti pubblici molto più completa e realistica, per avere una maggiore trasparenza che porta ad un aumento dell'accountability e quindi la capacità di poter valutare la gestione dell'azione amministrativa.

1.5 Armonizzazione contabile e New Public Management

Ciò che è stato definito nei precedenti paragrafi, riguarda l'importanza e la rilevanza dei sistemi di contabilità da ricercarsi nella funzione essenziale di rilevare e registrare dati finanziari, economici e patrimoniali volti a supportare le decisioni da intraprendere, favorire la rendicontazione di quanto attuato e produrre una comunicazione esterna comprensibile a tutti gli stakeholders. Quanto appena esposto è la definizione di quanto sia importante la contabilità, e ciò viene definito sia per la contabilità privata, ma ciò assume un ruolo cruciale nella contabilità pubblica.

È bene ricordare che su scala globale, non vi è presente un univoco stile di contabilità pubblica che volga ad armonizzare i dati contabili di tutti gli stati e quindi ottenere un unico output uguale e lineare. Soprattutto nel panorama italiano, la frammentazione normativa e tecnica del sistema contabile esistente, ha causato molte problematiche nella gestione, elaborazione ed utilizzo dei dati contabili di bilancio ai fini decisionali. Inoltre, la presenza di un basi gestionali differenti e l'eterogeneità di schemi di bilancio, unitamente all'assenza di principi contabili comuni per tutte le amministrazioni pubbliche ha portato alla grande difficoltà di una corretta analisi delle finanze pubbliche italiane. Problematica aggravata ulteriormente dalla coesistenza, a partire dal

2009, del sistema di contabilità finanziaria e quello economico-patrimoniale, in numerose amministrazioni pubbliche, e ciò ha come output una notevole eterogeneità contabile. (Cinque, 2024).

Il momento cardine che ha portato alla coesistenza dei due sistemi contabili è proprio il 2009, anno caratterizzato dall'avvento della crisi economico-finanziaria del debito sovrano, ed una delle cause che ha portato a ciò è stata proprio l'impossibilità di poter reperire informazioni chiare e necessarie ai fini della valutazione del debito. Il problema principale che si è avuto è stato proprio in termini di accountability in quanto non era possibile comparare i conti pubblici, poiché vi erano grandi impossibilità in termini di trasparenza e ciò rendeva gli stessi non chiaramente comprensibili dagli stakeholders. Analizzando quanto fosse accaduto in Europa, si è arrivati alla conclusione che la problematica principale era quindi l'assenza di una base contabile univoca che rendesse armonici i dati contabili delle pubbliche amministrazioni e quindi non si potesse rendere un consolidamento delle informazioni contabili degli Stati, ma ciò si sarebbe potuto ipotizzare solo se si fosse introdotta l'adozione di principi contabili su base accrual, unici per tutti i Paesi dell'unione (European Commission, EPSAS Progress Report, 2019)

Oltre la problematica tecnico-contabile che ha portato a riflettere verso un processo di armonizzazione contabile, c'è bisogno di comprendere i fondamenti teorici su cui si basa tale processo.

Quello su cui bisogna soffermarsi è legato ai modelli di gestione delle pubbliche amministrazioni, e quello di maggior risonanza in letteratura è il New Public Management, che nasce passare oltre le difficoltà intrinseche le modello tradizionale di Public Administration, sia a livelli nazionali che internazionali, che vi era presente negli anni '80 e '90 (Hood, 1991, 1995; Boston et al., 1996).

Il NPM può essere visto come uno strumento di governance volto a sostituire il modello burocratico dello Stato già esistente, considerato lento e poco efficiente, e si basa sui modelli di produzione delle grandi imprese presenti negli anni '80, quindi si fa riferimento ai concetti e tecniche di gestione che sono strettamente legate all'ambito privato (Scaletti, 2010; Van de Walle & Hammerschmid, 2011).

L'approccio del NPM è legato alla capacità dei management di trasformare le organizzazioni del settore pubblico, così come gestire le differenti opzioni politiche che si presentano, ma anche la semplice gestione delle tradizionali forme di pubblica amministrazione ma anche la gestione della mera spesa pubblica (Lapslay, 2009). Lo stesso Lapslay (2009), definisce il NPM

come un insieme pratiche di gestione che si ispirano a criteri e pratiche di performance del settore privato e viene applicato dagli Stati che vogliono attuare profonde trasformazioni volte a modernizzare i loro settori pubblici.

Il modello di governance pubblica oggetto di analisi, prevede che gli operatori delle pubbliche amministrazioni attuino la propria gestione identificando obiettivi da raggiungere e valutando come questi siano stati raggiunti, utilizzando indicatori di performance, al fine di comprendere come sono state utilizzate, risorse economiche e non, per il raggiungimento degli obiettivi prefissati. Inoltre, il focus del modello, riguarda anche quello che possiamo definire come apprendimento organizzativo e coinvolgimenti dei manager della pubblica amministrazione, nel processo decisionale, definendo un sistema di premialità basato sulle competenze e le performance dei singoli (Pollitt & Bouckaert, 2011).

Nell'ottica del NPM, l'espressione della pubblica amministrazione cambia, la quale si può ricercare in un'ottica concorrenziale, ma a differenza di quando accade per il settore privato, l'obiettivo generale non è generare ricchezza in ottica guadagno, ma migliorare gli output per la collettività.

Gli studi di maggior risonanza sull'argomento sono stati condotti da Hood nel 1991 e nel 1995, e gli articoli prodotti hanno identificato sette elementi chiave del NPM:

1. Disaggregazione del settore pubblico in unità aziendali organizzate per prodotto.
2. Una fornitura più competitiva basata su contratti, con mercati interni e contratti a termine
3. Enfasi sugli stili di gestione del settore privato.
4. Maggiore attenzione alla disciplina e alla frugalità nell'uso delle risorse.
5. Alta dirigenza con un'esperienza diretta e visibile.
6. Standard formali espliciti e misurabili e misurazione delle prestazioni e del successo
7. Maggiore enfasi sui controlli di output.

Il New Public Management è un modello il cui punto di riferimento è il soddisfacimento dei bisogni dei cittadini attraverso l'applicazione dei principi di efficienza, efficacia ed economicità, così come avviene nel settore privato, e la sua applicazione è legata alla necessità di superare l'eccessiva burocratizzazione dei processi organizzativi rendendoli maggiormente flessibili. Le caratteristiche legate al NPM posso esplicitarsi in misurazione delle performance, controllo dei risultati, alta attenzione all'utilizzo di risorse a disposizione e maggiore competitività del settore pubblico (Hood, 1991).

In letteratura si è poi provato a definire e rivedere altri elementi che sono alla base del NPM, e a ciò ci hanno pensato anche Osborne e Gaebler (1992), i quali hanno sostenuto che il ruolo del

governo doveva essere maggiormente raffinato tale da rendersi promotore dell'iniziativa imprenditoriale, capace di realizzare entrate, al fine di gestire i servizi pubblici in maniera ottimale per rispondere efficacemente ai cambiamenti. Oltre Osborne e Gaebler (1992), altri autori in letteratura hanno provato ad aggiungere o modificare ciò che veniva definito da Hood (1991,1995), ma nonostante i vari tentativi di perfezionare il modello descritto questo resiste, poiché nella sua semplicità riesce ad essere un punto di riferimento focale per coloro che operano nella gestione delle risorse pubbliche (Lapsley, 2009).

Le innovazioni legate al modello del New Public Management hanno l'obiettivo di portare ad una riduzione della spesa pubblica e rendere più efficace le azioni messe in atto dalle Pubbliche Amministrazioni, e tutto ciò è reso concretamente grazie all'utilizzo di strumenti che misurano le performance del management pubblico. I differenti Paesi che hanno scelto l'adozione di questo nuovo modello di gestione hanno attuato riforme importanti per gestire le Pubbliche Amministrazioni come se fossero aziende private presenti sui mercati, gestite da manager che seguono dei principi fondamentali per lo svolgimento del proprio operato. Le riforme che si sono attuate, spinte dall'adozione del NPM, interessano in particolar modo i sistemi contabili dei Paesi e principalmente riguardano l'adozione di una contabilità accrual premendo sui vantaggi che ne possono trarre gli utilizzatori. (Sevic, 2004).

Quando si fa riferimento al New Public Management generalmente ci si riferisce all'aziendalizzazione della Pubblica Amministrazione e ciò ha fatto sì che crescesse l'attenzione all'accountability (Anselmi, 2001). Col termine accountability ci si riferisce ad ogni soggetto che sia responsabile del compimento delle proprie azioni, che sia una persona fisica, un'organizzazione o un'istituzione, questa sarà tenuta a spiegare il proprio operato agli stakeholders. È possibile comprendere l'importanza soprattutto nella Pubblica Amministrazione, dell'accountability, in quanto le risorse arrivano direttamente dai cittadini tramite contributi diretti e indiretti e quindi c'è un elevato bisogno di giustificare le operazioni svolte a favore della collettività.

1.6 Accountability nella contabilità pubblica.

Come abbiamo affermato nel precedente paragrafo, l'accountability è strettamente legata al concetto di contabilità pubblica e New Public Management, ma cosa s'intende per accountability?

Nella pubblica amministrazione è fondamentale il concetto di accountability, il quale può intendersi come il dovere di un individuo o un'organizzazione di rendere conto delle attività

svolte, poiché intrinseco allo svolgimento delle stesse si utilizzano risorse non proprie. Questo è fortemente legato all'attività della pubblica amministrazione, poiché le risorse impiegate provengono dalla collettività, attraverso l'imposizione tributaria ed al conseguente rilascio di servizi pubblici, non regolato da dinamiche di mercato, ed è quindi un concetto al quale le pubbliche amministrazioni non possono prescindere (Monteduro, 2012).

È pur vero che numerosi studiosi, hanno cercato di dare una definizione unica al termine *accountability*, ma è emerso che per alcuni era definito come uno slogan concettualmente vago (Dubnick, 1995), quindi è stato complesso definirne anche l'evoluzione stessa.

Studi condotti, hanno dimostrato che il concetto di *accountability* si è sviluppato in conseguenza ai processi di riforma del settore pubblico (Monteduro, 2012). Questo ci dà modo di comprendere quanto il concetto di *accountability* si fonda nel panorama della contabilità pubblica.

Il termine *accountability* deriva dall'anglosassone, e la traduzione più utilizzata del termine nelle lingue neolatine è di responsabilità (Dubnick, 2005). Nel complesso l'*accountability* può essere definita come “corollario fondamentale delle democrazie contemporanee”, e può quindi toccare differenti ambiti legati alla trasparenza, la legittimazione, partecipazione etc. (Cinque, 2024).

Nel contesto pubblico italiano, col termine *accountability* ci si riferisce alla rendicontabilità, il che ricade sulla capacità di rendere agli stakeholder la possibilità di valutare, al termine di un processo, l'azione svolta dagli operatori pubblici, al fine di responsabilizzarli.

Nella pubblica amministrazione il termine *accountability* si può identificare in quattro aspetti fondamentali (Cinque, 2024):

1. Predisposizione alla rendicontazione verso i cittadini, in maniera trasparente e chiara, che si sia attuato un impiego ottimale delle risorse pubbliche, e quelli che sono stati i risultati che ne derivano, facendo emergere la congruità dell'operato dei decisori pubblici.
2. Responsabilizzare le Pubbliche Amministrazioni sull'impiego delle risorse, in ossequio a quanto stabilito in via preventiva.
3. Dimostrare di aver creato valore per la collettività, facendo emergere un'azione responsabile al fine di avere consensi dai cittadini.
4. Migliorare così la reputazione della pubblica amministrazione e legittimando l'operato della stessa.

Da ciò si può osservare, quanto sia permeato il significato dell'accountability nella pubblica amministrazione, perché l'attenzione verso i fruitori dei servizi è molto alta, in quanto non parliamo di semplici clienti di aziende profit-oriented, ma parliamo di cittadini che partecipano con contributi diretti, alla creazione di servizi di cui hanno bisogno.

Si può comprendere che ci sono due strade che segue l'accountability, una che si basa sulla conformazione di comportamenti e l'altra orientata a misurare i risultati raggiunti. Le differenze dei vari paesi, potrebbe far sì che si tenda maggiormente sulla scelta di una o l'altra tipologia, o che ci sia una confluenza su entrambi i fronti, come ciò abbiamo visto accade nel contesto pubblico italiano, ma ad ogni modo si possono identificare degli aspetti comuni dell'accountability.

Il significato dell'accountability, può identificarsi sia in una partecipazione attiva dei cittadini nell'operato della pubblica amministrazione, o potrebbe avere un ruolo meramente informativo di quanto realizzato al fine di, identificare le responsabilità e misurare le performance degli operatori coinvolti (Pezzani, 2005). Come abbiamo già accennato, vediamo che l'accountability potrebbe essere di due forme (Pezzani, 2005):

- Interna, che prevede la realizzazione di modelli di performance e la separazione delle aree operative al fine di creare un'autonomia reale tra i differenti livelli di governo.
- Esterna, predispone la presenza di modelli di rendicontazione che diano ai cittadini la conoscenza trasparente di ciò che è stato realizzato.

Vediamo quindi che, una tematica principale nell'adozione dell'accountability sia proprio quella di assicurare gli stakeholders, che le organizzazioni pubbliche svolgano le attività per cui sono predisposte. Per questo motivo, occorre sottolineare che in determinate occasioni, le attività svolte dalle pubbliche amministrazioni vengono esternalizzate, ed è dovuto anche a ciò la spinta verso lo sviluppo di sistemi di accountability che vadano a valutare la performance (Broadbent e Guthrie 2007). Nell'ottica di esternalizzazione, in cui lo Stato sceglie di ottimizzare processi, si trova quindi a delegare le proprie responsabilità, ma ciò è corredato da un imponente controllo centrale, e in tal caso vi è una traslazione dell'accountability politica del governo a accountability gestionale per i manager delle pubbliche amministrazioni (Broadbent e Laughlin, 2003).

Ciò ha predisposto sistemi di gestione delle performance più sofisticati, che si sono evoluti anche a seguito dei processi di modernizzazione delle politiche governative, soprattutto nel contesto europeo. Infatti, si è assistito alla trasformazione delle tecnologie a supporto dei

controlli dell'attività organizzativa passando da un controllo di bilancio focalizzato sugli input, a una gestione delle performance sugli obiettivi raggiunti (Broadbent e Guthrie 2007).

In conclusione, possiamo dire che al fine di coinvolgere gli stakeholder esterni, e quindi monitorare gli output dei servizi pubblici, sono stati sviluppati sistemi di accountability, utilizzando indicatori di performance al fine di valutare le prestazioni degli attori pubblici. Questo da modo ai cittadini di sentirsi parte della gestione di risorse pubbliche, e quanto descritto indica che l'accountability non riguarda un singolo processo o modello di gestione, ma riguarda la visione d'insieme dei processi e valutazione dei risultati (Broadbent e Guthrie 2007).

Nel panorama italiano, la declinazione di accountability viene definita come rendicontazione di ciò che è stato prodotto, al fine di comprendere la gestione ottimale delle risorse e in che misura ci è arrivati agli obiettivi preventivati. Però la presenza di una forte accountability non è esente da eventuali rischi, poiché la sua applicazione prevederebbe un alto livello di standardizzazione e semplificazione, e ciò è stato oggetto di analisi anche della Corte Costituzionale. Essa ha definito, con sentenza n. 247 del 2017, che il bilancio degli enti è un bene pubblico che deve esporre chiaramente gli interventi posti in essere dalle PA. Questo serve a spiegare che rendere i bilanci pubblici, sia preventivi che consuntivi, eccessivamente standardizzati non illustra ciò che è stato reso per la collettività, ai comuni cittadini in modo semplice. Pertanto, è fondamentale una convivenza tra questa tipologia di comunicazione e un'esposizione chiara e divulgativa, in grado di spiegare la gestione delle risorse pubbliche (Cinque et. al 2024).

Capitolo II

Tipologie di modelli contabili adottati in ambito pubblico

2.1 Tipologie di modelli contabili adottati in ambito pubblico – 2.2 Cash basis: caratteristiche e limiti – 2.3 Accrual basis: caratteristiche e limiti – 2.4 Adozione mista dei modelli: quando e in quali modalità si verifica

2.1 La contabilità finanziaria (cash basis e modified cash basis)

Nell'ambito della contabilità pubblica si possono identificare due correnti contabili, ed una e la contabilità per cassa, e l'altra e la contabilità per competenza.

In questo paragrafo affronteremo quella che è la contabilità finanziaria, o anche contabilità per cassa o cash accrual, è una tipologia di contabilità utilizzata su larga scala nelle organizzazioni pubbliche, specialmente nei Paesi che hanno strutture amministrative centralizzate.

Parliamo di una tipologia di contabilità che può essere definita tradizionale della pubblica amministrazione, in quanto il sistema basato sulla cassa era considerato appropriato per il settore pubblico, in quanto vi è alla base un forte legame a quelle che sono regole e regolamenti (Tiron Tudor et Mutiu, 2006).

Il funzionamento della contabilità finanziaria semplice, si basa sulla registrazione delle transazioni quando si realizzano effettivamente i flussi di cassa, ovvero quando le entrate sono incassate e le spese sono pagate. Il suo principale punto di forza è la semplicità operativa e la possibilità di garantire un controllo diretto della liquidità. Quindi, la tipologia di contabilità in oggetto *“riconosce le transazioni e gli eventi solo quando la liquidità (compresi gli equivalenti di cassa) viene ricevuta o pagata dall'ente. I rendiconti finanziari preparati sul principio di cassa, forniscono ai lettori informazioni utili sulle fonti di denaro raccolte durante il periodo di riferimento, sugli scopi per cui il denaro è stato utilizzato, e sui saldi di cassa alla data di rendicontazione”* (IFAC, 2014).

Sulla base di quanto descritto possiamo comprendere quanto semplicistico sia la contabilità per cassa, in quanto solo nel momento di trasferimento delle risorse, in entrata o in uscita, si registra una transazione, lasciando fuori molte informazioni importanti a supporto della pubblica amministrazione.

Parliamo di una situazione in cui, il modello non consente di rilevare impegni futuri, ma neanche la possibilità di valutare in modo completo le attività e le passività patrimoniali (OECD, 2002). Sono innumerevoli i contributi in ambito di letteratura scientifica che evidenziano i limiti informativi dei sistemi contabili tradizionali, basati sul principio di

competenza finanziaria. Questi sottolineano come tali sistemi, risultino inadeguati per garantire un controllo efficace delle performance delle organizzazioni pubbliche. Come sottolineato da Manes Rossi e Caperchione (2018), questo sistema di contabilità pubblica, è inadeguato a fornire un'informazione contabile utile ai fini del controllo delle performance, poiché non fornisce una visione completa delle risorse impiegate, dei costi effettivi e delle obbligazioni future. In generale la contabilità per cassa, si identifica come una tipologia di contabilità utile a rilevare i fatti di gestione che si realizzano quando c'è una movimentazione monetaria, ed è possibile definire che si tratta di un sistema contabile che non comporta eccessivi costi di implementazione.

Questo scenario ha alimentato il dibattito sull'adozione di modelli contabili più evoluti, come la contabilità economico-patrimoniale e la contabilità finanziaria potenziata, in grado di offrire una rappresentazione più fedele, trasparente e completa della gestione pubblica. Questi modelli, infatti, permettono di integrare i dati di bilancio con informazioni economiche e patrimoniali utili per supportare il processo decisionale e la valutazione delle politiche pubbliche.

Sulla scia di quanto detto, un primo passo verso il superamento della contabilità finanziaria semplice, è l'introduzione della contabilità finanziaria potenziata. L'introduzione di questa tipologia di contabilità, nel contesto pubblico italiano, proviene dal postulato n. 16 Allegato 1 del D.lgs. 118/2011¹ "principio della competenza finanziaria", principio che si pone l'obiettivo di fornire tutte le indicazioni utili per predisporre documenti contabili che si basano sulla contabilità finanziaria.

Per quelle operazioni che genereranno flussi finanziari che non hanno ancora avuto un corrispettivo equivalente, si applica il principio della contabilità finanziaria definita potenziata. È previsto, per le obbligazioni in entrata o in uscita giuridicamente perfezionate, che la contabilizzazione si realizzi nel momento in cui l'obbligazione sorge, ma la stessa dovrà essere imputata solo nell'esercizio in cui la stessa verrà a scadenza (Biondi et. al., 2018). Con la competenza finanziaria potenziata, si assiste ad una rivoluzione del principio contabile, poiché si distingue il momento dell'accertamento, quindi la registrazione, del credito /debito, dal momento in cui la stessa obbligazione sarà esigibile.

¹ "1. Ai sensi dell'[art. 117, secondo comma, lettera e\), della Costituzione](#), il presente titolo e il titolo III disciplinano l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, ad eccezione dei casi in cui il Titolo II disponga diversamente, con particolare riferimento alla fattispecie di cui all'[art. 19, comma 2, lettera b\)](#), degli enti locali di cui all'[art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267](#), e dei loro enti e organismi strumentali, esclusi gli enti di cui al titolo II del presente decreto. A decorrere dal 1° gennaio 2015 cessano di avere efficacia le disposizioni legislative regionali incompatibili con il presente decreto." D.lgs. 118/2011 del 23 giugno 2011.

La troppa semplificazione del modello originario di contabilità per cassa ha portato il legislatore a muoversi in tal senso, per garantire una trasparenza ai cittadini sulle modalità d'impegno delle risorse pubbliche, facendo trasparire all'esterno la situazione contabile attuale nella quale versa l'ente pubblico (Biondi et. al., 2018).

Tabella n.1: sintesi degli aspetti chiave della contabilità finanziaria tradizionale e potenziata

| Aspetto | Contabilità Finanziaria Tradizionale | Contabilità Finanziaria Potenziata |
|--|--|---|
| Principio di riferimento | Competenza finanziaria semplice | Competenza finanziaria potenziata (Postulato n. 16 – D.lgs. 118/2011) |
| Rilevazione delle obbligazioni | Nell'esercizio in cui l'obbligazione nasce | Nell'esercizio in cui l'obbligazione scade (esigibilità) |
| Tempistica imputazione | Basata sull'anno in cui si perfeziona l'atto | Basata sull'anno di scadenza dell'obbligazione attiva/passiva |
| Rilevazione delle entrate | Nell'anno in cui viene accertata l'entrata | Nell'anno in cui scade il credito (esigibilità) |
| Rilevazione delle spese | Nell'anno in cui si impegna la spesa | Nell'anno in cui scade il debito |
| Finalità principale | Controllo della legalità e rispetto del bilancio | Rappresentazione più veritiera del risultato finanziario |
| Tipo di risultato generato | Risultato finanziario annuale (spesso parziale o anticipato) | Risultato finanziario più completo e attendibile (avanzo/disavanzo) |
| Collegamento con contabilità economica | Nessuno o limitato | Più forte, avvicinamento alla logica della competenza economica |
| Adozione | Prevalente prima della riforma contabile | Obbligatoria per enti territoriali dal D.lgs. 118/2011 |

2.2 La contabilità economico-patrimoniale (accrual basis)

A seguito della diffusione del nuovo sistema di gestione pubblica, che era il New Public Management, negli anni '90, si è avviato un processo di riforma contabile a livello internazionale su base accrual (Lüder, 2000).

La contabilità per competenza nasce come un modello strutturato per gli enti privati, il cui impiego non si era mai pensato prima nelle amministrazioni pubbliche e ci si è affacciati solo con l'avvento del NPM, ma l'adozione effettiva dello stesso si avrà solo a seguito di importanti crisi economiche.

Passando all'attuazione pratica di questo modello di contabilità vediamo che la contabilità per competenza (accrual accounting) è più evoluto in quanto rileva i fatti economici nel momento in cui essi maturano, indipendentemente dall'effettivo incasso o pagamento. In questo modo, si ottiene una rappresentazione più fedele della situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'ente pubblico.

È un modello di contabilità che è visto come uno strumento importante di gestione finanziaria pubblica utile ad ottenere cambiamenti importanti nelle pubbliche amministrazioni, come output di ciò che richiedeva il New Public Management, soprattutto sotto il profilo informativo (Salato et. al 2023).

L'accrual accounting fornisce un complesso di informazioni maggiore rispetto alla contabilità per cassa, questo fa sì che le singole informazioni siano maggiormente chiare e complete, rendendo questo metodo contabile maggiormente credibile rispetto alla contabilità per cassa (Ferry et al., 2018), e ciò dà la possibilità di avere una situazione chiara circa la finanza pubblica, ma è anche uno stimolo a migliorare la gestione di essa, dando modo di controllare in maniera meticolosa l'operato del governo (Luder, 1992, Wynne, 2004).

Parliamo comunque di un progetto in sviluppo, cioè non è l'applicazione cardine dell'accrual accounting il settore pubblico, e ciò in letteratura ha destato non poche perplessità. Autori come Wynne (2002), hanno espresso perplessità in merito all'economicità del passaggio da una tipologia di contabilità all'altra, in quanto quella per competenza comporta il sostenimento di costi ampi, sia per l'implementazione della riforma ma anche in termini di operatori pubblici qualificati da assorbire nell'organico per espletare al meglio la funzione dell'accrual accounting. Inoltre, questo modello di contabilità può essere fermamente definito di maggiore complessità rispetto al modello per cassa, che dà informazioni fortemente accurate, che responsabilizzano i governi, i quali sono chiamati a rispondere in maniera diretta su quanto rendono alla collettività (Wynne, 2004).

Inoltre, in letteratura si è anche parlato dell'utilizzo del modified accrual accounting, ovvero un modello di contabilità che mira a contabilizzare tutte le operazioni in entrata ed in uscita in base alla competenza delle stesse, tenendo fuori alcune tipologie di operazioni le attività non finanziarie al momento dell'acquisto (IFAC PSC, 2000),

Gli autori che hanno trattato di questo argomento si sono posti molti interrogativi su quelli che potrebbero essere i vantaggi derivanti dall'adozione dell'accrual accounting e vediamo che Flynn et al. (2016), hanno delineato quattro vantaggi per le pubbliche amministrazioni derivanti dall'adozione della stessa:

4. L'accrual accounting offre indicatori di performance finanziaria circa l'operato delle pubbliche amministrazioni a vario grado di un paese e fornisce chiare indicazioni su quelli che sono i costi delle attività burocratiche svolte.
4. La rappresentazione capillare dell'operato delle pubbliche amministrazioni fa sì che gli operatori politici pubblici siano maggiormente focalizzati sul proprio operato, cioè sulla gestione delle attività, delle passività, delle entrate ed uscite pubbliche, in quanto misurato da indicatori di performance.
4. L'utilizzo della contabilità per competenza da modo di comprendere chiaramente la situazione economica complessiva di un governo, in quanto va a registrare tutti gli impieghi e le fonti economiche quando questi si realizzano, e non solo quando vi è l'incasso o il pagamento. È inoltre previsto che vi sia il consolidamento di tutti i conti dei vari gradi delle amministrazioni pubbliche, dando l'opportunità di avere una visione complessiva dell'intero settore pubblico. Questo per dire che la contabilità per competenza fa sì che si guardino a tutti i fatti economici nel complesso e non le singole operazioni, anche se non vi è ancora realizzato l'incasso o il pagamento, dando una fotografia reale su tutta la situazione finanziaria di uno Stato.
4. A dare supporto circa l'impegno dell'accrual accounting nel settore pubblico, vi è il International Public Sector Accounting Standards Board, ente che realizza, approva ed emana gli International Public Sector Accounting Standards, standard contabili internazionali per il settore pubblico che si pongono l'obiettivo di guidare le amministrazioni pubbliche nell'implementazione di un'economia su base accrual, migliorando che migliorano l'affidabilità e la validità dei dati finanziari del governo.

Secondo il *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities* dell'IPSASB (2014), l'accrual accounting riesce ad assicurare trasparenza, accountability e qualità dell'informazione finanziaria nel settore pubblico, comportando miglioramenti in termini di valutazione dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione pubblica, rilevando integralmente delle passività potenziali e degli oneri futuri, supportando la programmazione strategica e al controllo di gestione e rendendo possibile la comparabilità internazionale dei bilanci pubblici.

Dopo aver analizzato quello che è il modello e quali sono i benefici derivanti dalla sua adozione, dobbiamo far cenno anche ai limiti che sono intrinseci all'adozione della contabilità per competenza. L'adozione della contabilità per competenza non è di semplice applicazione, in quanto si tratta di un cambiamento importante, ma anche dal punto di vista strutturale, in quanto c'è bisogno di un sistema contabile differente rispetto alla contabilità per cassa, largamente utilizzata. Ciò comporta l'esigenza di forza lavoro con competenze specifiche, per cui le pubbliche amministrazioni saranno tenute ad avere nel proprio organico, operatori esperti, e ciò implica il sostenimento di ingenti costi per l'implementazione di software contabili adeguati, formazione del personale ma anche per modificare i processi interni delle Pubbliche Amministrazioni (Christiaens et al. 2010).

In merito agli effetti negativi si sono espressi diversi studiosi in letteratura, tra cui Bonollo (2022), la quale ha delineato una distinzione tra gli effetti negativi interni ed esterni alle organizzazioni pubbliche.

Per quanto riguarda gli effetti negativi interni alle organizzazioni pubbliche possiamo distinguere i seguenti:

1. Resistenza al cambiamento e tensioni nei rapporti lavorativi

Nella letteratura presente è stato possibile appurare che, numerosi studi (ad es. Brunsson, 1989; Sharfman et al., 1988) mostrano che l'introduzione della contabilità per competenza nelle organizzazioni pubbliche genera forti resistenze, soprattutto quando si tratta di un cambiamento radicale con la cultura organizzativa preesistente. Si parla spesso di *ipocrisia organizzativa*, ovvero l'apparente adozione del cambiamento che però non modifica realmente i comportamenti (Liguori, 2012; Adhikari et al., 2013). In vari contesti (Italia, Canada, Russia), le riforme contabili sono state adottate come un obbligo formale, non eliminando del tutto le logiche contabili preesistenti, ma adottate sotto una nuova veste (Antipova & Bourmistrov, 2013). Questa resistenza è spesso vista dagli operatori come un aumento del controllo statale e la perdita di autonomia (Jacobs,

2005; Caccia & Steccolini, 2006; Becker et al., 2014). Analisi empiriche dimostrano come tale resistenza sia legata a interessi personali, conservazione dello status quo e mancanza di valori condivisi (Agasisti et al., 2018).

2. Costi elevati:

Una delle preoccupazioni maggiori si ha circa l'onerosità della riforma in quanto, il passaggio alla contabilità per competenza nelle organizzazioni pubbliche comporta costi significativi, che non vengono compensati da risparmi derivanti dall'uso delle nuove informazioni contabili (Connolly & Hyndman, 2006; Edwards, 2021). Quando si parte con la prima fase di implementazione della riforma, i costi riguardano la valutazione degli asset pubblici, la formazione del personale e l'adozione di software specifici (Caperchione, 2000). In seguito, si aggiungono spese legate a sistemi informativi, consulenze, contabili qualificati e audit (Redmayne & Laswad, 2013). Il sostenimento di questi costi spesso sottraggono risorse ai servizi essenziali, rendendo incerti e non immediati i benefici della riforma (Adhikari & Garseth-Nesbakk, 2016; Christiaens & Rommel, 2008). Questo porta ad una situazione di incertezza circa l'ottimale riuscita della riforma in quanto, il successo dell'implementazione richiede investimenti importanti e condizioni preesistenti favorevoli (Timoshenko & Adhikari, 2010; Hepworth, 2003), difficili da realizzare nei paesi in via di sviluppo, dove la corruzione può compromettere la capacità istituzionale (Mimba et al., 2007).

Gli effetti negativi esterni alle organizzazioni pubbliche possono identificarsi in:

1. Scarsa affidabilità, trasparenza e comparabilità

Dalla letteratura emerge che la contabilità per competenza ha introdotto un elevato grado di discrezionalità, così facendo si è minata l'affidabilità e la trasparenza dei bilanci pubblici (Barton, 2007; Carnegie & West, 2003), comportando uno scontento da parte di stakeholder eterni. L'attuale sistema di contabilità è per competenza, è certamente nato per il superamento della contabilità per cassa, giustificato dalla necessità di includere informazioni patrimoniali, ma ad oggi vi è la sensazione costante che continui a non riflettere pienamente la situazione finanziaria delle organizzazioni pubbliche, anche a causa dell'inclusione soggettiva di beni particolari, come il patrimonio culturale (Bandy, 2015; Christiaens, 2004). L'aumento della discrezionalità degli operatori pubblici potrebbe minare l'utilità della contabilità per competenza nel valutare e confrontare le performance delle organizzazioni pubbliche (Connolly &

Hyndman, 2006; Jones et al., 2013), generando bilanci poco chiari e facilmente manipolabili, anche attraverso pratiche di accrual management o spostamenti strategici di ricavi e costi (Pilcher & Van der Zahn, 2010; Garcia, 2014). Da Queste distorsioni, osservate anche nel Regno Unito (Pina et al., 2012), riducono la comparabilità tra i bilanci pubblici, rendendo l'informazione contabile inefficace (Carlin, 2005). Inoltre, la mancanza di standard uniformi tra paesi e livelli di governo genera sistemi informativi disomogenei e difficilmente confrontabili, sia a livello internazionale che nazionale (Mann & Lorson, 2021; Pilcher, 2011a).

2. Minore controllo democratico e accountability

È stato evidenziato dalla letteratura che l'adozione della contabilità per competenza potrebbe indebolire il controllo democratico e la rendicontazione pubblica (Hyndman, 2016; Newberry, 2014). La funzione principale che si pone l'accrual accounting è proprio per quella di fornire maggiore trasparenza su costi e ricavi, ma è stato evidenziato che le informazioni prodotte risultano spesso troppo complessa non facilmente comprensibili per i cittadini rendendo complicata la loro partecipazione all'azione pubblica (Connolly & Hyndman, 2006; Pilcher, 2011).

3. Inequità intergenerazionale

Come detto in precedenza, ma come verrà approfondito in seguito, una delle spinte principali all'adozione dell'accrual accounting, è quello derivante dalle crisi economiche che si sono avute negli ultimi decenni. Proprio per questa ragione ci si aspetta che una criticità dell'adozione riguardi l'equità tra generazioni. Con ciò che si è espresso si intende che, la contabilità per competenza dovrebbe aiutare a valutare la sostenibilità a lungo termine delle politiche finanziarie pubbliche, cercando di evitare che le generazioni future siano gravate da debiti per i consumi attuali (Bolívar et al., 2014; Grossi & Soverchia, 2011). Tuttavia, l'evidenza empirica mostra carenze, ad esempio nell'applicazione dell'ammortamento, che rendono difficile assicurare che ogni generazione consumi solo le risorse che produce (Aiken & McCrae, 1996; Vinnari & Nasi, 2008). Il bilanciamento tra efficienza a breve termine e capacità a lungo termine rimane una sfida aperta (Pallot, 2001).

Per sintetizzare ciò che abbiamo espresso finora circa l'accrual accounting, in modo chiaro, possiamo utilizzare 3 differenti schemi:

Tabella n.2: Caratteristiche dell'Accrual Accounting nel Settore Pubblico

| Caratteristica | Descrizione | Riferimenti |
|-------------------------|---|------------------------------------|
| Rilevazione economica | Rileva gli eventi quando maturano, non quando avviene | Lüder (2000), Salato et al. (2023) |
| Rappresentazione fedele | l'incasso/pagamento Fornisce una visione completa della situazione economica, patrimoniale e finanziaria | Ferry et al. (2018) |
| Sistema complesso | Richiede software avanzati e competenze tecniche elevate | Christiaens et al. (2010) |

Tabella n.3: Vantaggi dell'Accrual Accounting

| Vantaggio | Descrizione | Riferimenti |
|--|--|----------------------|
| Indicatori di performance | Misura costi e performance delle attività pubbliche | Flynne et al. (2016) |
| Responsabilizzazione politica | Favorisce il focus dei decisori pubblici su asset, passività e risultati | Flynne et al. (2016) |
| Visione consolidata del settore pubblico | Permette un'immagine unitaria delle finanze pubbliche a tutti i livelli | Flynne et al. (2016) |
| Supporto normativo internazionale | Sostenuto dagli standard IPSAS per migliorare comparabilità e affidabilità | IPSASB (2014) |
| Migliora trasparenza e controllo | Aiuta a valutare efficienza/efficacia e supporta il controllo di gestione | IPSASB (2014) |

Tabelle n. 4/5: Limiti interni ed esterni alle Pubbliche Amministrazioni

| Svantaggio | Descrizione | Riferimenti | Svantaggio | Descrizione | Riferimenti |
|---------------------------|--|---|-------------------------------------|--|---|
| Resistenza al cambiamento | Paura della perdita di autonomia e mantenimento dello status quo | Liguori (2012), Adhikari et al. (2013), Jacobs (2005) | Scarsa affidabilità e comparabilità | Elevata discrezionalità, bilanci manipolabili e poca comparabilità tra paesi | Carnegie & West (2003), Barton (2007), Mann & Lorson (2021) |
| Costi elevati | Alti costi per implementazione, formazione e sistemi IT | Connolly & Hyndman (2006), Redmayne & Laswad (2013) | Minore controllo democratico | Bilanci complessi poco comprensibili per cittadini e politici | Newberry (2014), Hyndman (2016) |
| | | | Inequità intergenerazionale | Difficoltà a garantire che ogni generazione consumi solo le proprie risorse | Bolívar et al. (2014), Pallot (2001), Vinnari & Nasi (2008) |

2.3 Adozione mista dei modelli di accrual accounting e cash accounting: condizioni, modalità e implicazioni operative

Analizzati i due modelli contabili utilizzati dalle amministrazioni pubbliche, possiamo affermare che il modello classico utilizzato è quello per cassa, di semplice attuazione ma meno accurato rispetto alla contabilità per competenza, modello che nasce per il settore privato, ma a seguito di eventi diversi, si è scelto di utilizzarlo anche nell'ambito pubblico. La contabilità per cassa è ciò di più conosciuto all'interno della contabilità pubblica, e gli operatori pubblici sono sia abituati alla gestione basata su tale modello ma lo ritengono anche quello maggiormente incline alle esigenze dell'economia pubblica. Il passaggio completo dalla cash accounting all'accrual accounting non è stato, ma non è tutt'ora una riforma semplice che si è ottenuta in maniera completa. Nelle economie moderne e sviluppate possiamo vedere ancora una forte coesistenza di entrambi i modelli e in questo paragrafo andremo a comprendere in che modo si attua questa convivenza e le motivazioni che hanno spinto a ciò.

L'adozione congiunta dei modelli di contabilità per cassa (cash accounting) e per competenza (accrual accounting) rappresenta una configurazione sempre più frequente nel panorama contabile, soprattutto nel settore pubblico. La scelta che tendenzialmente porta a questo

scenario, noto anche come adozione mista, lo si ha quando nelle amministrazioni pubbliche si utilizzano entrambi i sistemi contabili per finalità diverse, sia in risposta a vincoli normativi, ma anche per necessità gestionali o pressioni internazionali verso una maggiore trasparenza e accountability (Christiaens, Reyniers & Rolle, 2010).

In particolare, molte pubbliche amministrazioni scelgono di adottare una contabilità di tipo cash-based per scopi autorizzativi e di bilancio, soddisfacendo così requisiti legali di controllo delle uscite monetarie, mentre adottano una contabilità accrual-based per fini gestionali, di programmazione economica o di rendicontazione rispondendo a quanto richiesto dagli standard contabili internazionali (Paoloni e Grandis, 2007; Anessi Pessina, 2000; Steccolini e Anessi Pessina, 2001). Ciò che concerne la funzione principale che è quella autorizzativa, essa è esplicata dal bilancio e dal sistema contabile che danno alla pubblica amministrazione la possibilità di imporre limiti circa le entrate ed uscite del periodo, ma a ciò si aggiunge anche il controllo preventivo, mediante indicatori, del debito ed il controllo della situazione finanziaria. Gran parte dei paesi che hanno avviato il passaggio al sistema contabile di tipo accrual, si ritrovano ad utilizzare comunque la contabilità per cassa, soprattutto in nell'ottica dei bilanci di previsione e questo comporta inevitabilmente un disallineamento, poiché la scelta dei principi contabili da seguire per la redazione dei bilanci a consuntivo è quella per competenza (Guarini, 2018). Quindi, si può affermare che in gran parte dei Paesi che hanno scelto di intraprendere la strada del cambiamento in ottica accrual, permane la presenza della contabilità cash in ottica soprattutto previsionale ed autorizzatoria (Anessi Pessina e Steccolini, 2007; Christiaens e Rommel, 2008; Jorge, 2007; van Helden e Reichard, 2016).

Alla luce di quanto descritto, si può affermare che non parliamo di due sistemi contabili esclusivi tra loro, ma possono coesistere, dando vita a diverse prospettive per comprendere un medesimo fenomeno (Olson et al., 1998; Guthrie et al., 2005).

La scelta circa l'adozione di sistemi contabili misti risponda a necessità pratiche degli enti pubblici. La letteratura evidenzia che, mentre alcuni governi mantengono la contabilità per cassa per scopi legali e di bilancio, adottano la contabilità per competenza per fini gestionali e di rendicontazione, al fine di soddisfare simultaneamente esigenze di controllo della liquidità e rappresentazione accurata della situazione economico-patrimoniale (Christiaens et al. 2010).

L'adozione mista può avvenire con due principali modalità operative, che sono state evidenziate sia dall' International Monetary Fund (IMF), che dall' International Federation of Accountants (IFAC):

- 1 Sistemi paralleli: i due modelli sono mantenuti separatamente. La contabilità per cassa viene utilizzata per le funzioni di previsione ed autorizzative, mentre la contabilità per competenza viene introdotta, per redigere il bilancio al termine del periodo. Questo approccio è comune in paesi che stanno convergendo verso gli standards IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), che sono appunto su base accrual.
- 2 Sistemi integrati: l'informazione contabile viene prodotta secondo il principio di competenza, lasciando spazio alla possibilità di “ricalcolare” periodicamente dati in ottica di cassa al fine di adempiere ad obblighi normativi. Ovviamente, ci troviamo di fronte ad una modalità che implica maggiore complessità in ottica attuativa, ma promuove coerenza interna tra i due sistemi (IFAC, 2017).

Il caso emblematico è possibile riscontrarlo in Italia, il sistema pubblico ha introdotto ufficialmente l'adozione mista con il Decreto Legislativo 118/2011, che ha previsto un doppio circuito contabile negli enti territoriali: da un lato, la contabilità finanziaria, fortemente ancorata al principio di cassa, e dall'altro, la contabilità economico-patrimoniale, basata sul principio di competenza. La riforma ha imposto una duplice tenuta contabile per rispondere sia alla tradizione giuridico-formalistica italiana, sia alla necessità di aderire ai principi contabili europei (Corte dei Conti, 2018).

Questo modello, tuttavia, ha sollevato problemi pratici, tra cui la difficoltà nella riconciliazione tra le due basi contabili, la necessità di formazione del personale e i rischi di incoerenza nei dati. Come evidenziato da Anessi-Pessina, Barbera e Sicilia (2016), il modello italiano costituisce un caso emblematico di approccio incrementale alla riforma contabile, dove l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale si affianca e non sostituisce la contabilità finanziaria.

L'adozione mista rappresenta un compromesso strategico tra esigenze di controllo tradizionali e nuove aspettative di rendicontazione economica. Se ben gestita, essa può favorire un'evoluzione sostenibile verso sistemi contabili più informativi, ma essa richiede investimenti in formazione, sistemi informativi e cultura contabile, al fine di evitare il rischio di duplicazione, inefficienza e opacità nella governance finanziaria.

Capitolo III

Standard Internazionali per la regolamentazione della contabilità pubblica

3.1 Il concetto di armonizzazione contabile internazionale – 3.2 International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) – 3.3 Gli IPSAS – 3.2 Criticità e dibattiti sull'universalità degli standard IPSAS

3.1 Il concetto di armonizzazione contabile internazionale

Quando si parla di armonizzazione contabile, si fa riferimento ad un discorso ampio, di un progetto nato in risposta a stimoli esterni che hanno portato i governi dei Paesi, a porre l'attenzione sull'argomento.

In letteratura, l'armonizzazione contabile viene definita come il processo che serve a rendere compatibili le attività di contabilità adottate da enti pubblici di vario grado, al fine di ridurre al minimo le variazioni tra i differenti sistemi contabili in ambito internazionale (Busca et. al, 2015). Nobes nel 1991, ha indicato che per armonizzazione contabile si può intendere la definizione di confini entro i quali le pratiche contabili di differenti Paesi possano definirsi accettabili, quindi che debba esserci coerenza nelle ipotesi contabili di base, forma e contenuto dei documenti contabili, principi di valutazione simili, come anche i criteri di misurazione.

La scelta di convergere verso un'armonizzazione contabile internazionale è dettata, come detto in precedenza da stimoli esterni, come eventi specifici, che possono identificarsi nella crescita e globalizzazione dei mercati finanziari, crescite delle organizzazioni internazionali come Banca Mondiale o FMI che hanno come obiettivo la concessione di prestiti a governi ed istituzioni pubbliche. Inoltre, la scelta di convergere verso una contabilità pubblica armonizzata deriva anche dalla necessità di migliorare la responsabilità dei governi in tema di chiarezza e trasparenza dei documenti pubblici, tale da renderli fruibili sia per la collettività, ma anche in ottica di comparabilità, e ciò da anche la possibilità di valutare la performance dei governi stessi (Lüder e Kampmann, 1993).

Possiamo affermare che c'è stata un'accettazione cauta di un'armonizzazione contabile sovranazionale da parte di molti Paesi, i quali hanno sottolineato che motivazioni per le quali ponevano resistenze. Una fra tutte è la sovranità nazionale, in quanto la contabilità pubblica è espressione della stessa e la scelta di cedere all'armonizzazione avrebbe minato l'indipendenza dei Paesi da questo punto di vista (Busca et. al, 2015).

Un ulteriore punto a sfavore era identificato in quelli che possiamo definire come problemi di fattibilità, poiché parliamo di un progetto su scala internazionale, e c'è da sottolineare che non

tutti i Paesi considerati partano dalla stessa base di partenza e quindi i costi da fronteggiare in termini di implementazione sono elevati. Per ovviare a tali problemi strutturali, Monsen nel 1994, ha suggerito si abbandonare l'idea globale dell'armonizzazione, prediligendo una forma di armonizzazione contabile "regionale", quindi tra piccoli gruppi di Paesi che sono simili dal punto di vista contabile.

Inoltre, non vi erano evidenze che confermassero che i benefici attesi dall'armonizzazione contabile e quindi l'utilità del progetto era definita dubbia (Nobes, 1988).

A fronte delle criticità sollevate circa la funzionalità del progetto, molti sono i sostenitori che hanno spinto in questa direzione, e parliamo di soggetti estremamente legati all'ottica internazionale come le grandi società di revisione, fondi di investimento o gli standard setter globali, come l'IPSASB, che spingono verso l'adozione di una tipologia di contabilità principalmente utilizzata nel settore privato anche nel settore pubblico (Christensen, 2005).

Alla luce di quanto detto finora, possiamo quindi affermare che, l'armonizzazione non può identificarsi in processo rigido, e quindi un cambiamento radicale da un momento all'altro, ma una convergenza graduale per comprendere il processo, risultati e benefici durante il percorso stesso (Nobes, 1991).

L'esigenza di avere una contabilità unica a livello internazionale deriva da differenti necessità, e possiamo affermare che si sviluppa in maniera progressiva tra gli anni '80 e gli anni 2000. La spinta, quindi, arriva da fattori economici come abbiamo precedentemente affrontato, ma anche dall'avvento del New Public Management, che cambia il modello manageriale del settore pubblico, portando al suo interno pratiche del settore privato, come anche la spinta verso l'adozione della contabilità economico-patrimoniale (Christiaens et al. 2015).

In quest'ottica nasce nel 1986 il Public Sector Committee (PSC), istituito dall'International Federation of Accountants, che si occuperà di sviluppare linee guida per la contabilità pubblica internazionale, ed il PSC è il primo vero tentativo di avviare una standardizzazione contabile, sul piano internazionale (Cain, 2017). Nel '96 si passa ad un'ottica formale in quanto il PSC produrrà gli standard ufficiali per il settore pubblico, per poi arrivare agli anni 2000 col passaggio del PSC all'International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB), che produrrà fino a 50 International Public Sector Accounting Standard (IPSAS), e questa scelta è vista come un processo di convergenza tale da ampliare il potenziale informativo della contabilità pubblica (Nobes, 2013).

In sintesi, possiamo dire che l'armonizzazione contabile è un processo chiave per ottenere informazioni contabili chiare e documenti contabili comparabili tra loro, e che nasce da

esigenze organizzative dettate dal NPM ed esigenze geopolitiche, che hanno poi portato alla definizione di elementi chiave nella guida di questo processo.

3.2 International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)

Nell'analizzare la tematica della contabilità pubblica, e soprattutto dell'armonizzazione contabile su base accrual, dobbiamo analizzare tutti i punti che possono interessare questa tematica. Uno fra tutti sono gli standard che guidano gli Stati nella contabilizzazione delle operazioni di gestione pubbliche ed anche nella redazione di documenti consuntivi. Il principale organo che voluto regolamentare i public accounting pubblico è il Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), che è l'organismo indipendente responsabile della definizione degli standard contabili internazionali per il settore pubblico, noti come IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Non si tratta di un ente totalmente indipendente ma opera sotto la salvaguardia dell'IFAC (International Federation of Accountants) ed ha il compito di promuovere l'adozione di principi contabili basati sulla competenza (accrual basis) da parte delle amministrazioni pubbliche, con l'obiettivo di migliorare la trasparenza, la responsabilità e la comparabilità dei bilanci pubblici a livello globale.

L'IPSASB viene istituito all'inizio degli anni 2000, ma non è stata una scelta del tutto spontanea, in quanto la sua nascita deriva dall'evoluzione del Public Sector Committee (PSC), istituito dall'IFAC nel 1986. La fondazione del PSC era dettata da un'esigenza di avere un ente in grado di produrre linee guida contabili per il settore pubblico, però ci si è resi conto che questo non bastava e quindi emerse la necessità di istituire un organismo dotato di maggiore formalità, con un'autorevolezza tecnica e visibilità internazionale, al fine di rispondere alle crescenti pressioni per una gestione più trasparente e comparabile dei conti pubblici. Si può comprendere come l'istituzione dell'IPSASB ha risposto, quindi, a una duplice esigenza:

1. Di armonizzare la rendicontazione pubblica a livello globale;
2. Di rafforzare la fiducia degli stakeholder pubblici e privati nei sistemi di contabilità governativa.

L'evoluzione normativa in ambito internazionale, per ciò che concerne il public accounting, non parte in maniera spontanea ma, si inserisce in un più ampio processo culturale e politico, scaturito da una crescente insostenibilità fiscale in molti paesi, specialmente in via di sviluppo negli anni '80, e da un'esigenza generale di rafforzare la disciplina finanziaria a livello globale.

L'affermazione di un approccio orientato all'accountability pubblica fu sostenuta anche da istituzioni internazionali come FMI e Banca Mondiale, che spinsero per l'adozione di principi contabili più rigorosi. (FMI, 2003).

L'obiettivo delle organizzazioni descritte era proprio quello di promuovere una maggiore responsabilità fiscale, richiedendo a svariati paesi, a livello globale, ma soprattutto in via di sviluppo, di adeguare i propri sistemi contabili a principi più rigorosi (IFAC, 2021).

Il passaggio dal PSC, che si identifica in un comitato, all'istituzione dell'IPSASB, che comporta quindi, un'istituzione di un board con maggiore autonomia e mandato tecnico riflette una ridefinizione del ruolo della contabilità pubblica nel contesto della governance globale. A partire dagli anni '90, in risposta a una crescente pressione esercitata da istituzioni internazionali come il Fondo Monetario Internazionale (FMI) e la Banca Mondiale, si è affermata una nuova sensibilità per la trasparenza, la responsabilità fiscale e la comparabilità delle informazioni finanziarie nel settore pubblico (Christiaens et al., 2010; IFAC, 2021).

Questa trasformazione è avvenuta parallelamente a un processo di globalizzazione economica che ha reso sempre più interdipendenti le economie nazionali e ha richiesto strumenti contabili in grado di comunicare efficacemente la situazione finanziaria degli enti pubblici agli stakeholder nazionali e internazionali. Le crisi fiscali verificatesi in diversi paesi, sia sviluppati che in via di sviluppo, hanno messo in luce le carenze dei modelli contabili tradizionali basati sulla cassa e hanno alimentato la necessità di adottare standard contabili su base di competenza (IFAC, 2021; FMI, 2003).

La scelta di istituire IPSASB è una risposta ad una necessità di una regolamentazione rigorosa, ma anche una scelta di tipo culturale in quanto, si colloca nel solco della più ampia trasformazione di gestione pubblica con l'avvento del "New Public Management" (Hood, 1995), che ha progressivamente promosso la managerializzazione della pubblica amministrazione. Come abbiamo precedentemente affrontato, vediamo che il nuovo approccio dettato dal NPM ha comportato l'adozione di strumenti, tecniche e linguaggi propri del settore privato all'interno delle amministrazioni pubbliche, con l'obiettivo di migliorarne l'efficienza, la trasparenza e la responsabilità nei confronti di stakeholders di vario titolo.

L'espletamento della funzione dell'IPSASB era proprio quello che creare degli standard contabili, cioè gli IPSAS, ispirati agli IFRS che sono propri del settore privato, che riflettono questo cambiamento, segnando un tentativo di convergenza tra logiche contabili pubbliche e private, in particolare attraverso l'introduzione del principio di competenza nella rendicontazione pubblica.

In riferimento a quanto finora descritto, possiamo affermare che l'IPSASB si configura non solo come un board che ha la funzione di standardizzare la contabilità pubblica, ma anche come emblema di un mutamento paradigmatico nella governance pubblica: da un modello burocratico-formale a uno orientato alla performance, alla misurabilità e alla comparabilità internazionale delle informazioni finanziarie (Christiaens et al., 2010; Brusca et al., 2015; IFAC, 2021).

3.3 Gli IPSAS

Gli IPSAS sono standard contabili che sono stati prodotti dall'IPSASB a partire dal 2000, quando ancora non era definito sotto tale istituzione, ma si parlava ancora PSC. Parliamo di un insieme di principi contabili la cui formazione prende spunto dagli IFRS (International Financial Reporting Standards), principi contabili che sono stati creati per la regolamentazione contabile nel settore pubblico, e quindi poi adattati alle specificità del settore pubblico. La produzione dell'IPSASB comprende sia la realizzazione di standard sia su base accrual che su base cash, ma l'orientamento maggiore prevale verso l'applicazione del principio di competenza, in quanto si identifica maggiormente idoneo a rappresentare in modo completo e chiaro la situazione finanziaria ed economica delle pubbliche amministrazioni.

Prima di addentrarci alla specificità degli IPSAS esistenti, comprendiamo come si sviluppa la nascita dei singoli principi contabili.

La creazione degli standard da parte dell'IPSASB segue un processo trasparente e pubblico, che consente a tutti gli interessati all'informativa finanziaria nel settore pubblico di esprimere le proprie opinioni, che vengono attentamente considerate durante l'elaborazione degli standard.

Per sviluppare un nuovo IPSAS si prevede in primis, la pubblicazione di un Exposure Draft (ED), che è una proposta formale sottoposta a consultazione pubblica. Ma spesso prima della pubblicazione dell'ED, potrebbe essere diffuso un Consultation Paper (CP), documento che si pone di analizzare in profondità una specifica tematica e fornisce un'ottima base per ulteriori discussioni e confronti, che potrebbero sorgere in sede di realizzazione (Deloitte, 2018).

Come abbiamo anticipato, l'IPSASB non produce solo standard contabili veri e propri, ma ha la facoltà di pubblicare anche Raccomandazioni di Prassi (Recommended Practice Guidelines – RPG), che offrono orientamenti non vincolanti su tematiche specifiche.

L'iter che porta alla creazione e pubblicazione degli IPSAS, deriva da un processo deliberativo e rappresenta la conclusione formale del lavoro dell'IPSASB, su tematiche di ordine di

contabilità pubblica. Qualsiasi modifica successiva a uno standard già emesso deve seguire lo stesso processo ufficiale.

Il processo che segue la creazione di un IPSAS è il seguente (IFAC, 2016):

1. Il primo passo che svolge l'IPSASB è dato dalla consultazione del Public Interest Committee (PIC) e il Consultative Advisory Group (CAG), al fine di identificare le aree di maggiore interesse per lo sviluppo di nuovi IPSAS, o la revisione di principi già esistenti, ed infine la strategia di lavoro da adottare.
2. Alla luce di quanto definito nella prima fase, viene redatto dal board un project brief per delineare gli obiettivi da raggiungere e i tempi di sviluppo del progetto, e a seguito di ciò potrebbero essere istituiti ad hoc dei working group o task force a supporto della creazione dei principi contabili.
3. Il board può richiedere anche una consultazione pubblica, attraverso la pubblicazione di Consultation Paper (CP) in fase preliminare, al fine di raccogliere opinioni su questione specifiche prima di far partire i lavori. Successivamente, viene redatto un Exposure Draft (ED), che è una bozza ufficiale dello standard contabile da realizzare, al fine di ricevere opinioni e suggerimenti dal pubblico, che possono arrivare in un periodo di 120 dalla pubblicazione.
4. Il board analizza le osservazioni che provengono dagli stakeholder in fase di consultazione pubblica, e se pervengono commenti che portano alla modifica sostanziale del progetto iniziare, si dovrà procedere ad una nuova esposizione pubblica (re-exposure).
5. A seguito dell'analisi dei commenti e suggerimenti provenienti dal pubblico, l'IPSASB può procedere alla votazione finale per l'approvazione dello standard, e tutte le decisioni che sono state prese dal board, attraverso l'approvazione dello standard, sono incluse nella sezione Basis for Conclusion.
6. Una volta proceduto all'approvazione, si passa alla fase della pubblicazione ufficiale dello standard per renderlo fruibile al pubblico definendo, in questa fase, la data di entrata in vigore dello stesso.

Per quanto riguarda i principi contabili esistenti possiamo vedere che, gli standard prodotti, dal 2004 ad oggi, sono 50, di cui 44 seguono il principio dell'accrual accounting, solo 1 è basato sul principio di cassa, e 5 non sono dei veri e propri principi ma si identificano in linee guida, framework concettuali, recommended practice guidelines. Quindi, da quanto descritto, possiamo vedere che la predilizione dei principi contabili internazionali è quella di una base contabile di tipo accrual, e quindi richiede una predisposizione ad un'armonizzazione contabile da parte dei paesi coinvolti nel loro utilizzo.

3.4 Criticità e dibattiti sull'universalità degli standard IPSAS

Gli International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), e quindi la loro adozione, è un importante tentativo di armonizzazione contabile a livello globale nel settore pubblico, che si scontra con la realtà in quanto, nonostante la spinta verso una standardizzazione internazionale della rendicontazione finanziaria, l'adozione degli IPSAS in maniera universale rimane un obiettivo ancora in piena fase realizzativa non portata a totale compimento.

In letteratura, ci sono stati numerosi dibattiti circa l'adozione universale degli IPSAS, e quali fossero le criticità circa la loro implementazione che è soggetta a difficoltà, di natura tanto tecnica quanto politico-istituzionale (Christiaens et al., 2015; Brusca et al., 2016). C'è però da sottolineare un importante studio condotto da Chatti et al. 2024, il quale va ad analizzare come i fattori sociale, economici ed istituzionali, di un Paese, possano influenzare l'adozione degli IPSAS. Da tale studio si può affermare che l'adozione degli IPSAS è molto spesso legata ad un intervento di riforma interna dei ministeri finanziari al fine di ottenere benefici attesi in termini di gestione della finanza sostenibile, internazionalizzazione e rendicontazione (Schmidhuber et al., 2018). Inoltre, come già sottolineato in letteratura, la scelta di adottare gli IPSAS viene sempre più spesso da Paesi che sono in via di sviluppo, i quali hanno bisogno di accrescere la loro credibilità in termini di reporting finanziario ed accountability (Tawiah, 2021). Come appurato da Chatti et al., 2024, non è sempre una scelta del governo di adottare gli IPSAS, ma in molti casi la scelta è spinta da organizzazioni professionali di contabilità; quindi, non vi è un'influenza univoca degli enti politici di un Paese sulle scelte contabili in tal senso. È stato osservato anche che l'inclinazione all'adozione è dettata anche da un isomorfismo mimetico, e ciò indica che la scelta di un Paese circa l'adozione di una tipologia di contabilità può essere dettata dall'influenza di Paesi limitrofi che ne sono già fruitori. Una scelta di questo tipo è molto plausibile perché, in una situazione d'incertezza, ci si può basare su strutture che si possono emulare, al fine di aumentare la legittimità di un Paese (Gómez-Villegas et al., 2020).

Analizzando le influenze che portano all'adozione degli IPSAS, si devono analizzare quelle che sono le criticità legate alla loro adozione generalizzata, e possiamo vedere che una delle principali critiche riguarda la presunta neutralità tecnica degli standard, poiché, sebbene presentati come strumenti tecnici, gli IPSAS hanno di base una matrice concettuale privata, quindi parliamo di standard IFRS-based, che può risultare poco aderente alle logiche e finalità proprie del settore pubblico. Questo aspetto solleva dubbi circa la loro legittimità in contesti istituzionali con culture contabili e tradizioni giuridiche differenti. In particolare, Paesi con sistemi giuridico-contabili di tipo civil law hanno mostrato resistenze all'adozione integrale, optando piuttosto per soluzioni ibride o adattate, e quindi si sottolinea che gli IPSAS non possono essere adottati in maniera rigida ad ogni situazione senza calarli nel singolo caso (Benito et al., 2007).

Ulteriore fonte di criticità è costituita dal costo di implementazione e dalla capacità amministrativa necessaria per l'applicazione pratica degli standard. Nei Paesi in via di sviluppo, la carenza di risorse tecniche e la fragilità istituzionale costituiscono ostacoli rilevanti. In tali contesti, l'adozione può risultare più una forma di compliance formale, spesso legata a pressioni di organizzazioni internazionali, che un reale processo di riforma della governance finanziaria pubblica, tenendo conto dei grossi interventi pubblici che devono essere affrontati per sostenere tale riforma (Meziane et. al 2025).

In sintesi, possiamo affermare che, la letteratura esistente è favorevole all'adozione degli IPSAS, e quindi portare avanti la riforma contabile, convergendo verso un'adozione unificata della contabilità di tipo accrual. La problematica rilevante è la generalizzazione dei principi contabili IPSAS, definiti ad oggi, un po' come la linea guida principale da dove è partita la scelta di riformare la contabilità pubblica. Si è parlato di problematica rilevante, in quanto abbiamo visto che non tutti i Paesi sono pronti e/o possono adottare in maniera oggettiva i principi contabili designati, in quanto si possono avere degli ostacoli derivanti dal contesto economico o sociale in cui essi si trovano, specialmente quando parliamo di Paesi in via di sviluppo. Quindi, non vi è possibile generalizzare l'adozione degli IPSAS, ma si possono adottare in via differente, adattandoli al contesto, procedendo quindi a delle modifiche per far si che rispecchino in modo corretto quanto è indicato dagli IPSAS originari.

Capitolo IV

Armonizzazione contabile in Europa e l'adozione degli EPSAS

4.1 Quali necessità hanno spinto l'Europa ad un'armonizzazione contabile? - 4.2 Processo di sviluppo degli EPSAS – 4.3 Difficoltà nell'adozione degli EPSAS: Approfondimenti dalla letteratura

4.1 Quali necessità hanno spinto l'Europa ad un'armonizzazione contabile?

L'Unione Europea è un insieme di Stati che hanno tradizioni giuridiche, fiscalità ed anche strutture amministrative molto differenti tra loro; quindi, è caratterizzata da un assetto istituzionale multilivello. La presenza di queste profonde differenze tra i vari Stati che compongono l'UE ha reso complessa la gestione integrata della governance economica e fiscale, quindi, non gestibile come se si trattasse di un unico grande Paese. Alla luce di ciò, l'armonizzazione contabile è emersa come una risposta necessaria alla trasparenza e comparabilità dei dati finanziari nel settore pubblico, al fine di rendere più fluido lo scambio di informazioni a livello centrale dell'Unione Europea.

La scelta decisiva di attuare un profondo processo di armonizzazione contabile a livello Europeo, è stata la crisi del debito sovrano europeo del 2009, che ha evidenziato come molte amministrazioni pubbliche degli Stati membri non fossero in grado di fornire informazioni affidabili, tempestive e comparabili sulla loro situazione finanziaria. Le differenze nei sistemi contabili, molti dei quali ancora basati sul criterio di cassa, hanno ostacolato la capacità dell'UE di effettuare valutazioni coerenti sul rischio fiscale e sulla sostenibilità delle finanze pubbliche (European Commission, 2013)

Il 2009 è stato un anno caratterizzato dall'avvento della crisi economico-finanziaria del debito sovrano e una delle cause che si sono riscontrate, è stata proprio l'impossibilità di reperire informazioni necessarie alla valutazione del debito. Il principale problema portato dalla crisi si è avuto in termini di accountability, poiché non vi era, sia la possibilità di comparare i conti pubblici, ma gli stessi non godevano di trasparenza tale da essere compresi. Ciò che si è appreso dall'analisi della crisi che ha investito l'Europa, è il bisogno di un'armonizzazione contabile per ottenere un consolidamento delle informazioni contabili delle Amministrazioni Pubbliche europee, che sia chiaro e veloce, ma ciò è realizzabile solo con l'adozione principi contabili su base accrual, unici a tutti i Paesi Membri.

La scelta di realizzare un'armonizzazione contabile in Italia, e di realizzare un totale cambiamento in materia di rilevazione contabile, spostando l'attenzione sull'eventuale utilizzo di una contabilità per competenza anche per gli Enti Pubblici, deriva concretamente da quanto

esposto dalla Direttiva Europea n. 85 del 2011. La Direttiva fa parte del Six Pack, parliamo di un pacchetto normativo circa la governance economica europea che mira a rafforzare, gli strumenti esistenti di governance economica dell'UE, ma oltre tale Direttiva, sono stati emanati ed adottati tre regolamenti di modifica del patto di stabilità e crescita e due regolamenti finalizzati alla definizione della nuova procedura di sorveglianza multilaterale. Il Patto di Stabilità e Crescita (PSC), era stato introdotto per garantire la stabilità della zona euro, volto ad imporre agli Stati membri limiti stringenti sul deficit e sul debito pubblico, e la sua efficacia dipende dalla disponibilità di dati contabili comparabili e affidabili. Le incongruenze nei sistemi contabili nazionali hanno creato disallineamenti significativi tra i dati di bilancio comunicati dai governi e le statistiche ufficiali elaborate da Eurostat, facendo sì che tali discrepanze abbiano compromesso la fiducia dei mercati finanziari e l'efficacia degli strumenti di sorveglianza macroeconomica (Caperchione & Salvatori, 2014), quindi si è arrivati così all'emanazione del Six Pack. Comprendiamo quindi, che l'esigenza dell'Europa è legata alla scelta di realizzare in concreto un'armonizzazione contabile, estendibile a tutti i Paesi dell'Unione, finalizzata alla possibilità di consolidare i dati contabili dei differenti Paesi in maniera chiara, e ciò è realizzabile solo attraverso l'utilizzo di principi contabili similari di base accrual.

Inoltre, vi sono dei vincoli circa il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionale che è dato dal monitoraggio dei vincoli di bilancio imposti dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) e dal rispetto del principio del pareggio di bilancio introdotto nella Costituzione con la legge costituzionale n. 1 del 20 aprile 2012 (recepita dalla legge n. 243 del 2012), in attuazione delle linee guida europee del fiscal compact. Questa complessa attività richiede la raccolta, l'aggregazione e la riclassificazione dei dati di bilancio prodotti da tutte le amministrazioni pubbliche, per consentire analisi statistiche e favorire un confronto completo ed efficace tra le diverse realtà esistenti nei Paesi dell'Unione Europea. L'UE nel 2011 ha provveduto ad emanare il Fiscal Compact, si tratta di un pacchetto legislativo dato da cinque regolamenti e dalla direttiva n. 85 del 2011. Tale direttiva ha come obiettivo specifico gli standard di qualità del sistema generale di bilancio pubblico di ogni Stato e stabilisce:

1. Requisiti uniformi per i quadri di bilancio;
2. Regole e procedure di bilancio specifiche;
3. Dispositivi di monitoraggio;
4. Sistemi contabili distinti dai dati statistici;
5. Controllo interno e audit indipendente;

6. Regole tra le autorità dei sottosettori dell'amministrazione pubblica;
7. Possibili clausole di salvaguardia (esclusa la Gran Bretagna).

Entrando nel vivo di quanto predisposto, la Direttiva n. 85 del 2011 emanata dal Consiglio dell'Unione Europea, ha come fulcro principale l'adozione di un sistema contabile su base accrual, il quale è considerato dagli studiosi un pilastro fondamentale per l'innovazione contabile. Questo principio permette di migliorare la qualità dell'accounting nelle organizzazioni pubbliche, poiché prevede la rilevazione in bilancio dei fatti economici rilevanti al momento del loro verificarsi, indipendentemente dalle manifestazioni finanziarie o di cassa ad essi associate. Questo comporta una rappresentazione più accurata e trasparente delle performance finanziarie e della posizione economica delle organizzazioni pubbliche. Ciò avviene perché i ricavi e i costi sono contabilizzati nel periodo in cui sono maturati, piuttosto che quando viene effettuato il pagamento o incassato il denaro. Di conseguenza, si ottiene una visione più realistica delle risorse utilizzate e delle obbligazioni assunte,

Ciò su cui convergono gli studiosi della materia, è proprio il fatto che i sistemi contabili che non adottano l'accrual basis non forniscono una visione completa e accurata delle operazioni economiche e della situazione finanziaria delle istituzioni pubbliche. Se si passasse all'adozione di un sistema basato sul principio di competenza economica permetterebbe di ottenere un equilibrio finanziario generale, migliorare l'efficienza nell'erogazione dei servizi e aumentare la trasparenza.

La convergenza verso un sistema contabile accrual basis creerebbe le condizioni necessarie per un adeguato livello di responsabilizzazione delle istituzioni pubbliche. Questo approccio consente di bilanciare la necessità di vincoli e autorizzazioni preventive con processi decisionali e di controllo basati su dati consuntivi.

La Direttiva n. 85 del 2011 del Consiglio dell'Unione Europea sottolinea l'importanza di questo approccio per la governance economica degli Stati membri, promuovendo una maggiore armonizzazione e comparabilità delle informazioni finanziarie. Questo è particolarmente rilevante in un contesto europeo, dove la trasparenza e l'affidabilità dei dati finanziari sono essenziali per la cooperazione e il coordinamento delle politiche fiscali tra i paesi dell'Unione. All'art.3 possiamo individuare il fulcro della direttiva n. 85 del 2011 che riguarda l'imposizione dell'Unione Europea agli Stati Membri circa la dotazione di sistemi di contabilità pubblica per tutti i sottosettori della Pubblica Amministrazione per ottenere le informazioni necessarie, tali da fornire dati fondati sul principio di competenza al fine di ottenere come risultato ultimo, i dati basati sulle norme del SEC 95, ora SEC 2010.

Questa norma permette di comprendere l'incoerenza presente all'interno dei conti del settore pubblico, volto a registrare solo i flussi finanziari, ed il controllo dei bilanci svolto dall'UE che si basa sui dati forniti secondo il principio di competenza, così come fornito dal sistema del Sistema Economico dei Conti (SEC). I bilanci degli Stati Membri dell'Unione Europea sono sotto stretta osservazione dalla Commissione dell'UE, nei quali sono rendicontati i dati forniti secondo quanto predisposto dal SEC (Jones, 2003).

La mancanza di una contabilità per competenza implica che le transazioni finanziarie e i bilanci debbano essere elaborati attingendo a fonti diverse, generando una "discrepanza statistica" tra il disavanzo rilevato dai conti non finanziari e quello dai conti finanziari. Per rendere i bilanci comparabili, è necessario convertire i dati finanziari in dati basati sul principio di competenza attraverso approssimazioni e correzioni.

Il Sistema Europeo dei Conti (SEC), che funge da quadro statistico macroeconomico per la contabilità dei settori pubblico e privato nell'UE, adotta il principio di competenza. Questo schema di riferimento è fondamentale per misurare l'attività economica e finanziaria di un sistema economico, le sue componenti e le relazioni che si instaurano tra di esse in un determinato periodo di tempo. I conti nazionali rappresentano lo strumento principale per valutare la situazione economica complessiva di un Paese. Vengono utilizzati dalle autorità pubbliche e da soggetti economici e sociali, che ricavano da essi molteplici informazioni utili per prendere decisioni (Guarini, 2018).

Il processo di armonizzazione in Europa è fortemente spinto da Eurostat, l'ufficio statistico dell'Unione Europea, che si occupa di consolidare i dati statistici provenienti dalle autorità statistiche dei singoli Paesi Membri, che li preparano secondo standard accettati a livelli europeo ed internazionale, come il SEC 2010, che si basa sul principio della competenza economica. Il percorso parte con l'utilizzo degli standard SEC, dalle singole autorità statistiche nazionali, per trattare i dati contabili delle Pubbliche Amministrazioni, al fine di trasmetterli ad Eurostat (Dasi et.al, 2013). L'ufficio statistico dell'UE si occupa di analizzare, consolidare e verificare la correttezza dei dati, con l'obiettivo di garantire la massima comparabilità e l'utilizzo degli stessi da parte delle istituzioni europee. La forte spinta dell'UE in questo processo di armonizzazione è dettata soprattutto da questo, in quanto la qualità dei dati forniti dalle AP è molto utile per il calcolo delle grandezze macroeconomiche, che appunto influenzano le decisioni in ambito economico, e non solo, da parte dell'Unione Europea. Quindi, come sostenuto da Jones e Caruana nel 2014, l'armonizzazione dei sistemi contabili delle Amministrazioni Pubbliche è propedeutico e funzionale agli obiettivi macroeconomici come il controllo del debito.

Come possiamo quindi analizzare, la direttiva n. 85 del 2011, ha segnato un fondamentale passo verso l'armonizzazione contabile all'interno del continente Europeo. Ed è proprio all'interno di tale direttiva che Eurostat ha predisposto un report del 6 marzo 2013, intitolato *Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States*, nel quale si delineavano due conclusioni cardine del processo di armonizzazione:

- L'impossibilità di applicare gli International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), ai Paesi Membri.
- Considerare gli IPSAS come un punto di partenza per elaborare standards contabili ad hoc, che regolassero la contabilità pubblica europea, che nella loro definizione prenderanno il nome di European Public Sector Accounting Standards (EPSAS).

Come abbiamo affrontato nei precedenti paragrafi gli IPSAS sono principi contabili internazionali per la contabilità pubblica, e ad oggi sono l'unico insieme di principi contabili per il settore pubblico riconosciuti in ambito internazionale, ma che non sono adottabili in via generale da tutti i Paesi per problematiche culturali ed economiche. A fronte di questo blocco, la Commissione Europea si è mossa per comprendere come ovviare a tale problematica, promuovendo la valutazione e la creazione di principi contabili ad hoc al fine di rendere completamente attuabile l'armonizzazione contabile anche in Europa.

4.2 Processo di sviluppo degli EPSAS

La scelta dell'Europa di creare un setting di principi contabili da adottare è spinta da una quasi necessità di arrivare ad una corretta armonizzazione contabile circa tutte le economie che la compongono. Alla luce di ciò, nel 2013 la Commissione Europea ha incaricato Eurostat di verificare la concreta applicabilità dei principi contabili pubblici internazionali nei vari Stati membri, istituendo la "Task Force IPSAS/EPSAS", la quale era composta da soggetti esperti dei Paesi dell'Unione, al fine di identificare soluzioni corrette in materia di governance per la creazione degli EPSAS.

Da quanto esposto, possiamo comprendere che è oltre un decennio si discute dell'introduzione degli EPSAS in Europa, per favorire la transizione dai sistemi attuali a quelli basati su principi contabili uniformi, semplificando la lettura e la comprensione dei dati contabili e rispondendo meglio alle esigenze di una rappresentazione obiettiva delle finanze pubbliche. Le scelte attuate in ambito europeo, hanno come base la necessità di rendere omogenei i dati contabili dei

differenti Paesi, e questa è la necessità che vi è anche in Italia, col fine di poter aggregare in modo semplice e chiaro le informazioni contabili delle differenti amministrazioni pubbliche, dando modo allo Stato di intervenire efficacemente sulla finanza pubblica.

Attualmente, il Sistema dei Conti Pubblici nazionali si sta evolvendo per soddisfare meglio le esigenze informative europee. Tuttavia, gli enti locali e territoriali rappresentano l'unico ambito in cui le riforme previste dal Decreto Legislativo n. 118 del 2011 sono state effettivamente attuate con risultati apprezzabili, in termini di compliance complessiva e maggiore consapevolezza della dinamica della spesa pubblica.

Come detto in precedenza, nel 2013, la Commissione Europea ha avviato il progetto EPSAS (European Public Sector Accounting Standards), al fine di sviluppare un setting di principi contabili per il settore pubblico degli Stati membri, e questo progetto, parte con uno studio preliminare sulla suitability degli IPSAS per il contesto europeo, ovvero uno studio di idoneità volto a comprendere se fossero adeguati al contesto europeo (European Commission, 2013).

L'esito dello studio ha evidenziato l'utilità degli IPSAS come punto di partenza, ma ha anche sottolineato la necessità di adattarli alle specificità europee. Di conseguenza, la Commissione ha deciso di promuovere lo sviluppo di standard propri, pur mantenendo una forte coerenza con il quadro IPSAS, per garantire il massimo livello di comparabilità a livello internazionale.

Il processo di sviluppo degli EPSAS si articola in diverse fasi, ciascuna con un ruolo specifico e basata su principi di trasparenza e coinvolgimento degli stakeholder.

L'avvio del progetto, come detto in precedenza, si ha formalmente nel marzo 2013 con la pubblicazione del documento *COM(2013) 114 final*, intitolato "Verso l'attuazione di standard contabili armonizzati per il settore pubblico negli Stati membri" (European Commission, 2013). Questo documento ha riconosciuto ufficialmente l'esigenza di standard contabili armonizzati e ha raccomandato lo sviluppo degli EPSAS ispirati agli IPSAS.

Avendo riconosciuto l'esigenza di fare di passi verso l'armonizzazione contabile, si è provveduto ad istituire l'ente volto alla creazione dei principi contabili, cioè venne istituito il "EPSAS Working Group" sotto la guida di Eurostat, nel 2015 (European Commission, 2019). Parliamo di un working group che comprende rappresentanti degli Stati membri, esperti contabili, revisori, accademici e osservatori da organismi internazionali, che hanno come obiettivo di dare definizione tecnica alla base gli principi contabili che si intendono introdurre, organizzare le sedute di consultazioni pubbliche, procedere a valutare l'impatto delle sperimentazioni pilota e monitorare l'andamento della stessa.

Al fine di sviluppare il progetto di armonizzazione contabile, Eurostat ed altre organizzazioni istituzionali, hanno condotto analisi e studi al fine di analizzare i vari sistemi contabili dei Paesi

Membri dell'UE, al fine di comprendere le principali similitudini e differenze, sulle quali lavorare al fine di sviluppare una base contabile unica a cui tutti i Paesi possano aderire senza difficoltà (European Commission 2019).

Ciò è stato possibile anche grazie alle numerose consultazioni pubbliche e seminari tecnici, promossi dalla Commissione Europea a partire dal 2014, raccogliendo opinioni da autorità pubbliche, revisori, enti locali, professionisti e accademici. (European Commission, 2014).

Tutta la parte preliminare di analisi e di consultazione pubblica ha portato alla definizione di alcuni standard preliminari delineati nei primi concept paper e documenti tecnici, sviluppati e pubblicati tra il 2016 ed il 2018. Parliamo di documenti la cui base concettuale è data dagli IPSAS, i quali sono stati riadattati in chiave europea, seguendo la sua normativa in tema di contabilità dettata dal SEC 2010.

L'obiettivo pratico della trasformazione contabile europea inizia ad essere implementato tra il 2017 e il 2020 grazie ai vari progetti pilota condotti in alcuni Stati membri, supportati dall'Eurostat e da altri enti specializzati. La finalità dei progetti condotti si snodava su più obiettivi, come l'applicabilità degli standard presenti a livelli internazionale, e quindi comprendere il grado di adattabilità dello standard in relazione alla genesi della contabilità del paese, oppure analizzare l'impatto organizzativo e tecnologico, e stimare i costi di implementazione (Eurostat WG EPSAS 19/05rev2, 2019; Eurostat EPSAS WG 20/07rev, 2020).

La finalità del progetto sin ora descritto è quello di arrivare alla creazione degli EPSAS definitivi, che siano generalizzabili per tutti i Paesi dell'Unione Europea (Eurostat COM(2013)/114 final).

Ad oggi, gli EPSAS non sono ancora stati adottati formalmente come un insieme vincolante di standard contabili europei, ma parliamo di un'iniziativa ancora in fase preparatoria, incentrata sulla definizione del quadro concettuale, sul confronto tecnico con gli standard IPSAS e sulla raccolta di evidenze tramite studi e sperimentazioni volontarie nei vari Stati membri.

Secondo Brusca et al. (2016), l'introduzione degli EPSAS rappresenta una delle riforme più complesse nella governance finanziaria pubblica dell'UE, ma il suo avanzamento è stato rallentato da resistenze politiche, costi di implementazione e necessità di adeguamenti giuridici. Alla luce di tutti gli sforzi fatti finora, circa l'identificazione della maturità contabile degli Stati Membri dell'UE non è stato ancora emanato nessun atto vincolante dalla UE circa l'adozione degli EPSAS (Eurostat, 2020), quindi non esistono ancora come standard definitivi applicabili, ma sono un obiettivo cruciale strategico nel processo di armonizzazione contabile pubblica in Europa, anche se, come sottolineato dalla Commissione Europea gli EPSAS da soli non

garantiscono la qualità dei dati contabili, ma a questi deve affiancarsi un ottimale controllo interno ed esterno (Jones e Caruana, 2015).

4.3 Difficoltà nell'adozione degli EPSAS: Approfondimenti dalla letteratura

La letteratura ha dibattuto molto su quelle che sono le difficoltà circa l'adozione degli EPSAS, considerando anche la base di partenza cioè l'adattabilità degli IPSAS.

Jones e Caruana nel 2015 hanno evidenziato che gli IPSAS sono standard internazionali sviluppati principalmente per il settore pubblico, ma sono spesso percepiti come troppo dettagliati o non completamente adattati alle esigenze degli stati membri dell'UE, che hanno sistemi, problematiche e priorità diverse. La natura tecnica e il contenuto degli IPSAS potrebbero quindi non essere direttamente applicabili senza significativi adattamenti, come abbiamo già sottolineato nei precedenti paragrafi.

C'è da considerare che gli IPSAS sono ancora in fase di sviluppo, il che potrebbe portare dei problemi circa la loro governance e la loro completezza, poiché parliamo di standard considerati "in evoluzione", e ciò potrebbe creare incertezza sulla loro stabilità e sulla loro compatibilità con i sistemi esistenti dei Paesi dell'Unione Europea, rendendo così complicata l'adozione generalizzata degli stessi.

Gli IPSAS differiscono nei loro obiettivi e metodologia rispetto ai sistemi di contabilità economica e statistica come il SEC (Sistema Europeo dei Conti), il quale è un insieme di regole e metodologie contabili usato per compilare le statistiche economiche ufficiali dell'Unione Europea. Ad oggi, con lo sviluppo ancora in fase embrionale degli EPSAS, il confronto principale su cui ci si può soffermare è appunto tra questi due complessi di regole contabili, al fine di comprendere le differenze tra gli IPSAS ed EPSAS.

Infatti, possiamo vedere che, la differenza di scopo tra queste normative crea difficoltà nell'integrazione e armonizzazione, rendendo oneroso e complesso adeguare gli IPSAS alle esigenze dell'UE senza perdere coerenza con gli obiettivi comunitari. Viene sottolineato in letteratura che i governi dei singoli Stati europei molto spesso fanno resistenza all'adozione degli IPSAS e questo è dettato dall'eventualità di perdere controllo sulla gestione delle proprie finanze pubbliche comportando la perdita di una parte della propria indipendenza, ed inoltre i cambiamenti da affrontare potrebbero portare all'aumento di oneri amministrativi. Tutto questo si unisce inoltre, allo scarso interesse da parte dell'assetto politico di voler cambiare i sistemi di contabilità pubblica già in adozione ed anche consolidati nelle prassi comuni.

Una differenza importante è alla base dell'applicazione dei principi in sé, in quando ci sono delle differenze strutturali importanti da tenere in considerazione. I Paesi dell'UE hanno enti pubblici con strutture e caratteristiche molto diverse tra loro, il che li rende burocraticamente molto eterogenei, e alla luce di ciò possiamo sottolineare che, gli IPSAS sono stati progettati sulla base di un modello universale e ciò comporta che non sempre catturano queste diversità, rendendo difficile la loro applicazione uniforme e efficace, ed un esempio importante è che nel framework complessivo gli IPSAS non considerano budgeting e controllo di bilancio, quando invece questi sono punti cardini degli EPSAS (Makaronidis, 2012).

Possiamo affermare che ad oggi la problematica principale sia proprio la coesistenza tra i diversi sistemi di rendicontazione e cioè gli IPSAS ed il SEC, in quanto i primi rappresentano uno standard contabile internazionale orientato all'informazione finanziaria degli enti pubblici, mentre il SEC costituisce il quadro giuridico e tecnico per la produzione delle statistiche macroeconomiche europee, in particolare quelle relative al prodotto interno lordo (PIL), al reddito nazionale e ai conti economici consolidati. Secondo il SEC 2010, vigente dal settembre 2014, la rendicontazione è organizzata per settori economici, tra cui quello pubblico, ed ha lo scopo principale di fornire una visione aggregata e standardizzata dell'economia nazionale. Il SEC gode di un ampio riconoscimento legale, in quanto viene sancito da regolamenti dell'UE, i quali sono vincolanti, e ciò va a rafforzare la propria autorità, rispetto agli IPSAS, che non godono dello stesso riconoscimento legale (EC Eurostat, 2014; EC Eurostat, 2013a). Parlando di una differenza profonda in termini tecnici vediamo gli IPSAS sono sviluppati per la contabilità degli enti pubblici individuali, includendo tutte le attività e passività secondo il principio della competenza economica; il SEC opera a livello macroeconomico, quindi va a rappresentare il complesso di una nazione, con indicatori come il "net borrowing" del governo generale, calcolato tramite una riclassificazione dei dati contabili pubblici secondo criteri SEC (EC Eurostat, 2014). La differenza tra le due entità, si ritrovano anche i termini dei criteri di capitalizzazione e di consolidamento, i quali divergono sensibilmente. Per comprendere al meglio si può prendere ad esempio che il SEC prevede la capitalizzazione di spese in ricerca e sviluppo e in ambito militare che può identificarsi come un approccio più aggressivo rispetto a quello degli IPSAS, che sostengono criteri di identificazione più restrittivi per le immobilizzazioni immateriali (IAS 38; IPSAS 31). Valutando ciò si può affermare che rafforza il ruolo del SEC è molto forte nella determinazione del PIL e, indirettamente, anche nelle politiche di bilancio e di redistribuzione, come ad esempio l'assegnazione dei fondi strutturali europei (EC Eurostat, 2014, Rowan & Caruana, 2015).

La letteratura si domanda spesso negli anni se fosse corretta una convergenza tra IPSAS e SEC ma secondo Jones (2014), tentare di convergere SEC e IPSAS potrebbe essere fuorviante, poiché i due sistemi rispondono a obiettivi differenti in quanto gli IPSAS mirano alla trasparenza e all'accountability a livello micro, cioè per i singoli enti, mentre il SEC è orientato al controllo macroeconomico e alla sorveglianza fiscale a livello globale dell'UE. La supremazia dell'ESA deriva dalla sua natura normativa e dal fatto che costituisce la base del Patto di Stabilità e Crescita e delle procedure per disavanzi eccessivi (EDP), esercitando una "pressione coercitiva" sui singoli sistemi contabili nazionali (Scott, 2001; EC Eurostat, 2013a). In sintesi a quanto detto finora, il SEC rappresenta una forma di razionalità istituzionale dominante, con un'influenza decisiva sull'architettura contabile degli Stati membri, mentre gli IPSAS, pur offrendo un approccio tecnico avanzato e orientato alla trasparenza, non possiedono la medesima forza giuridica né il ruolo centrale nella governance economica europea. Quindi, in generale, le principali difficoltà risiedono nella compatibilità tra IPSAS e le esigenze, strutture e priorità del settore pubblico europeo, nelle resistenze politiche, nelle differenze di definizioni e obiettivi tra vari standard normativi, così come nella disponibilità di risorse e nel supporto politico necessario per un'implementazione efficace.

Capitolo V

Armonizzazione contabile in Italia: evoluzione normativa, riforme contabile ed adozione degli ITAS

4.1 Contabilità pubblica italiana prima del D.Lgs. 118/2011 - 4.2 Armonizzazione contabile post D.Lgs. 118/2011 - 4.3 Riforma PNRR ed ITAS - 4.4 Confronto IPSAS-EPSAS-ITAS

5.1 Contabilità pubblica italiana prima del D.Lgs. 118/2011

La contabilità pubblica italiana è stata soggetta ad una forte eterogeneità tra i differenti gradi della pubblica amministrazione fino a che si è arrivati all'adozione del Decreto Legislativo n.118 del 23 giugno 2011, e ciò significa che ogni singolo comparto pubblico italiano, dalle Regioni ai Comuni o anche i singoli settori pubblici come quello sanitario, adottavano criteri contabili differenti, i quali spesso erano in contrasto tra loro ed ovviamente non armonizzati. La presenza di questa forte frammentazione dal punto di vista contabile era uno degli ostacoli principali alla trasparenza e al controllo efficace della spesa pubblica, sia a livello nazionale che in chiave europea.

Antecedentemente la riforma del 2011, la contabilità pubblica era principalmente fondata su una tipologia finanziaria ed impostata secondo criteri di competenza giuridica, cioè si andavano a registrare gli effetti giuridici delle obbligazioni assunte, e ciò non offriva una visione complessiva ed economica delle risorse pubbliche che vi erano effettivamente consumate e prodotte. Questo approccio non risultava del tutto sbagliato in quanto risultava funzionale al fine di controllare la legalità e della regolarità amministrativa, però poneva degli importanti limiti in ottica di accountability, ma anche al fine di valutazione dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione pubblica (Panozzo, 2000).

A regolamentare il sistema di contabilità pubblica italiano vi era la disciplina dalla Legge n. 468 del 5 agosto 1978, definita anche Legge di Bilancio, il cui obiettivo era quello di riformare varie norme di contabilità pubblica, ma il suo principale obiettivo era quello di introdurre modifiche ai principi utilizzati per la redazione dei documenti pubblici fondamentali, come bilancio, rendiconti finanziari e circa la gestione delle finanze dello Stato². La legge n. 468 del 5 agosto 1978, ha subito varie modifiche nel tempo con mirati interventi normativi, fino alla sua abrogazione e la definitiva entrata in vigore della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, nota anche come legge di contabilità e finanza pubblica. Parliamo di una legge che impone una

² "Riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio", La legge 5 agosto 1978, n. 468. https://www.rgs.mef.gov.it/Documenti/VERSIONE-I/Selezione_normativa/L-/L05-08-1978_468.pdf

grande riforma in termini di gestione della finanza pubblica dello Stato, poiché mira a potenziare il bilancio dello Stato, il quale dev'essere aggiornato tenendo conto delle scelte di governance pubblica che vengono prese a livello europeo, ma anche in base ai nuovi rapporti che si insediano tra le pubbliche amministrazioni e lo Stato stesso; questo significa che la legge va a delineare i principi fondamentali su cui si basa la gestione delle finanze pubbliche e le procedure di programmazione e controllo della spesa pubblica tendendo un'armonizzazione dei sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni³.

C'è da sottolineare che anche se vi erano leggi ad hoc che cercavano di rendere la contabilità pubblica italiana meno opaca, lo Stato continuava a utilizzare una contabilità di tipo autorizzatorio, con finalità prevalentemente giuridico-formali e quindi si continuava ad avere un Bilancio dello Stato costruito su unità previsionali di base, difficilmente riconducibili a obiettivi concreti oppure ad una visione integrata dei costi e dei benefici degli obiettivi pubblici che si erano prefissati. Sulla base di quanto espresso, uno degli aspetti più critici di questo assetto di contabilità pubblica, era l'assenza di una contabilità che fosse efficiente ed efficace, tale da fornire una rappresentazione realistica del valore dei beni pubblici, delle passività implicite o degli impegni futuri dello Stato, questo perché non vi era una fondamentale attenzione alla dimensione patrimoniale, il che era limitante al fine di valutare la sostenibilità delle politiche pubbliche nel medio-lungo periodo (Anessi-Pessina et.al 2016).

Nel panorama contabile analizzato, possiamo vedere che le Regioni godevano di un'ampia autonomia finanziaria e contabile, come veniva anche sancito dalla riforma del Titolo V della Costituzione del 2001, soprattutto con l'articolo n. 119⁴. Tuttavia, questa autonomia si traduceva spesso in una varietà di modelli contabili, che ostacolavano la comparabilità e

³ Legge del 31 dicembre 2009, n. 196 Legge di contabilità e finanza pubblica.

https://www.rgs.mef.gov.it/Documenti/VERSIONE-I/Selezione_normativa/L-/L31-12-2009_196.pdf

⁴ I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione [53 c.2] e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio. La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante. Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite. Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni. La Repubblica riconosce le peculiarità delle Isole e promuove le misure necessarie a rimuovere gli svantaggi derivanti dall'insularità. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio. E' esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti. Art. 119 Titolo V della Costituzione.

l'integrazione dei bilanci regionali con quelli dello Stato centrale; quindi, rendeva il tessuto contabile ancor più eterogeneo e frazionato.

Anche se c'è da dire che poche Regioni nel territorio italiano avevano introdotto strumenti di contabilità economico patrimoniale, ma senza una disciplina uniforme o obbligatoria, il che non semplificava la situazione in cui ci si trovava, ma rendeva difficile non solo il confronto tra Regioni, ma anche la valutazione complessiva della spesa pubblica regionale. A tutto ciò si aggiungeva la scarsa diffusione della cultura del controllo dei risultati, che rendeva i bilanci regionali più strumenti formali che veri e propri strumenti di programmazione economica e finanziaria (Groppi ed Olivetti, 2003)

Oltre che le Regioni, anche gli enti locali, come Comuni, Province e Comunità montane, vigeva un sistema di contabilità finanziaria, basato su norme contenute nel Testo Unico degli Enti Locali (TUEL), D.Lgs. n. 267/2000, che a sua volta aveva sostituito il precedente D.Lgs. n. 77/1995.

Il TUEL prevedeva formalmente l'adozione di una contabilità economico-patrimoniale accanto a quella finanziaria, ma ciò nella pratica veniva scarsamente applicato e questo risultava spesso scollegato dalla gestione quotidiana, la quale veniva gestita con una metodologia su base finanziaria (Mussari, 2018).

Le differenti metodologie di classificazione delle entrate ed uscite del Paese, rendevano estremamente complesso qualsiasi tentativo di consolidamento dei conti pubblici a livello nazionale e ciò unitamente a quanto esposto finora, rende possibile affermare che la mancanza di strumenti efficienti ed efficaci per misurare i risultati economici delle attività pubbliche comportava una debole capacità di programmazione, in una bassa qualità del controllo interno e in una difficile rendicontazione verso i cittadini (Anessi-Pessina, Sicilia, 2010).

In sintesi, possiamo affermare che, prima del D.Lgs. 118/2011, la contabilità pubblica italiana poteva paragonarsi ad un mosaico disorganico di norme, pratiche e strumenti poiché vi era l'assenza di un linguaggio contabile comune e ciò comprometteva la trasparenza, la coerenza e l'efficienza della gestione pubblica, impedendo un'efficace programmazione e un controllo responsabile della spesa. La riforma introdotta con il decreto del 2011 rappresenta, quindi, un passaggio cruciale verso una maggiore armonizzazione del sistema contabile pubblico, ponendo le basi per un miglioramento della governance economico finanziaria dell'intero settore pubblico italiano.

5.2 Processo di armonizzazione contabile in Italia

Da un'analisi del contesto contabile italiano possiamo affermare che un primo vero passo verso un'ammonizzazione contabile, ed in concreto dei bilanci delle pubbliche amministrazioni, in Italia, si è avuto nel 2001. Proprio nel 2001 vi è stata l'approvazione della legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre dello stesso anno, rubricata come "Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione". Le modifiche previste dalla legge costituzionale approvata riguardano l'armonizzazione dei bilanci pubblici ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Quanto esposto dalle modifiche del testo costituzionale, riportano solo ad una mera armonizzazione dei bilanci, ma non si fa riferimento ad un'ammonizzazione dei sistemi contabili, il che sarebbe propedeutico e funzionale alla finalità principale (Mussari 2013). Quindi sarebbe stato del tutto inutile realizzare un'ammonizzazione solo formale ed infatti in concreto la riforma costituzionale sottendeva una comparabilità sostanziale e che quindi i valori inseriti in bilancio derivassero da scritture e principi contabili unici (Mussari, 2018).

Dall'analisi di quanto stabilito letteralmente dalla riforma Costituzionale, è possibile affermare che "l'armonizzazione dei bilanci pubblici ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" fossero materie di legislazione concorrente tra lo Stato e le Regioni". Alla luce di quanto esposto dalla riforma Costituzionale, allo Stato era lasciata la legislazione esclusiva per quanto concerne la regolamentazione del sistema tributario, contabile e di perequazione delle risorse finanziarie; le Regioni e gli Enti locali, al netto della loro autonomia finanziaria per ciò che riguarda entrate e spese, i tributi stabili, applicati e riscossi, prevedevano una definizione armonica in base a quanto indicato dalla Costituzione.

Proseguendo con una transizione verso un modello federale in Italia, l'introduzione dell'armonizzazione contabile all'interno di una riforma Costituzionale, viene osservata come un passaggio fondamentale per ovviare ad alcune dissonanze contabili tra le Amministrazioni Pubbliche, ma anche al fine di evitare un'autonomia degli enti territoriali, tale da portare alla creazione di sistemi contabili differenti (Cepiku, Mussari e Giordano 2016). La volontà era quella di creare un'ammonizzazione in grado di garantire che i bilanci pubblici fossero utili a definire, comunicare e controllare la politica finanziaria ed economica nazionale (Pavan, 2007). La formale armonizzazione dei bilanci non bastava, in quanto vi era un bisogno maggiore, che riguardava una sostanziale comparabilità dei sistemi contabili e quindi principi contabili omogenei. Ciò che veniva richiesto dalla riforma costituzionale del 2001, era che lo Stato definisse i principi cardine di finanza pubblica e del sistema tributario al fine di garantire l'equilibrio finanziario ed economico delle Amministrazioni Pubbliche. Questo perché i bilanci

delle AP sono visualizzati come lo strumento cardine di controllo e attuazione circa politiche finanziarie, economiche e tributarie a livello unitario (Heald e Georgiou 2011).

Alla luce di quanto esposto, è possibile affermare che, l'armonizzazione contabile era necessaria per definire corrette scelte finanziarie e in tema di fiscalità, coerentemente con gli obiettivi macroeconomici del Paese, ma anche in conformità con quanto definito dagli standard internazionali come quelli dell'ESA 2010 (European System of National and Regional Accounts).

L'armonizzazione contabile ha seguito un percorso definito dopo la riforma costituzionale, continuato con l'approvazione delle leggi n. 42 del 5 maggio 2009 e 196 del 31 dicembre 2009. Il 2009 è stato un anno caratterizzato dall'avvento della crisi economico-finanziaria del debito sovrano e una delle cause che si sono riscontrate, è stata proprio l'impossibilità di reperire informazioni necessarie alla valutazione del debito. Il principale problema portato dalla crisi si è avuto in termini di accountability, poiché non vi era, sia la possibilità di comparare i conti pubblici, ma gli stessi non godevano di trasparenza tale da essere compresi. Ciò che si è appreso dall'analisi della crisi che ha investito l'Europa, è il bisogno di un'armonizzazione contabile per ottenere un consolidamento delle informazioni contabili delle Amministrazioni Pubbliche europee, che sia chiaro e veloce, ma ciò è realizzabile solo con l'adozione principi contabili su base accrual, unici a tutti i Paesi Membri.

In Italia l'effettivo avvio del processo di armonizzazione contabile è partito da un percorso legislativo iniziato con l'entrata in vigore di due leggi fondamentali e sono proprio la legge n. 42 del 5 maggio 2009, rinominata Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, e la legge n. 196 del 31 dicembre 2009, Legge di contabilità e finanza pubblica.

Partendo dall'art. 2 comma 1 della legge 42 del 2009, così modificato dalla legge 196 del 2009, delegava al governo l'adozione di 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». I decreti legislativi in materia di armonizzazione contabile che avevano come obiettivo le Regioni e Enti Locali, dovevano essere uniformati ai principi e le direttive indicate dell'articolo 2, comma 2, lett. h) della legge 42/2009, sintetizzabili in:

- Adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato per consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche;

- Definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica;
- Adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dai regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale;
- Affiancamento di un sistema di contabilità economico-patrimoniale al sistema di contabilità finanziaria, basato su criteri comuni di contabilizzazione;
- Adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati;
- Definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi di bilancio.

Inoltre, l'articolo 2, comma 1 della legge 196/2009, delegava il governo ad adottare uno o più decreti al fine di rendere armonizzati i sistemi contabili e conseguentemente i bilanci delle Pubbliche Amministrazioni, tenendo fuori Regioni ed Enti Locali, tenendo ovviamente conto delle esigenze in materia di finanza pubblica. I principi e le direttive che sono sovraespresse sono sostanzialmente identici a quelli definiti per Regioni ed Enti Locali dalla legge 196/2009.

Volendo sintetizzare quanto esposto dalle leggi n. 42 maggio 2009 e n. 196 dicembre 2009, l'armonizzazione contabile era rivolta a tutte le Amministrazioni Pubbliche, prevedendone l'attuazione data da successivi decreti legislativi che avrebbero realizzato l'effettivo avvio dell'armonizzazione contabile. Ciò accadrà nel 2011, con l'approvazione del decreto legislativo n. 118 del 23 giugno, ma prima di passare all'analisi del decreto legislativo che segnerà un passaggio importante in tema di armonizzazione e soprattutto di contabilità accrual in ambito di conti pubblici, possiamo analizzare un'ulteriore legge, anche se la sua applicazione è circoscritta ad una singola parte di Enti Pubblici.

La legge in oggetto è la n. 240 del 30 dicembre 2010, legge che ha dato inizio ad un graduale processo di riforma che ha dotato le università italiane di nuovi strumenti di programmazione e controllo, come il bilancio unico di ateneo, il bilancio consolidato, la contabilità analitica e, soprattutto, il sistema di contabilità economico-patrimoniale. Pur considerando le sostanziali differenze in termini di struttura del bilancio e principi contabili tra l'ambito accademico e le altre amministrazioni pubbliche italiane, risulta interessante l'articolo 5, comma 1, lettera b), della legge n. 240 del 2010 che descrive l'obiettivo di "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".

Le finalità della legge n. 240 del 2010, seppur differenti per singolo ambito di applicazione possono identificarsi come simili a quanto esposto dalle leggi precedentemente esplicitate, con scopi evidentemente comuni.

La diretta conseguenza della Direttiva n. 85 del 2011 in Italia è l'emanazione del Decreto Legislativo

n.118 del 2011, denominato "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni., degli enti locali e dei loro organismi", ha lo scopo di modificare l'ordinamento contabile degli enti territoriali. Da ciò si evince che l'obiettivo comune anche in questo caso, è ottenere una contabilità omogenea al fine di rendere i bilanci armonizzati, estendendo la contabilità per competenza agli enti pubblici, col miglioramento dei loro conti e provando a realizzare un oggettivo risanamento della finanza pubblica, soprattutto territoriale. L'emanazione del Decreto Legislativo n. 118 del 2011, può definirsi un momento cruciale per l'attuazione del processo di armonizzazione contabile, in quanto lo si può definire come il primo passo importante al fine di cambiamenti strutturali in ambito di contabilità pubblica e le novità introdotte dal Decreto Legislativo sono le seguenti:

- 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;
- 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.

L'applicazione del Decreto non è stata immediata e si è proceduto ad una fase di sperimentazione biennale, che ha fatto emergere numerose criticità del testo originale, al quale di sono apportate delle modifiche, ed è stato quindi corretto ed integrato dal Decreto Legislativo n. 126/2014. Dopo il periodo di sperimentazione, le novità della nuova disciplina contabile introdotte dal suddetto decreto, nel 2017 sono state estese a tutti i comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti.

Con quanto definito dal Decreto Legislativo n.118 del 2011, le Pubbliche Amministrazioni e gli Enti Strumentali alle stesse, assoggettano la propria gestione a principi contabili uniformi. Si tratta quindi di un processo che porta a definire la contabilità pubblica come contabilità “integrata”, prevedendo un affiancamento alla preesistente contabilità finanziaria, della contabilità fondata sul principio della competenza economica. Alla luce di quanto esposto non vi è quindi la totale cancellazione della contabilità pubblica che va a cogliere solo gli aspetti finanziari delle operazioni di gestione delle Pubbliche Amministrazioni, ma si procede alla graduale coesistenza.

Dal Decreto Legislativo n.118 del 2011 vi è un rinnovamento circa la contabilità 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. Questo comporta un potenziamento della competenza finanziaria, in quanto per le entrate e le spese l'esigibilità sarà nell'esercizio, avvicinando a questa la fase di registrazione del credito/debito alla fase di riscossione/pagamento.

Al fine di implementare al meglio la volontà dell'Unione Europea circa un'armonizzazione contabile per tutti gli Stati Membri, c'è bisogno dell'istituzione di regole e linee guida appropriate, e proprio per questo, nel 2015 l'UE ha istituito un gruppo di lavoro per comprendere lo stato dell'arte del processo di armonizzazione, come esplicito nel capitolo precedente.

L'analisi e la comprensione dello stato dell'arte del processo di armonizzazione, al fine di definire un piano d'azione, infatti nel giugno del 2017, il Servizio di Supporto alle Riforme strutturali (SRSS) della Commissione Europea ha approvato il “progetto della riforma della contabilità per competenza IPSAS/EPAS nella pubblica amministrazione italiana” (Design of the accrual IPSAS/EPAS based

accounting reform in the Italian public administration” – SRSS/SC2019/170). Si tratta di un progetto che rientra nel quadro del “Programma di sostegno alle riforme strutturali” per il periodo 2017-2020 ed ha l'obiettivo di fornire elementi di base per dare modo ai Paesi Membri dell'UE di attuare riforme strutturali, istituzionali ed amministrative. L'obiettivo cardine del progetto di cui sopra, è proprio rafforzare la capacità dei singoli Paesi di realizzare un sistema contabile, applicabile a tutti i livelli della PA, basato sul principio di competenza economica.

Nel 2018 in Italia è stato avviato un progetto conclusosi a maggio del 2019, il quale prevedeva tre fasi:

1. Organizzazione e realizzazione di working visit presso gli Stati Membri dell'Unione Europea che avevano già introdotto la contabilità per competenza, come Portogallo, Belgio, Estonia ed Austria. Questo progetto è stato sviluppato al fine di realizzare un'attenta analisi delle differenti modalità di applicazione della riforma accrual, e le eventuali difficoltà affrontate nel processo di transizione
2. Si è poi passati ad analizzare quanto fossero differenti e distanti i sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni italiane, ed una contabilità per competenza con conseguente applicazione degli IPSAS/EPAS, con la produzione di una gap analysis.
3. A racchiudere quanto esposto finora c'è la redazione di un action plan. In questo piano viene esplicitata la realizzazione del nuovo sistema di contabilità pubblica in Italia, basato sulla competenza economica e prevedeva la scelta tra due differenti modelli di governance per procedere alla implementazione del progetto:
 - External Standard Setter Approach: in questa opzione è previsto che venga istituito un organismo terzo, totalmente indipendente, che si occupi di predisporre gli standards, dopo aver accolto il parere della Ragioneria Generale dello Stato.
 - Internal Standard Setter Approach: in questo caso il ruolo della Ragioneria Generale dello Stato non è solo centrale, ma anche totale. È infatti previsto che sia essa stessa a predisporre gli standards, tenendo sempre conto del parere di soggetti terzi, come ISTAT, Corte dei conti etc.

In sequenza del progetto sopra descritto, nel 2019, la Ragioneria Generale dello Stato ha approvato un ulteriore progetto "Support for the implementation of the accrual IPSAS/EPAS based accounting in the Italian public administration", il quale esplicitava il supporto circa l'adozione e l'implementazione della contabilità per competenza all'interno delle pubbliche amministrazioni italiane. Questo progetto segue differenti fasi:

- Parte con la definizione del Conceptual Framework degli ITAS, e cioè Italian Accounting Standard, basati su quanto definito dagli IPSAS/EPAS;
- Predisposizione della bozza dei principi contabili per competenza ITAS;
- Redazione delle linee guida circa l'utilizzo dei principi contabili all'interno della contabilità pubblica italiana;

- Formazione mediante piattaforme e-learning, al fine di istruire al meglio i funzionari pubblici che dovranno utilizzare tali dati contabili.

Al termine del 2019, l'Italia si presenta con un livello di accounting maturity al disotto rispetto a quanto previsto, e quindi non ancora pienamente in grado di applicare un modello di contabilità per competenza, a tutti i livelli della Pubblica Amministrazione.

I progetti precedentemente esposti sono stato implementati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, al fine di analizzare il livello di accounting maturity italiano al fine di individuare le iniziative maggiormente affini all'adozione di un sistema contabilità per competenza e dopo aver valutato il divario tra il sistema contabile attuale nelle PA e quello per competenza, si sono identificate le difficoltà da affrontare e le soluzioni da attuare, come:

- Definire una nuova governance per coordinare le attività della riforma contabile;
- Definire e predisporre l'insieme di principi contabili;
- Realizzazione di un nuovo piano dei conti uguale per tutte le amministrazioni pubbliche;
- Definizione del fabbisogno informatico, di capitale umano e dei sistemi di gestione finanziaria, utili al successo della riforma contabile.

5.3 Riforma PNRR ed ITAS

Come indicato nel precedente paragrafo, l'Italia, su indicazioni ed imposizioni provenienti dall'Unione Europea, ho provveduto ad implementare riforme importanti.

Nel precedente paragrafo si era sottolineato che l'Italia si trovava ad avere nel 2019 un livello di accounting maturity basso ed in base a ciò il MEF deciso di stabilire degli interventi da attuare a risoluzione di ciò.

Uno dei primi interventi attuati è dato dalla Ragioneria Generale dello Stato che ha provveduto a definire una Nuova Struttura di Governance con la Determina n. 35518 del 5 marzo 2020⁵. Questa struttura, guidata dallo Standard Setter Board (SSB), è incaricata di sviluppare un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale-finanziaria per le pubbliche

⁵ "È istituita la Struttura di govenance per la definizione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale unico per le pubbliche amministrazioni, di seguito denominata "Struttura". MEF - RGS - Prot. 35518 de l 05 /03 /2020 - U

amministrazioni, basato sul principio accrual e ispirato agli standard internazionali (IPSAS) ed europei (EPSAS).

È bene sottolineare che, all'interno della transizione verso una contabilità economico-patrimoniale per le pubbliche amministrazioni, ha un ruolo importante l'adozione del metodo della partita doppia. L'utilizzo del metodo della partita doppia è utile a garantire un maggior controllo e affidabilità delle registrazioni contabili, in quanto ogni movimento finanziario è registrato in modo preciso e coerente. L'utilizzo di questa metodologia assicura una maggiore compatibilità e trasparenza nelle informazioni contabili, facilitando la comprensione e l'analisi dei dati finanziari. Si può affermare che l'utilizzo del metodo della partita doppia nella nuova riforma circa l'adozione della contabilità per competenza, contribuirà a migliorare la qualità e l'affidabilità delle informazioni finanziarie, comportando una gestione più efficiente e trasparente delle risorse pubbliche (Bellesia, 2022).

Per quanto concerne la scelta di una Nuova Struttura di Governance da parte della Ragioneria Generale dello stato, si tratta della definizione di un board, a cui è affidato il compito di implementare il processo di costituzione di un sistema contabile accrual a livello nazionale, coerentemente a quanto predisposto dall'Unione Europea. Parliamo di un board con funzione propositiva nell'elaborazione di principi e standard per la definizione di un sistema di contabilità unico di tipo accrual per le pubbliche amministrazioni. Lo Standard Setter Board ha un incarico triennale, eventualmente rinnovabile, che deve seguire un piano di lavoro, precedentemente predisposto, nel quale vi sono gli obiettivi intermedi da completare nel 2023. A definire la Struttura di Governance vi sono differenti variabili ed influenze, in quanto ha una configurazione ispirata sia al modello desunto dalle indicazioni di Eurostat, sia dalle esperienze che sono state documentate durante i working visit.

In sintesi, da ciò che è stato esposto, circa i progetti portati avanti, possiamo delineare degli elementi fondamentali sui quali si è stabilito di basare il percorso di riforma, tra i quali figurano:

- Lo Standard Setter Board deve godere di una forte indipendenza tecnica e professionale;
- L'elaborazione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale unico, adottabile da tutte le amministrazioni pubbliche italiane.
- Definizione di un processo di implementazione del sistema di contabilità di tipo accrual coerente con quanto programmato dall'Unione Europea, nell'ambito delle attività svolte per la definizione degli EPSAS ed in linea con i principi di governance stabiliti.

Con l'avvento della crisi pandemica del 2020, l'Unione Europea ha creato delle misure volte a stimolare l'economia dei Paesi Membri, con l'emanazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR). Il Piano Italiano del PNRR, si articola in diverse Missioni che sono le seguenti:

1. Digitalizzazione, innovazione, turismo
2. Transizione ecologica
3. Istruzione e ricerca
4. Infrastrutture
6. Salute

L'importanza del nuovo quadro generale dei conti pubblici è stata riaffermata nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), in particolare nella "Missione 1: Digitalizzazione, innovazione, competitività e cultura" - "Componente 1: Digitalizzazione della pubblica amministrazione", descrivendo un obiettivo ambizioso e di rilevanza strategica per il futuro del sistema contabile pubblico italiano.

Parliamo di una riforma che si pone l'obiettivo di ridurre il divario tra i sistemi contabili vigenti nelle Pubbliche Amministrazioni italiane e ciò che viene sancito dagli standard contabili europei. Viene, quindi, delineato ulteriormente la necessità di sviluppare un sistema di principi contabili di tipo accrual anche in Italia, in attuazione a quanto indicato dalla direttiva n. 85 del 2011 dell'UE.

La riforma 1.15 è di fondamentale importanza in quanto è funzionale per l'attuazione del PNRR, in poiché la versione del piano approvata nel 2021 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”, aiuta a comprendere che per il patrimonio delle Pubbliche Amministrazioni italiane può essere valorizzato al meglio con una contabilità di tipo economico-patrimoniale.

Si possono, quindi, individuare quelli che sono gli obiettivi da perseguire dalla riforma 1.15 PNRR, e sono divisi come segue:

- Milestone 1, da completare per il secondo trimestre del 2024, prevede l'approvazione del conceptual framework, creazione di principi contabili accrual, ed elaborazione di un piano dei conti multidimensionale.
- Target, da completare nel primo trimestre del 2026, il quale prevede che le PA italiane vengano formate circa la transizione ad un nuovo sistema di contabilità per competenza.
- Milestone 2, da completare nel secondo trimestre del 2026, che prevede l'entrata in vigore della riforma nel suo complesso per almeno il 90% delle Pubbliche Amministrazioni.

Il Conceptual Framework di cui si parla nel Milestone 1, è in linea con quanto definito dalla Determina della Ragioneria Generale dello Stato il 5 marzo 2020. Definisce i principi relativi alla rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria delle amministrazioni pubbliche, volto a fornire informazioni sui flussi finanziari, l'uso di risorse e i risultati ottenuti, ed anche sulla capacità delle Amministrazioni Pubbliche di erogare servizi in futuro. Per sintetizzare questi concetti viene utilizzata un'unica espressione esemplificativa, che è appunto "rendicontazione per finalità informative generali". Alla base di quanto finora definito vi è il sistema contabile economico-patrimoniale, che va a rilevare gli effetti delle operazioni secondo il principio della competenza economica. Si delinea all'interno del Conceptual Framework, che i documenti finanziari devono essere realizzati seguendo dei principi contabili ad hoc, basati sugli EPSAS, ed in loro assenza sugli IPSAS, questo al fine di aiutare gli operatori a risolvere problemi contabili in assenza di linee guida specifiche al fine di migliorare la comprensibilità e la comparabilità delle informazioni finanziarie.

Lo Standard Setter Board, precedentemente istituito dalla Ragioneria Generale dello Stato, viene confermato a svolgere i lavori circa la creazione degli standard contabili, come viene delineato dal PNRR, con un Decreto legge n.152 del 6 novembre 2021.

Il board procede inizia i lavori al fine di realizzare i progetti precedentemente definiti, arrivando alla presentazione degli ITAS, Italian Accounting Standard, ben 21, con argomentazioni legate a quanto è espresso in diversi IPSAS/EPSAS.

Ad oggi sono stati approvati dal Board, post consultazione pubblica, n. 18 ITAS su 21 previsti dalla MEF, e sono i seguenti:

- ITAS 1 – Composizione e schemi del bilancio di esercizio (aggiornato al 27/01/2025).
- ITAS 2 - Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

- ITAS 3 – Operazioni, attività e passività in valuta estera.
- ITAS 4 – Immobilizzazioni materiali.
- ITAS 5 – Immobilizzazioni immateriali.
- ITAS 6 – Accordi per servizi in concessione: concedente.
- ITAS 7 – Locazioni.
- ITAS 8 – Riduzione di valore delle attività.
- ITAS 9 – Ricavi e proventi (aggiornato al 27/01/2025).
- ITAS 10 – Rimanenze.
- ITAS 11 – Strumenti finanziari
- ITAS 12 – Bilancio consolidato.
- ITAS 13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali.
- ITAS 14 – Partecipazioni in organismi controllati o collegati e accordi a controllo congiunto
- ITAS 15 – Benefici per i dipendenti.
- ITAS 16 – Prestazioni sociali in denaro.
- ITAS 17 – Ratei e risconti.
- ITAS 18 – Costi e oneri (aggiornato al 27/01/2025).

Gli ITAS in sé sono standards setter di supporto alla riforma di contabilità pubblica che si snoda dal punto di vista teorico, ma nel pratico i cambiamenti si avranno con l'utilizzazione del piano dei conti multidimensionale. Questo piano è entrato in vigore dal 1° gennaio 2025 ed ha lo scopo di rilevare le transazioni contabili tenendo fede al principio accrual per migliorare le informazioni contabili col supporto tecnico di un programma di innovazione digitale ad hoc. Il programma è denominato "Inlt"⁶, ed un è un sistema informatico integrato a supporto dei processi amministrativo-contabili, concepito in ottica Enterprise Resource Planning, strutturato in moduli integrati tra loro, capaci di cogliere il profilo finanziario, economico e patrimoniale di un'unica attività, e per lo sviluppo dello stesso è a lavoro la Ragioneria Generale dello Stato. A seguito della presentazione del 6 luglio 2023, del sito web dedicato al nuovo sistema di contabilità accrual ed alla riforma 1.15 PNRR, a settembre dello stesso anno, è stato reso fruibile a tutte le Amministrazioni Pubbliche, un portale che ha come obiettivo formare il personale sulla contabilità accrual. Il portale è uno strumento di governance definito per raggiungere gli

⁶ Aggiornamento del Piano dei conti integrato delle amministrazioni centrali dello Stato di cui all'articolo 38-ter della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

obiettivi previsti del Target, relativi alla formazione del personale al fine di renderli pronti all'implementazione della fase pilota, circa l'introduzione del nuovo sistema di contabilità accrual, che partirà dal 1° gennaio 2025, propedeutica alla completa adozione dal 1° gennaio 2027.

Sintetizzando quanto esposto finora, possiamo comprendere come l'Italia abbia iniziato un percorso di armonizzazione contabile a partire, nel concreto, dal 2011 e ad oggi il percorso si sta ancora sviluppando, ma con l'avvento del PNRR la spinta è stata forte verso l'adozione in tempi prestabiliti di una contabilità di tipo accrual.

Ad oggi possiamo vedere che, la fase pilota di implementazione della riforma dettata dal PNRR è in atto e siamo nel cuore della fase pilota delineata per il biennio 2025/2026.

Gli ITAS dal 1° gennaio 2025 hanno valore operativo e sono già utilizzati dalle principali amministrazioni pubbliche italiane (ministeri, enti locali, università, ASL, ecc.). Per ciò che concerne il piano dei conti multidimensionale, approvato nel novembre del 2023, anch'esso è in adozione dalle principali amministrazioni pubbliche italiane a partire dal 1° gennaio 2025, e si fonda su una struttura a segmenti che consente di registrare ogni operazione contabile secondo più dimensioni (natura economica, funzione, ente, fonte di finanziamento), garantendo una lettura integrata e coerente delle attività pubbliche (RGS, 2024); tutto ciò è supportato in maniera tecnica ed operativa dal sistema informativo "InIt", cioè un sistema pubblico progettato per gestire l'intero ciclo contabile e patrimoniale in ottica accrual.

Per il corretto funzionamento e la definizione chiara degli obiettivi, il decreto del 23 dicembre 2024 emanato dal MEF, ha delineato le linee guida al fine di garantire la coerenza tra il nuovo piano dei conti multidimensionale e i sistemi contabili già in uso presso le amministrazioni, specificando anche i modelli di trasmissione digitale (XBRL/XML) dei nuovi bilanci, e come detto in precedenza, a tal fine, è stata avviata un'intensa attività formativa, supportata da un portale dedicato, per preparare il personale pubblico all'adozione del nuovo sistema, con target fissato entro il primo trimestre del 2026 (MEF, 2025).

L'obiettivo principale della fase pilota 2025/2026, è quello di redigere, entro aprile 2026, i primi bilanci accrual ufficiali per almeno il 90% della spesa pubblica. La piena adozione a regime della contabilità economico patrimoniale, basata sugli ITAS e sul Piano dei conti multidimensionale, è prevista a partire dal 1° gennaio 2027, come tappa conclusiva del percorso tracciato dalla Riforma 1.15 del PNRR.

Questa transizione, pur sfidante, rappresenta un salto di qualità decisivo per la contabilità pubblica italiana, che si dota finalmente di strumenti coerenti con i principi della trasparenza, della responsabilità finanziaria e della sostenibilità a lungo termine, contribuendo così

all'allineamento con le migliori pratiche europee ed internazionali (Anessi Pessina & Steccolini, 2022; IFAC, 2021; Eurostat, 2020).

5.4 Confronto IPSAS-EPSAS-ITAS

La scelta di riformare la contabilità pubblica è una tematica che è stata affrontata a livello globale, che ha portato alla nascita degli *IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)* nel contesto internazionale, e che vengono applicati in maniera volontaria anche da alcuni Paesi del contesto europeo, gli *EPSAS (European Public Sector Accounting Standards)* nel contesto europeo e, nel contesto italiano, i recenti *ITAS (Italian Accounting Standards)*. Alla luce dell'analisi condotta in precedenza sui vari standard setter presenti ad oggi, a supporto della riforma della contabilità pubblica, c'è bisogno di specificare che allo stato attuale, solo gli IPSAS sono standard pienamente implementati e operativi a livello internazionale, mentre gli EPSAS sono ancora in una fase progettuale avanzata ma che non sono stati formalmente adottati da alcuno Stato membro dell'Unione Europea (Eurostat, 2023). In quest'ottica possiamo affermare che, ogni comparazione tra i tre gruppi di standard deve essere considerata di natura prettamente concettuale e prospettica, e non empirica o applicativa, poiché non si possono avere evidenze su tutti i fronti.

Gli IPSAS, emessi dall'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) costituiscono lo standard globale di riferimento per la contabilità accrual nel settore pubblico e sono pensati per garantire trasparenza, comparabilità internazionale, accountability e decision-making consapevole, e si basano su un framework concettuale che privilegia la rappresentazione veritiera e la competenza economica (IFAC, 2021; Christiaens et al., 2015). Gli EPSAS possono essere identificati come un'iniziativa autonoma, ma comunque dettata da eventi esogeni, della Commissione Europea, in particolare di Eurostat, che ha come obiettivo finale la definizione di un sistema di contabilità pubblica armonico per gli tutti Stati membri. La situazione in cui verte ad oggi l'Europa per questo ambito è che non vi è la presenza di un set definitivo di EPSAS, ma solo documenti programmatici come position paper e progetti pilota, che principalmente si occupano di testare l'approccio e comprendere le risposte dei Paesi Membri. Come abbiamo analizzato nel capitolo precedente è che l'approccio prevede generalmente una forte ispirazione agli IPSAS, ma con adattamenti volti a soddisfare le esigenze di armonizzazione fiscale, statistica e normativa proprie del contesto UE (Eurostat, 2017; ECA, 2019), tenendo sempre in considerazione che l'obiettivo primario è migliorare la

qualità dei dati dei conti pubblici ai fini della sorveglianza macroeconomica e del coordinamento della politica fiscale (Brusca et al., 2016).

Nel contesto generale degli standard europei ed internazionali, s'inseriscono gli ITAS, standard sviluppati dalla Ragioneria Generale dello Stato nell'ambito del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), con l'obiettivo di introdurre un sistema di contabilità accrual in linea con i principi internazionali, e rappresentano un adattamento tecnico-normativo degli IPSAS, riformulato in chiave italiana, tenendo conto delle specificità istituzionali e giuridiche nazionali. Ad oggi gli ITAS si differenziano dagli EPSAS poiché sono già parzialmente implementati arrivando ad oggi, cioè nel 2025, all'approvazione di 18 standard, i quali sono già applicati nella fase sperimentale per oltre il 50% delle pubbliche amministrazioni italiane (MEF-RGS, 2024). Il confronto tra i due differenti gruppi di standard non è possibile farlo poiché non vi è la medesima situazione in ottica di applicazione ed analisi dei risultati che potrebbero aversi in ottica di accountability o miglioramenti della contabilità dei Paesi che li adottano.

Il confronto tra i tre sistemi evidenzia dunque una disparità sul piano di maturità ed attuazione poiché mentre gli IPSAS sono operativi e sperimentati, gli EPSAS sono in ancora in una fase embrionale di costituzione, e gli ITAS rappresentano una nuova strada nazionale che si sta aprendo a piccoli passi dati dall'adozione in via sperimentale, tenendo conto di scelte di governance e struttura proprie.

Non possiamo affermare che, ad oggi, vi sia una convergenza effettiva tra IPSAS, EPSAS e ITAS, ma tale convergenza è auspicata. Tuttavia, essa potrà realizzarsi solo se supportata da un forte coordinamento tecnico e politico, sia a livello europeo, per garantire processi decisionali inclusivi e governance partecipativa, sia a livello internazionale, dove gli IPSAS rappresentano la base di riferimento globale (Biondi, 2017).

Capitolo VI

Quadro concettuale, la governance e gli ITAS nella riforma della *contabilità pubblica italiana*

6.1 Introduzione – 6.2 Quadro Generale – 6.3 La Struttura di Governance

6.4 Gli ITAS – 6.5 Conclusioni

6.1 Introduzione

Negli ultimi due decenni, la contabilità pubblica ha conosciuto un processo di profonda trasformazione, finalizzato ad accrescere la qualità, la trasparenza e la comparabilità dell'informazione finanziaria prodotta dalle amministrazioni pubbliche. In particolare, si è progressivamente affermata la tendenza verso l'adozione di modelli contabili basati sul principio della competenza economica (accrual accounting), in coerenza con gli standard internazionali emanati dall'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) e con le raccomandazioni della Commissione Europea in vista della futura implementazione degli European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)

Questo processo di armonizzazione risponde a esigenze molteplici. Da un lato, la crescente integrazione economica e finanziaria europea ha reso necessario disporre di dati contabili comparabili e affidabili per fini di governance macroeconomica, come previsto dal SEC 2010. Dall'altro lato, la crisi finanziaria e la successiva stagione di riforme strutturali hanno evidenziato i limiti dei sistemi contabili tradizionali di tipo finanziario, poco adatti a rappresentare in modo completo la situazione patrimoniale e finanziaria delle amministrazioni pubbliche. L'Italia ha inserito questa trasformazione nel quadro più ampio del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), con la riforma 1.15 "Dotare le pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual". Tale riforma prevede la definizione di un quadro concettuale e di un corpus organico di standard contabili nazionali, gli ITAS (Italian Public Sector Accounting Standards), ispirati agli IPSAS, ma adattati alle specificità dell'ordinamento italiano.

6.2 Il quadro concettuale

La Ragioneria Generale dello Stato ha provveduto a demandare alla Struttura di Governance istituita presso la Ragioneria Generale dello Stato con determina n. 35518/2020, la realizzazione di attività collegate all'attuazione della riforma 1.15 del PNRR, con l'obiettivo di

dotare le pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual.

Il procedimento, definito *due process*, prevede la definizione del Quadro Concettuale e degli standard ITAS, infatti esso approvato dallo Standard Setter Board nel 2021, il funge da cornice teorica per lo sviluppo degli ITAS, assicurandone omogeneità e coerenza. Non detta regole di dettaglio, ma enuncia principi guida applicabili in mancanza di una disciplina specifica.

Il Quadro Concettuale definisce il sistema di contabilità economico-patrimoniale basato sul principio accrual partendo dai principi secondo cui deve attuarsi la rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria, in attuazione delle finalità informative generali delle amministrazioni pubbliche. Per rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria si intendono il processo e i documenti mediante i quali si forniscono, principalmente informazioni consuntive sulla provenienza delle risorse finanziarie, e circa l'impiego delle stesse sono i conseguenti risultati in termini economici, patrimoniali, finanziari e di qualità-quantità dei servizi erogati; oltre ciò, da questa tipologia di contabilità le informazioni che s'intendono ottenere sono anche circa la capacità di un'amministrazione pubblica di erogare servizi in futuro.

Indicando "rendicontazione finanziaria per finalità informative generali" si intende l'insieme di "rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali", che è corredata e supportata dai "documenti finanziari per finalità informative generali" sono lo Stato Patrimoniale, Conto Economico, Nota Integrativa e altri documenti annessi (espressione corrispondente negli IPSAS a "General Purpose Financial Reports").

In sintesi, le finalità richiamate in questa parte dal Quadro Concettuale sono:

- l'allineamento alle indicazioni europee (Direttiva 2011/85/UE);
- il rafforzamento della contabilità analitica e della valutazione delle performance, per una migliore gestione e controllo dei processi e delle fasi di rendicontazione.
- la valorizzazione del patrimonio pubblico;

Il Quadro Concettuale predispone la necessità di un sistema informativo contabile economico-patrimoniale basato sull'utilizzo del metodo della partita doppia, per rilevare singolarmente i fatti e gli eventi di gestione. Infatti, gli effetti delle operazioni o degli altri eventi sono rilevanti indipendentemente dal momento dell'incasso o del pagamento e imputati all'esercizio in base al principio della competenza economica. L'obiettivo finale del Quadro Concettuale è quindi quello di migliorare la comprensibilità dei bilanci tramite la comparazione esterna tra P.A. similari anche in campo internazionale.

Il Quadro Concettuale definisce la “rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali”, definendo un insieme di documenti atti a soddisfare le esigenze informative dei vari stakeholders. LA nuova contabilità di riferimenti, cioè di tipo accrual, è di tipo consuntivo; quindi, tutte le informazioni in bilancio sono il fulcro della rendicontazione.

Oltre ciò tutti i documenti previsti sono i seguenti:

- Stato patrimoniale,
- Conto economico,
- Rendiconto dei flussi di cassa,
- Prospetto delle variazioni del patrimonio netto,
- Raffronto preventivo/consuntivo (ove previsto),
- Nota integrativa.

Questi documenti devono fornire informazioni attendibili e complete sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria, nonché sulla capacità di erogare servizi futuri. Gli stakeholder includono cittadini, imprese, istituzioni, organismi di controllo e comunità scientifica. La logica accrual consente di soddisfare fabbisogni informativi complessi: valutare l'equità intergenerazionale, stimare la capacità operativa e finanziaria della PA, analizzare l'efficienza e la qualità dei servizi, misurare la sostenibilità.

Il Quadro Concettuale va a definire i postulati che assicurano la qualità dell'informazione contabile, cioè dei principi generali che hanno come obiettivo garantire la qualità dell'informazione durante la redazione del bilancio.

Essi sono diversi e così sintetizzabili:

- **Significatività:** Un'informazione è significativa quando è utile alla rendicontazione e agli stakeholder, avendo sia valore confermativo o predittivo ovvero entrambi. Ciò significa che deve avere la capacità predittiva, quando dona aspettative future, e confermativa, quando se attiene alle aspettative passate.
- **Rappresentazione fedele:** La rappresentazione di un fenomeno è fedele se completa, neutrale, priva di errori rilevanti e ne rispetta la sostanza economica.
- **Prudenza:** sta ad indicare una ragionevole cautela nelle stime di bilancio, senza distorsioni arbitrarie, circa la sottostima di attività patrimoniali o ricavi, alterando così i risultati e una rappresentazione non veritiera delle informazioni di bilancio.
- **Verificabilità:** Le informazioni in bilancio devono essere supportate da documenti ufficiali e quindi dev'esserci la tracciabilità dei valori e delle procedure.
- **Comprensibilità:** Prevede che le informazioni debbano essere integre, il che assicura un elevato grado di chiarezza nella comprensione delle stesse.

- **Comparabilità:** La comparabilità è un postulato cardine in quanto dà la possibilità agli stakeholders di vario grado di trovare delle similitudini e differenze sia nel tempo, che tra diversi enti similari. Il quadro concettuale prevede poi la fattispecie delle “politiche contabili”, in cui manca una disciplina specifica negli ITAS. Esse si estrinsecano in principi, concetti base, convenzioni, regole e prassi applicati alla P.A. nella rilevazione, valutazione, e presentazione delle operazioni e degli eventi. In altri termini consistono in scelte, puntualizzazioni, modalità di rilevazioni che attengono direttamente alla corretta attuazione del principio generale della competenza economica.
- **Tempestività:** le informazioni devono essere disponibili in tempi utili.
- **Continuità:** il bilancio viene predisposto basandosi sull’assunto della prosecuzione delle attività.

Passando al documento principale, non che a quello di maggior importanza, abbiamo il bilancio d’esercizio, documento di sintesi nel quale vengono raggruppati tutti i fatti di gestione per insiemi di stessa natura. Gli elementi del bilancio che si possono distinguere in macrocategorie di valori contabili, che sono i seguenti:

- **Attività:** Esse si identificano nelle risorse controllate dalla Pubblica Amministrazione, che generano benefici economici o hanno un potenziale di servizio, cioè la capacità delle stesse di contribuire agli obiettivi della P.A come ad esempio i beni demaniali. La Pubblica Amministrazione a sua volta deve controllare tali attività, nel senso che sfruttare al meglio i benefici economici o il potenziale di servizio. Il controllo deve essere attuato nel presente ma che deriva da eventi passati, e si può acquisire con differenti modalità ed esempio attraverso operazioni di scambio con terze parti, piuttosto che una produzione interna o anche con la possibilità di attivare con terze parti altri rapporti che non hanno natura di scambio. La condizione di controllo si verifica se all’esercizio del potere sorge un diritto a ricevere la risorsa, e proprio gli IPSAS, ispiratori degli ITAS, definiscono “asset” tutte quelle risorse che sono identificate in immobilizzazioni materiali che possono essere rilevate, per le loro caratteristiche, come “attività patrimoniali”.
- **Passività:** Vengono definite come obbligazioni attuali della Pubblica Amministrazione, per le quali esse deve trasferire denaro o risorse di altra natura (es. consegna beni, scambio di risorse con terze parti, emissione di strumenti finanziari), indipendentemente dallo specifico momento temporale in cui dev’essere effettuata la prestazione. La passività in quanto tale è rilevabile nella sezione delle Passività dello Stato Patrimoniale, anche se il beneficiario non è ancora individuato.

- **Patrimonio netto:** Esso è identificato dalla differenza tra il totale delle attività e delle passività dello Stato Patrimoniale, Esso è costituito da mezzi propri differenziati *in fondo di dotazione, riserve disponibili e indisponibili, risultato economico di esercizio*. I conferimenti di mezzi propri sono afflussi di risorse da soggetti terzi (tipicamente altre amministrazioni pubbliche), destinati rendere alle P.A. conferitaria delle risorse necessarie allo svolgimento delle proprie attività istituzionali. I conferimenti di mezzi propri possono essere operati al momento della costituzione di un'amministrazione pubblica o in un momento successivo della sua vita e possono essere effettuati in denaro o altra forma di attività o anche passività. Le devoluzioni di mezzi propri sono deflussi di denaro o altre attività o di passività verso soggetti terzi (tipicamente altre amministrazioni pubbliche) che riducono la dotazione di risorse confluite nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica. Essi sono perlopiù trasferimenti passivi a titolo di capitalizzazioni o fondi di dotazione.
- **Proventi e ricavi:** I ricavi si identifica in incrementi del patrimonio netto, differenti dai conferimenti di mezzi propri e dai proventi, che invece sono incrementi di Patrimonio Netto generati quando la controprestazione economica è diffusa e non immediata, non richiedendo necessariamente una diretta correlazione con il servizio o i servizi erogati dall'amministrazione.
- **Costi e oneri:** I costi e gli oneri assumono un ruolo centrale nella determinazione del risultato economico.

I costi rappresentano diminuzioni del patrimonio netto derivanti da operazioni di scambio, come ad esempio l'acquisto di beni e servizi necessari allo svolgimento delle funzioni istituzionali. Tali decrementi sono distinti dalle devoluzioni di mezzi propri, che non costituiscono costi in senso stretto. Gli oneri, invece, pur producendo anch'essi una riduzione del patrimonio netto, non derivano da operazioni di scambio, ma da trasferimenti o obbligazioni unilaterali, come ad esempio erogazioni a favore di altri enti o soggetti, senza un corrispettivo diretto.

Questa distinzione è rilevante perché riflette la diversa natura economica delle operazioni e consente una rappresentazione più fedele e trasparente della gestione pubblica. Non a caso, la disciplina di dettaglio relativa a costi e oneri sarà oggetto di uno specifico standard contabile, l'ITAS 18, dedicato a regolare in modo puntuale le modalità di rilevazione e classificazione di queste componenti. Il risultato di esercizio è determinato dalla differenza tra i componenti positivi (ricavi e proventi) e quelli negativi (costi e oneri) rilevati nel conto economico.

Per “iscrizione” si intende il procedimento attraverso cui gli effetti dei fatti di gestione e degli altri eventi rilevanti vengono formalmente inclusi nel bilancio di esercizio.

Affinché un elemento possa essere iscritto, devono essere rispettate due condizioni fondamentali:

1. deve corrispondere alla definizione di una delle categorie contabili previste (attività, passività, patrimonio netto, ricavi/proventi, costi/oneri);
2. la sua iscrizione deve essere coerente con i postulati e i vincoli che garantiscono la qualità dell’informazione contabile, come la rappresentazione fedele, la significatività e la verificabilità.

È importante sottolineare che la sola nota integrativa non può sostituire l’iscrizione nello stato patrimoniale o nel conto economico. Questo documento ha infatti una funzione integrativa e di chiarimento, ma non di registrazione vera e propria. La valutazione della possibilità di iscrivere un elemento richiede l’esercizio di un giudizio professionale neutrale, basato su fatti e circostanze oggettive, tenendo conto del livello di incertezza che può riguardare la sua esistenza o la sua misurazione. Poiché tali condizioni possono variare nel tempo, è necessario aggiornare la valutazione a ogni chiusura del bilancio, in modo da garantire che il bilancio rifletta sempre la situazione più corretta e attendibile possibile.

Nell’analisi del Quadro Concettuale, c’è da sottolineare che lo stesso è destinato ad essere aggiornato nel tempo, alla luce dell’evoluzione degli standard contabili nazionali e del progresso delle fonti internazionali. La revisione sarà curata dallo Standard Setter Board, con l’obiettivo di garantire un costante allineamento con le migliori pratiche contabili e con i principi internazionali. Quando l’ordinamento contabile consente di scegliere tra diversi criteri di valutazione delle attività e delle passività, tale scelta deve essere guidata dagli obiettivi informativi del bilancio, come definiti nel Quadro Concettuale, e deve rispettare i principi e i vincoli che assicurano la qualità e l’affidabilità dell’informazione contabile. Il Quadro Concettuale individua l’insieme dei criteri di valutazione astrattamente utilizzabili, mentre spetta ai singoli ITAS (MEF-RGS, 2023) definire le modalità applicative concrete nei vari contesti contabili. In generale, i criteri si basano su due modelli fondamentali: il modello a valori storici, nel quale il costo storico rappresenta la base principale di misurazione, e il modello a valori correnti, che richiama il concetto di *fair value* come parametro di riferimento. È tuttavia importante notare che, all’interno del Quadro Concettuale, il termine *fair value* non viene utilizzato per indicare un criterio di valutazione autonomo, né viene considerato una categoria distinta rispetto agli altri criteri correnti. La definizione specifica di *fair value* adottata

negli standard internazionali applicabili al settore pubblico è illustrata nel paragrafo dedicato ai criteri di valutazione delle attività a valori correnti.

Per la valutazione delle attività è possibile utilizzare differenti criteri come:

◆ **Il costo storico**

Il criterio del costo storico rappresenta uno dei principali metodi di valutazione delle attività nel contesto della contabilità pubblica. Esso definisce il valore di un bene sulla base del corrispettivo versato per l'acquisto da soggetti esterni oppure del sacrificio economico sostenuto per la sua produzione interna. Nel primo caso, il valore coincide con l'ammontare monetario (o con il valore delle risorse equivalenti) trasferito al momento della transazione; nel secondo, corrisponde al valore delle risorse consumate nel processo produttivo interno. L'applicazione di questo criterio è prevista, tra l'altro, dall'ITAS 4, che disciplina la rilevazione della maggior parte delle immobilizzazioni materiali. Nella fase di rilevazione iniziale, il costo storico si basa sul costo d'acquisto o sul costo di produzione interno e, salvo eccezioni, non subisce variazioni nel tempo. Per le immobilizzazioni materiali, la riduzione del valore nel corso degli anni avviene tramite il processo di ammortamento. Il costo storico presenta diversi punti di forza. Il suo principale vantaggio è la verificabilità: il valore iniziale delle attività, specialmente nel caso di acquisti, è facilmente documentabile e osservabile nei prezzi di scambio. Inoltre, questo criterio è applicabile anche ad attività per le quali non esiste un mercato aperto e ordinato, come nel caso di beni altamente specializzati, rispettando così i postulati di rilevanza e rappresentazione fedele. Il costo storico risponde anche al principio di prudenza, in quanto non consente di riconoscere incrementi di valore finché questi non sono effettivamente realizzati, evitando così rappresentazioni eccessivamente ottimistiche. A ciò si aggiunge la comprensibilità: si tratta di un concetto chiaro e familiare sia per i redattori dei bilanci sia per i destinatari dell'informazione contabile. Accanto a tali vantaggi, esistono però anche limiti significativi. Il più rilevante riguarda la comparabilità dei valori contabili. Quando beni identici o simili vengono acquisiti in momenti differenti, in contesti caratterizzati da variazioni rilevanti dei prezzi, i valori storici non consentono un confronto attendibile. Questo problema si estende anche al confronto dei costi dei servizi tra diverse amministrazioni pubbliche, specialmente quando le risorse utilizzate sono state acquisite in epoche e a condizioni economiche differenti. A differenza della valutazione al costo storico possiamo avere le valutazioni delle attività che è ricondotto al modello a valori correnti che va a determinare il valore di un'attività tenendo conto delle condizioni economiche attuali alla data di chiusura del bilancio.

In altre parole, a differenza del costo storico, questi criteri non si basano su quanto è stato pagato in passato, ma su quanto l'attività varrebbe oggi, nel contesto economico corrente e questi sono:

- *Valore di mercato*: Il valore di mercato, corrispondente alla nozione internazionale di *fair value*, è definito come il prezzo al quale un'attività potrebbe essere scambiata tra parti consapevoli e disponibili in una libera transazione. L'applicazione di tale criterio presuppone l'esistenza di un mercato aperto, attivo e ordinato, che consenta di rilevare prezzi oggettivamente osservabili. Tali prezzi forniscono una base valutativa coerente con i postulati della rappresentazione fedele, verificabilità, comprensibilità, comparabilità e tempestività, nonché con il vincolo dei costi-benefici dell'informazione. In assenza di un mercato attivo, la determinazione del valore richiede il ricorso a stime. Il criterio del valore di mercato è generalmente preferito per la valutazione delle attività patrimoniali destinate alla vendita.

- *Costo di sostituzione*: Il criterio del costo di sostituzione è definito come il costo minimo che un'amministrazione pubblica dovrebbe sostenere, alla data di bilancio, per sostituire il potenziale di servizio di un'attività patrimoniale. Tale criterio considera i processi di acquisto o produzione propri dell'ente e include tutti i costi necessari per realizzare la sostituzione. La sostituzione non riguarda necessariamente un bene identico, ma qualunque altra attività capace di garantire lo stesso livello di servizio, al netto di eventuali riduzioni programmate, in relazione alle esigenze operative che l'attività è destinata a soddisfare. Il principale vantaggio di questo criterio consiste nella sua capacità di rappresentare in modo attendibile la capacità operativa di un'attività, valutandone concretamente il potenziale di servizio. Tuttavia, esso non è idoneo a stimare il valore realizzabile o i benefici economici alternativi, risultando meno efficace per rappresentare la capacità finanziaria dell'amministrazione. L'applicazione del costo di sostituzione consente di calcolare il costo dei servizi in base alla perdita di potenziale di servizio delle attività consumate, a valori correnti. Ciò permette confronti coerenti nel tempo e tra enti diversi, indipendentemente dalla data di acquisizione delle attività. I valori, tuttavia, restano specifici per ciascuna amministrazione e riflettono la relativa efficienza gestionale. Lo svantaggio principale consiste nella necessità di effettuare stime complesse e talvolta soggettive.

- *Prezzo netto di vendita*: Il prezzo netto di vendita rappresenta un criterio di valutazione alternativo al valore di mercato ed è generalmente inferiore a quest'ultimo, in quanto tiene conto dei costi connessi alla vendita del bene. È particolarmente indicato per la

valutazione delle attività la cui destinazione economicamente più conveniente è la dismissione mediante vendita. Tale criterio può essere applicato anche in assenza di un mercato aperto, attivo e ordinato, sebbene la presenza di un mercato con tali caratteristiche renda il processo valutativo più agevole e attendibile. La capacità del prezzo netto di vendita di rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione contabile dipende dalle specifiche condizioni della valutazione. Questo valore è generalmente comprensibile per gli utilizzatori del bilancio e fornisce informazioni utili per la valutazione della capacità finanziaria. Al contrario, non produce informazioni significative ai fini della valutazione della capacità operativa e del costo dei servizi.

- *Valore d'uso*: Il valore d'uso è definito come il valore attuale del residuo potenziale di servizio di un'attività o della sua capacità residua di generare benefici economici, nell'ipotesi di prosecuzione dell'utilizzo fino al termine della vita utile, includendo il valore netto realizzabile al momento della dismissione. La compatibilità del valore d'uso con i postulati e i vincoli dell'informazione contabile dipende dalle modalità di determinazione adottate. Questo criterio è largamente impiegato nella valutazione dei beni culturali, per i quali il potenziale di servizio rappresenta l'elemento informativo centrale. Per le attività in grado di generare benefici economici quantificabili, il valore d'uso è calcolato mediante attualizzazione dei flussi di cassa prospettici (positivi o risparmi di flussi negativi). Tale metodologia è tecnicamente articolata e fortemente soggettiva. Per le attività destinate alla fornitura di servizi, per le quali non è possibile stimare flussi di cassa positivi netti, la determinazione del valore d'uso può avvenire mediante metodologie alternative, come la capitalizzazione dei costi sostenuti per mantenere o incrementare il potenziale di servizio. Anche tali metodi presentano elevata complessità tecnica e gradi significativi di soggettività.

Per ciò che concerne le passività esse sono valutate in differenti modalità, ma ritroviamo come per le attività, la valutazione al *costo storico*. Il criterio del costo storico, applicato alle passività, definisce il valore iniziale dell'obbligazione sulla base del corrispettivo ricevuto nel momento in cui la passività sorge. Tale corrispettivo può consistere in denaro, in strumenti equivalenti oppure nel valore di altri beni acquisiti dall'amministrazione pubblica contestualmente all'assunzione dell'obbligazione. Questo criterio trova applicazione per le passività patrimoniali caratterizzate da stabilità nel tempo, ovvero per quelle che non subiscono variazioni significative nel corso della loro esistenza. In tali casi, il costo storico rappresenta un

parametro valutativo adeguato, in quanto riflette correttamente l'entità dell'obbligazione originaria. Diversamente, il criterio non può essere utilizzato per la valutazione delle passività derivanti da operazioni di scambio, poiché in questi casi i valori di riferimento possono subire modifiche nel tempo e il costo storico non garantirebbe una rappresentazione fedele della situazione patrimoniale.

Nel contesto dei criteri di valutazione delle passività a valori correnti, è possibile individuare tre approcci principali: il costo di adempimento, il valore di mercato e il costo di estinzione immediata.

- Il criterio del **costo di adempimento** si basa sull'idea di determinare il valore della passività in funzione del minor costo necessario per adempiere all'obbligazione e, conseguentemente, estinguerla. Quando tale costo dipende da eventi futuri, la valutazione deve tener conto di tutti i possibili scenari in maniera neutrale e non distorta. Nei casi in cui l'adempimento avvenga a distanza di tempo, i flussi di pagamento futuri vengono attualizzati per calcolare il valore della passività alla data di chiusura del bilancio. Questo criterio consente di rappresentare in modo attendibile l'entità effettiva delle obbligazioni assunte dall'amministrazione nei confronti dei terzi.

- Il **valore di mercato**, corrispondente al concetto internazionale di *fair value*, rappresenta il prezzo al quale una passività potrebbe essere trasferita tra soggetti consapevoli e disponibili nell'ambito di una transazione libera. Questo criterio è particolarmente utile nei casi in cui il valore della passività dipenda da variabili di mercato quali tassi d'interesse, prezzi o indici quotati. Analogamente a quanto avviene per le attività, la validità informativa del valore di mercato dipende dall'esistenza di un mercato aperto, attivo e ordinato, che assicuri la possibilità di osservare prezzi attendibili.

- Infine, il criterio del **costo di estinzione** immediata trova applicazione quando l'estinzione anticipata della passività risulta economicamente più vantaggiosa rispetto al suo adempimento nel tempo. In tali circostanze, la passività è valutata sulla base della somma che il creditore accetterebbe o che un terzo richiederebbe per assumere l'obbligo, ovvero del costo effettivo per liberarsi immediatamente dell'obbligazione. Se esistono più alternative di estinzione, si adotta quella più favorevole per l'amministrazione, riflettendo così la strategia più efficiente di gestione del debito.

Il Quadro Concettuale si occupa anche della presentazione delle informazioni nei documenti finanziari che è una componente essenziale del sistema di rendicontazione pubblica. Non si tratta soltanto di "cosa" viene comunicato, ma anche di come l'informazione è selezionata,

collocata e organizzata, poiché queste scelte incidono profondamente sulla capacità dei documenti contabili di assolvere alle finalità informative generali. Il Quadro Concettuale sottolinea che tutte le informazioni, anche se distribuite in sezioni differenti, devono essere considerate congiuntamente per offrire un quadro fedele e completo della situazione patrimoniale, del risultato economico e dei flussi finanziari. È necessario garantire un livello di dettaglio adeguato, evitando sia l'omissione di elementi rilevanti sia un'eccessiva ridondanza informativa, che potrebbe compromettere la comprensibilità e violare il principio di proporzionalità costi-benefici. La selezione delle informazioni implica l'individuazione dei dati più rilevanti per soddisfare le esigenze conoscitive degli utenti. Si distinguono le informazioni principali, contenute nei prospetti contabili e riguardanti la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente, dalle informazioni integrative, collocate nella nota integrativa, che forniscono spiegazioni, dettagli e chiarimenti. Accanto a queste, le informazioni supplementari, di natura sia principale e sia integrativa, arricchiscono il quadro informativo offrendo contesto: possono riguardare, ad esempio, il contesto socioeconomico, gli obiettivi strategici dell'amministrazione o la sostenibilità delle finanze pubbliche. La collocazione dell'informazione è altrettanto cruciale: ogni elemento deve essere inserito nel punto del documento che ne massimizza la chiarezza e l'efficacia comunicativa. I dati quantitativi trovano la loro collocazione naturale nei prospetti contabili (stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario), mentre le informazioni qualitative devono essere riportate in sezioni narrative o nella nota integrativa. È importante garantire coerenza temporale nella collocazione delle informazioni per favorire la comparabilità; eventuali spostamenti tra sezioni da un esercizio all'altro devono essere motivati e segnalati. L'organizzazione delle informazioni si riferisce al loro ordinamento e raggruppamento. I dati devono essere suddivisi in categorie omogenee, aggregati secondo criteri di natura e funzione, e presentati in modo logico e coerente. La standardizzazione degli schemi facilita il confronto tra esercizi e tra enti, mentre l'uso di strumenti visivi (tabelle, grafici, schemi) migliora la fruibilità dell'informazione, specialmente per gli utenti non specialisti. Infine, la pubblicità dei documenti finanziari costituisce un presupposto fondamentale della trasparenza amministrativa. I bilanci e gli altri documenti per finalità informative generali devono essere resi pubblici e facilmente accessibili, in modo da garantire il diritto dei cittadini a conoscere e valutare la gestione delle risorse pubbliche. A tal fine, le amministrazioni sono tenute a pubblicare i documenti sui propri siti istituzionali, a utilizzare canali di diffusione efficaci e a predisporre sintesi o versioni semplificate destinate a specifici gruppi di utenti. La pubblicazione, quindi, non rappresenta un

mero adempimento formale, ma uno strumento concreto per rafforzare la responsabilità pubblica e la fiducia dei cittadini.

In sintesi, il Quadro concettuale costituisce l'ossatura teorica della riforma contabile accrual della Pubblica Amministrazione italiana. Definisce finalità, principi, postulati, elementi e criteri di valutazione, delineando un sistema che garantisce trasparenza, comparabilità e utilità dell'informazione contabile, in linea con gli standard IPSAS e con gli obiettivi europei di armonizzazione.

6.3 La struttura di governance

L'introduzione del principio della competenza economica (*accrual accounting*) rappresenta una tappa fondamentale nel processo di modernizzazione e armonizzazione della contabilità pubblica europea. In tale contesto, l'Italia ha istituito, con la Determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020, una Struttura di Governance dedicata alla progettazione e all'attuazione del nuovo sistema contabile per le amministrazioni pubbliche.

Collocata presso la Ragioneria Generale dello Stato, la Struttura svolge un ruolo strategico nel definire un modello unitario di contabilità economico-patrimoniale accrual, ispirato ai principi IPSAS e coerente con i futuri EPSAS, assicurando il necessario equilibrio tra presidio istituzionale e autonomia tecnica. La riforma, inserita tra gli interventi abilitanti del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (Riforma 1.15, Missione 1, Componente 1), prevede il completamento entro il 2026. La Struttura di Governance si articola in quattro organi: lo Standard Setter Board, con compiti tecnici di elaborazione degli standard; il Comitato Direttivo, con funzioni di indirizzo; il Gruppo di Consultazione, che garantisce il coinvolgimento delle amministrazioni e degli stakeholder; e la Segreteria Tecnica, che cura gli aspetti organizzativi e operativi. Attraverso tale assetto, la governance italiana della riforma accrual persegue un equilibrio tra coordinamento nazionale e coerenza europea, a garanzia di un percorso di riforma solido e condiviso.

Gli organi della struttura sono:

- lo *Standard Setter Board*, organo tecnico indipendente composto da esperti;
- il *Comitato direttivo*, con funzioni di indirizzo strategico;
- il *Gruppo di consultazione RGS*, con funzioni consultive;
- la *Segreteria tecnica*, che supporta operativamente i lavori.

Lo *Standard Setter Board (SSB)* costituisce l'organo tecnico e indipendente della Struttura di Governance, deputato alla definizione degli standard contabili e del quadro concettuale del nuovo sistema di contabilità economico-patrimoniale accrual delle pubbliche amministrazioni italiane (RGS, 2024).

Composto da un massimo di quindici membri di elevato profilo tecnico-professionale, selezionati tramite procedura pubblica dal Comitato Direttivo, il Board riunisce esperti provenienti dal settore pubblico, dal mondo accademico, dalle professioni contabili e da organismi nazionali e internazionali. Il suo funzionamento è disciplinato da un Regolamento interno che ne garantisce autonomia, imparzialità e trasparenza, nonché dall'adozione di un due process ispirato alle migliori prassi internazionali di standard setting .

Presieduto da un Presidente eletto a maggioranza dai componenti nella prima seduta, il SSB elabora il programma di lavoro annuale, ne monitora l'attuazione e relaziona periodicamente al Comitato Direttivo sui risultati conseguiti. Tra i principali compiti rientrano la predisposizione delle proposte di statuizione contabile, la valutazione del piano dei conti multidimensionale, la definizione delle linee guida operative per l'attuazione degli standard e il supporto alla formazione degli operatori del settore.

Le attività del Board interessano tutti i comparti della pubblica amministrazione ai sensi dell'art. 1, comma 2, della legge n. 196/2009, con l'esclusione delle società. I membri restano in carica fino al completamento della riforma accrual prevista dal PNRR, e comunque non oltre il 30 giugno 2027.

Il SSB si configura pertanto come un polo tecnico di competenza e autorevolezza, capace di garantire coerenza metodologica e allineamento con gli orientamenti internazionali, in particolare con gli IPSAS e gli EPSAS, nel processo di armonizzazione contabile italiana.

Il *Comitato Direttivo* rappresenta l'organo di indirizzo strategico e decisionale della Struttura di Governance, con la duplice funzione di promuovere e guidare le attività dello Standard Setter Board e di approvare in via definitiva gli standard contabili e il quadro concettuale elaborati.

Presieduto dal Ragioniere Generale dello Stato, il Comitato è composto da sei Ispettori Generali Capo e dal Direttore Generale del Servizio Studi Dipartimentale della RGS.

Il Presidente coordina i lavori, convoca le riunioni, stabilisce l'ordine del giorno e presenta allo Standard Setter Board il Piano triennale delle attività, redatto in coerenza con gli obiettivi della Riforma 1.15 del PNRR.

Tra le principali funzioni del Comitato figurano la definizione delle modalità di applicazione del sistema contabile accrual, la verifica periodica dell'avanzamento delle attività attraverso le

relazioni della Segreteria Tecnica e la valutazione di eventuali interventi correttivi o normativi necessari.

Il Comitato approva inoltre il quadro concettuale e gli standard contabili predisposti dallo Standard Setter Board e, in presenza di criticità applicative segnalate dal Gruppo di Consultazione, può richiedere la revisione delle proposte. In sostanza, il Comitato Direttivo funge da cerniera tra la dimensione tecnica e quella istituzionale del processo di riforma, assicurando il ruolo di presidio della Ragioneria Generale dello Stato sui conti pubblici e la coerenza del percorso di implementazione della contabilità economico-patrimoniale accrual.

All'interno della Struttura di Governance, il *Gruppo di Consultazione* svolge un ruolo di cerniera tecnica e valutativa tra lo *Standard Setter Board (SSB)* ed il *Comitato Direttivo*, fornendo un contributo essenziale nella fase di esame delle proposte di statuizione contabile.

Costituito da personale della Ragioneria Generale dello Stato, selezionato per le competenze maturate in ambito contabile e gestionale, il Gruppo esprime pareri sugli aspetti applicativi delle proposte di standard, contribuendo a garantirne la coerenza con i principi dell'accrual accounting e con gli IPSAS internazionali.

Il parere del Gruppo viene sottoposto al *Comitato Direttivo*, anche qualora il Board ritenga di non poter recepire alcune osservazioni per motivi tecnici o di coerenza metodologica. Il *due process* prevede, inoltre, una consultazione pubblica più ampia, che coinvolge la Commissione ARCONET, che è la *commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali che ha il compito di promuovere l'armonizzazione dei sistemi contabili degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro organismi*⁷, e gli stakeholder istituzionali, assicurando un confronto trasparente e inclusivo.

La Segreteria Tecnica, istituita presso il Servizio Studi Dipartimentale della RGS, rappresenta il motore operativo della Struttura di Governance. Essa coordina le attività logistiche e

⁷ L'articolo 3-bis del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, corretto e integrato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, ha istituito, presso il Ministero dell'economia e delle finanze, la Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali (Commissione Arconet) con il compito di promuovere l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro organismi e enti strumentali, esclusi gli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, e di aggiornare gli allegati al titolo primo del decreto legislativo n. 118 del 2011 in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto e alle esigenze del monitoraggio e del consolidamento dei conti pubblici, nonché del miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali. (art. 3-bis, D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126).

amministrative, assiste il Presidente dello SSB nella pianificazione e nella rendicontazione, gestisce la documentazione e predispone rapporti periodici sullo stato di avanzamento del Piano triennale delle attività.

Inoltre, cura l'organizzazione delle consultazioni pubbliche e dei procedimenti amministrativi legati alla gestione economica della Struttura.

Il *due process*, ossia il *giusto procedimento* per la statuizione degli standard, costituisce la procedura formale e trasparente che regola l'elaborazione e l'approvazione del quadro concettuale e dei principi contabili.

Ispirato alle migliori pratiche internazionali, il processo prevede una sequenza articolata di fasi:

1. preparazione a cura della Segreteria tecnica;
2. elaborazione della proposta iniziale da parte dello SSB;
3. valutazione del Gruppo di consultazione;
4. riesame del SSB;
5. consultazione pubblica;
6. decisione e approvazione da parte del Comitato Direttivo;
7. integrazione delle eventuali modifiche;
8. recepimento finale nel quadro normativo nazionale.

Attraverso questo iter, la Struttura di Governance garantisce rigore tecnico, trasparenza decisionale e partecipazione istituzionale, assicurando l'allineamento del sistema contabile pubblico italiano con gli standard europei e internazionali.

6.4 Gli ITAS

Nel precedente paragrafo abbiamo provveduto a spiegare il funzionamento degli organi preposti alla gestione dell'adozione del modello contabile accrual e di conseguenza della creazione dei principi contabili ITAS.

Gli ITAS costituiscono il cuore operativo della riforma, come abbiamo già affrontato nei precedenti capitoli, sono ispirati agli IPSAS ma adattati al contesto giuridico e amministrativo nazionale, e disciplinano in modo sistematico i principali aspetti della contabilità economico-patrimoniale, applicata al contesto pubblico.

Come detto in precedenza gli ITAS approvati al 2025 sono 18 ed essi sono in evoluzione costante, e ciò è dettato anche dalla valutazione in itinere degli operatori pubblici, ma in questa sede provvederò ad analizzare i più importanti nei paragrafi seguenti e sono:

- **1 ITAS 1 – Composizione e schemi del bilancio**

- **ITAS 6 – Accordi per servizi in concessione**
- **ITAS 7 – Locazioni**
- **ITAS 12 – Bilancio consolidato**
- **ITAS 13 – Fondi e passività potenziali**
- **ITAS 15 – Benefici per i dipendenti**
- **ITAS 17 – Ratei e risconti**

◆ **ITAS 1 – Composizione e schemi del bilancio**

L'ITAS 1 disciplina la struttura e il contenuto del bilancio di esercizio, includendo stato patrimoniale, conto economico, prospetto delle variazioni del patrimonio netto, rendiconto finanziario e nota integrativa (MEF-RGS, 2025). Fornisce definizioni coerenti con il Quadro concettuale e stabilisce criteri uniformi di rappresentazione, per garantire comparabilità diacronica e sincronica.

L'ITAS 1, nella versione approvata il 27 gennaio 2025, costituisce lo standard di riferimento per la strutturazione e presentazione del bilancio di esercizio delle amministrazioni pubbliche italiane. Esso si colloca nel solco tracciato dal Quadro concettuale nazionale e recepisce le migliori pratiche internazionali espresse dagli IPSAS, con particolare riferimento a IPSAS 24 (*Presentation of Budget Information in Financial Statements*), IPSAS 20 (*Related Party Disclosures*) e IPSAS 18 (*Segment Reporting*) (IPSASB, IPSAS 24; IPSAS 20; IPSAS 18; RGS, Quadro concettuale).

La ratio dello standard è duplice: da un lato, assicurare trasparenza informativa e accountability verso gli stakeholder; dall'altro, promuovere comparabilità e coerenza sia diacronica (tra esercizi della stessa amministrazione) sia sincronica (tra amministrazioni diverse). In questa prospettiva, l'ITAS 1 non si limita a elencare i documenti obbligatori, ma disciplina in modo organico forma, contenuto e presentazione, fungendo da pietra angolare dell'intero impianto ITAS.

In coerenza con l'architettura degli altri ITAS, il documento è organizzato in:

- ◆ premessa, definizioni
- ◆ ambito di applicazione
- ◆ contenuti specifici
- ◆ informazione integrativa

Tale uniformità strutturale favorisce una lettura sistematica e rafforza la coerenza metodologica tra standard, requisito essenziale per l'armonizzazione contabile e per l'effettività del principio di comparabilità (RGS, Quadro concettuale).

Lo standard chiarisce la natura annuale del bilancio di previsione (budget) e distingue tra iniziale (approvato all'avvio del periodo) e definitivo (che incorpora le variazioni intervenute). Tali grandezze assumono rilevanza sia ai fini del controllo interno sia per il raffronto con il consuntivo, previsto dall'ITAS 1 per le amministrazioni che adottano la previsione in base economico-patrimoniale (IPSASB, IPSAS 24).

In linea con il Quadro concettuale, le attività sono risorse controllate idonee a generare benefici economici o potenziale di servizio; le passività sono obbligazioni attuali derivanti da eventi passati che comportano futuri trasferimenti di risorse. La differenza determina il patrimonio netto, articolato in fondo di dotazione, riserve disponibili/indisponibili (incluse le riserve negative, in casi circoscritti) e risultati economici. La disciplina delle riserve enfatizza vincoli d'uso, modalità di costituzione e limiti di compensazione, a tutela della rappresentazione fedele e della prudenza (RGS, Quadro concettuale).

Sul piano economico, lo standard distingue ricavi e proventi (incrementi del patrimonio netto rispettivamente da operazioni di scambio e non di scambio) nonché costi e oneri (decrementi derivanti, simmetricamente, da scambi e non scambi). Il risultato economico d'esercizio è definito dalla differenza tra componenti positivi e negativi iscritti nel conto economico (RGS, Quadro concettuale).

Sono definite le disponibilità liquide (cassa e depositi a vista) e le equivalenti (investimenti a breve termine di durata uguale o inferiore a tre mesi, ad elevato grado di liquidità). I flussi di cassa si classificano in operativi, di investimento e di finanziamento, con regole di esposizione coerenti con la migliore prassi IPSAS sulla rendicontazione finanziaria. La distinzione corrente / non corrente per attività e passività consente la valutazione di liquidità e solvibilità a breve (RGS, Quadro concettuale).

Per l'area di consolidamento, lo standard definisce controllo e influenza notevole con criteri sostanziali (poteri di nomina, obblighi di ripiano, influenza contrattuale). Nel bilancio consolidato si espone il patrimonio netto di gruppo, includendo le interessenze di terzi.

L'ITAS 1 disciplina, inoltre, le parti correlate (persone e organismi) e le operazioni con esse, imponendo obblighi di disclosure per mitigare rischi di opacità informativa (IPSASB, IPSAS 20).

Lo standard si applica a tutte le amministrazioni pubbliche per bilancio di esercizio e consolidato; il raffronto preventivo-consuntivo è obbligatorio per chi redige il budget su base economico-patrimoniale.

Il bilancio comprende:

- ◆ Stato patrimoniale;
- ◆ Conto economico;
- ◆ Rendiconto dei flussi di cassa;
- ◆ Prospetto delle variazioni del patrimonio netto;
- ◆ Raffronto tra importi preventivi e consuntivi (ove applicabile);
- ◆ Nota integrativa.

C'è da sottolineare che, ciascun prospetto deve indicare ente, natura del documento (separato o consolidato), data di chiusura e le eventuali variazioni rispetto all'esercizio precedente.

In questa sezione dell'ITAS 1 si dettagliano i principi di redazione del bilancio, che vengono già affrontati precedentemente del Quadro Concettuale, e si espone la necessità di una rappresentazione veritiera e corretta (true and fair view). Infatti, è prevista un'attestazione di conformità agli ITAS, in sede di redazione del bilancio. Solo in casi eccezionali sono ammesse deroghe ai principi ITAS, quando l'applicazione letterale risulterebbe fuorviante: in tal caso occorrono motivazione e quantificazione degli effetti in nota integrativa.

Ulteriori principi cardine sono: continuità operativa (going concern), costanza di presentazione (stabilità degli schemi salvo giustificate riclassificazioni retroattive), divieto di compensazione tra attività-passività e proventi-oneri, comparabilità temporale mediante presentazione dei valori dell'esercizio precedente (RGS, Quadro concettuale).

Lo *stato patrimoniale* rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria dell'amministrazione alla data di chiusura dell'esercizio e costituisce, nel sistema degli ITAS, il principale documento di rappresentazione della consistenza delle risorse e delle obbligazioni dell'ente. Esso espone, in modo sistematico e ordinato, le attività, le passività e il patrimonio netto, fornendo una visione d'insieme della struttura economico-finanziaria dell'amministrazione pubblica.

La struttura dello stato patrimoniale è a sezioni divise e contrapposte, impostazione che risponde a finalità di chiarezza espositiva e simmetria logica fra impieghi e fonti. Tale schema è definito come obbligatorio e immodificabile, a garanzia di uniformità e comparabilità tra amministrazioni diverse e tra esercizi successivi.

Conformemente al principio della classificazione per liquidità e scadenza, l'ITAS 1 distingue le attività e le passività in correnti e non correnti, in base all'orizzonte temporale entro il quale si prevede la loro realizzazione o estinzione. Questa articolazione, mutuata dagli standard internazionali, consente di valutare la capacità di equilibrio finanziario a breve e medio termine dell'amministrazione.

Un'attività è considerata corrente se ricorre almeno una delle seguenti condizioni:

1. è realizzata o detenuta per essere venduta o consumata nel normale ciclo operativo dell'amministrazione;
2. è posseduta primariamente per la negoziazione;
3. sarà realizzata entro dodici mesi dalla chiusura dell'esercizio;
4. consiste in disponibilità liquide o equivalenti, non soggette a vincoli d'utilizzo per almeno dodici mesi successivi alla chiusura.

Le attività che non soddisfano tali criteri sono classificate come non correnti, includendo, ad esempio, le immobilizzazioni materiali e immateriali, le partecipazioni strategiche e i crediti di lungo termine.

In modo analogo, una passività è considerata corrente se:

1. è destinata ad essere regolata nel corso del normale ciclo operativo;
2. è detenuta per finalità di negoziazione;
3. deve essere estinta entro dodici mesi dalla chiusura dell'esercizio;
4. l'amministrazione non dispone di un diritto incondizionato a differirne il regolamento per oltre dodici mesi.

Le passività che non rispettano tali condizioni sono definite non correnti, comprendendo i debiti a lungo termine, i fondi per rischi e oneri pluriennali e altre obbligazioni differite. Questa distinzione, oltre ad agevolare la valutazione della liquidità corrente, rappresenta un prerequisito per la costruzione del rendiconto finanziario e per l'analisi dei flussi di cassa.

Il *conto economico*, come disciplinato dall'ITAS 1, costituisce uno degli strumenti cardine del sistema di contabilità economico-patrimoniale accrual e ha la funzione di misurare il risultato economico dell'esercizio. Esso rappresenta la differenza tra componenti positivi (proventi e ricavi) e componenti negativi (oneri e costi), consentendo una valutazione complessiva della performance gestionale e dell'efficienza allocativa dell'amministrazione.

Lo schema del conto economico è obbligatorio e presenta una forma scalare, in cui i valori sono esposti progressivamente, dal generale al particolare, con la finalità di facilitare la leggibilità e

di rendere immediatamente percepibili i risultati intermedi. Tale impostazione risponde alla logica di trasparenza e comparabilità richiesta dagli standard IPSAS e dalle best practices internazionali di rendicontazione pubblica.

L'ITAS 1 suddivide il conto economico in tre aree fondamentali, corrispondenti a distinte dimensioni della gestione:

1. Gestione operativa.

Include tutti i proventi, ricavi, costi e oneri derivanti dall'attività ordinaria dell'amministrazione, ad eccezione di quelli imputabili alla gestione finanziaria. Essa riflette la capacità dell'ente di utilizzare in modo efficiente le risorse assegnate per perseguire i propri fini istituzionali, rappresentando l'indicatore primario della sostenibilità economica della gestione corrente.

2. Gestione finanziaria.

Comprende i costi legati all'utilizzo del capitale di prestito (interessi passivi, oneri finanziari) e i proventi derivanti dalla detenzione di disponibilità liquide o equivalenti (interessi attivi, dividendi, proventi da investimenti temporanei). In questa area rientrano anche i dividendi percepiti da partecipazioni non strategiche, ossia detenute in via temporanea e non funzionali agli obiettivi istituzionali dell'amministrazione.

3. Gestione straordinaria.

Raccoglie componenti economiche derivanti da operazioni o eventi non prevedibili e non ricorrenti, come plusvalenze o minusvalenze da alienazioni di beni non strumentali, sopravvenienze attive o passive e gli effetti di calamità o provvedimenti eccezionali.

Il *prospetto delle variazioni del patrimonio netto* è un documento di riconciliazione che espone, per ciascuna voce patrimoniale, il valore iniziale e quello finale dell'esercizio, illustrando le variazioni intervenute e la loro natura.

Lo standard prevede la distinzione delle variazioni derivanti da:

- risultati economici dell'esercizio;
- movimenti di riserve (disponibili, indisponibili o vincolate);
- conferimenti e prelievi di fondi di dotazione;
- altre riclassificazioni o correzioni contabili.

Tale prospetto assicura la tracciabilità delle dinamiche patrimoniali, consente di verificare la coerenza tra redditività e consistenza del patrimonio netto e rappresenta un elemento di collegamento logico tra lo stato patrimoniale e il conto economico.

Il *rendiconto finanziario* fornisce una rappresentazione dei flussi finanziari (entrate e uscite) dell'amministrazione, illustrando come le attività operative, di investimento e di finanziamento abbiano influenzato le disponibilità liquide nel corso dell'esercizio.

L'ITAS 1 prescrive l'adozione del metodo diretto, in coerenza con quanto previsto dagli standard internazionali, al fine di offrire un'informazione più trasparente e comprensibile sulla provenienza e sull'impiego delle risorse finanziarie.

Le categorie di flussi sono tre:

1. Attività operative.

Comprendono tutti i flussi connessi alla gestione corrente, diversi da quelli di investimento e di finanziamento. Rientrano in questa categoria:

- i trasferimenti correnti e in conto capitale erogati o ricevuti;
- i pagamenti per investimenti destinati alla locazione a terzi e le successive vendite di tali beni;
- gli incassi derivanti da locazioni e alienazioni connesse a beni posseduti per finalità istituzionali.

Questa sezione riflette la capacità dell'amministrazione di generare autofinanziamento operativo, elemento cruciale per la sostenibilità economico-finanziaria nel tempo.

2. Attività di investimento.

Includono i flussi relativi all'acquisto o alla cessione di attività non correnti (immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie) e di altre attività destinate alla vendita. Sono inoltre ricompresi i flussi relativi a anticipazioni e prestiti concessi o rimborsati e ai trasferimenti a copertura di perdite per organismi partecipati. Solo i flussi che generano o estinguono attività iscritte nello stato patrimoniale possiedono i requisiti per essere classificati in questa categoria.

3. Attività di finanziamento.

Rappresentano le variazioni intervenute nel fondo di dotazione e nel capitale di prestito, inclusi i trasferimenti ricevuti a copertura di perdite. Questa sezione consente di analizzare il grado di

dipendenza dell'ente da fonti esterne di finanziamento e la sua capacità di mantenere un equilibrio patrimoniale nel tempo.

Lo standard prevede, inoltre, due categorie residuali di flussi:

- i flussi in valuta estera, convertiti in euro al tasso di cambio vigente alla data dell'operazione;
- i flussi derivanti da interessi e dividendi, che devono essere esposti separatamente, generalmente tra le attività operative, salvo i casi in cui gli interessi siano capitalizzati come parte di investimenti, in cui caso sono inclusi tra le attività di investimento.

La *nota integrativa* rappresenta il documento destinato a completare, spiegare e integrare le informazioni quantitative contenute nei prospetti contabili. Essa risponde a una triplice funzione:

1. esplicativa, in quanto chiarisce i criteri di valutazione, la natura e la composizione delle voci di bilancio, illustrando le variazioni più significative tra esercizi;
2. integrativa, fornendo dati e notizie che, per loro natura qualitativa, non possono essere rappresentate nei prospetti contabili;
3. interpretativa, offrendo elementi di analisi e prospettive future, inclusi rischi e incertezze di stima.

L'ordine espositivo della nota integrativa segue quello dei prospetti principali, a garanzia di coerenza e tracciabilità. Essa deve inoltre illustrare le politiche contabili adottate, i principi di valutazione applicati, le motivazioni di eventuali deroghe e le stime critiche suscettibili di revisione nei successivi esercizi.

In chiusura, l'amministrazione è tenuta a esporre le ipotesi sul futuro e gli elementi di incertezza che possono determinare rettifiche materiali nei valori di attività e passività, rafforzando così il principio di trasparenza prospettica del bilancio.

Il *raffronto tra bilancio di previsione e bilancio di esercizio* rappresenta una componente fondamentale del sistema di accountability previsto dall'ITAS 1. Il conto economico deve riportare due colonne affiancate, dedicate rispettivamente al budget iniziale e, ove previsto, al budget definitivo, consentendo il confronto con i valori consuntivi. Tale rappresentazione consente di valutare il grado di attendibilità previsionale e di analizzare gli scostamenti tra valori programmati e risultati effettivi.

Gli scostamenti rilevanti devono essere illustrati nella nota integrativa, distinguendo tra:

- differenze intervenute nel corso dell'esercizio (modifiche in itinere del budget);
- scostamenti riscontrati a consuntivo rispetto al budget definitivo.

L'analisi di tali differenze, se condotta con criteri di significatività e causalità, consente di comprendere non solo gli effetti quantitativi delle variazioni, ma anche le determinanti gestionali e strategiche che le hanno generate. In questa prospettiva, il raffronto tra preventivo e consuntivo non è un mero esercizio contabile, ma un vero e proprio strumento di valutazione della performance pubblica, volto a rafforzare la responsabilità amministrativa e la trasparenza decisionale.

In conclusione, l'ITAS 1 traduce i principi del Quadro concettuale in regole operative per la costruzione del bilancio pubblico accrual, assicurando un sistema informativo affidabile, comparabile e orientato alla decisione. In quanto standard strutturale, esso funge da infrastruttura per gli altri ITAS: solo l'applicazione congiunta dell'intero corpus consente di realizzare pienamente gli obiettivi di trasparenza, accountability e armonizzazione in coerenza con l'evoluzione degli standard internazionali (IPSAS/EPAS).

◆ ITAS 6 – Accordi per servizi in concessione

La proposta di statuizione del principio contabile ITAS 6 “Accordi per servizi in concessione: concedente”, approvata dal Comitato Direttivo in data 24 aprile 2024 a seguito della consultazione pubblica svoltasi tra il 22 gennaio e il 22 febbraio dello stesso anno, rappresenta un significativo passo avanti nel processo di armonizzazione dei principi contabili applicabili alle amministrazioni pubbliche italiane.

Tale principio trae ispirazione dall'IPSAS 32 , *Service Concession Arrangements: Grantor*, elaborato dall'*International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*, e ne riprende la logica fondamentale, adattandola al contesto ordinamentale e contabile nazionale.

L'obiettivo primario dell'ITAS 6 è disciplinare il trattamento contabile degli accordi di concessione di servizi pubblici dal punto di vista dell'amministrazione concedente, definendo i criteri per la rilevazione, valutazione e rappresentazione delle relative attività e passività, nonché le informazioni integrative da riportare in bilancio.

Gli elementi essenziali che caratterizzano l'ambito di applicazione del principio sono:

1. la presenza di un accordo vincolante (concessione amministrativa o altra forma contrattuale) tra una pubblica amministrazione e un soggetto concessionario;
2. una gestione pluriennale da parte del concessionario finalizzata all'erogazione di servizi pubblici;

3. l'esistenza di una attività patrimoniale, materiale o immateriale, da iscrivere nello stato patrimoniale attivo dell'amministrazione concedente come "attività in concessione".

È opportuno precisare che l'ITAS 6 non si applica alle concessioni di servizi pubblici prive di un bene durevole utilizzato per l'erogazione del servizio, né alle semplici concessioni di beni patrimoniali. Inoltre, il principio non disciplina la contabilità del concessionario, la quale è invece regolata dai principi propri del settore privato.

Come avviene per tutti gli ITAS, anche questo standard si apre con una sezione dedicata alle definizioni, che riprendono e integrano, ove necessario, quelle contenute nel Quadro concettuale.

Tale approccio favorisce la coerenza sistematica con gli altri standard nazionali e con i principi IPSAS, delineando una terminologia univoca e condivisa per l'intera contabilità pubblica.

- L'accordo vincolante è definito come un contratto o altro atto che conferisce alle parti diritti e obblighi sostanzialmente equivalenti a quelli derivanti da un contratto tipico. Si tratta di una definizione volutamente ampia, che include non solo le concessioni amministrative in senso stretto, ma anche forme di partenariato pubblico-privato e di cooperazione istituzionale finalizzate alla realizzazione e gestione di opere pubbliche o infrastrutture sociali.

Ad esempio, un accordo tra un ente locale e un soggetto privato per la riqualificazione e gestione di un impianto sportivo o culturale rientra a pieno titolo nell'ambito dell'ITAS 6, poiché implica la compartecipazione delle parti a un procedimento amministrativo con finalità pubbliche.

- L'amministrazione concedente è l'ente pubblico che attribuisce al concessionario il diritto di utilizzare l'attività patrimoniale oggetto dell'accordo per l'erogazione dei servizi pubblici.
Elemento imprescindibile per l'applicazione del principio è l'esistenza di una attività patrimoniale, come una piscina comunale, una biblioteca, un impianto sportivo o una mensa scolastica, effettivamente impiegata nella normale gestione del servizio.
- Un accordo per servizi in concessione è un accordo vincolante tra amministrazione concedente e concessionario, in virtù del quale quest'ultimo:
 - utilizza l'attività patrimoniale per fornire un servizio pubblico per conto dell'amministrazione, per un determinato periodo di tempo;

- riceve un corrispettivo per i servizi erogati, proveniente dall'amministrazione, dagli utenti o da entrambe le fonti.

Durante la durata della concessione, il concessionario può costruire, migliorare o acquistare l'attività patrimoniale, finanziandosi mediante canoni pubblici, ricavi da utenza o combinazioni dei due. Rientrano in questa categoria anche gli accordi di partenariato pubblico-privato (PPP).

- ◆ L'attività patrimoniale relativa ai servizi in concessione comprende l'insieme delle immobilizzazioni materiali o immateriali utilizzate per l'erogazione del servizio pubblico.

Può trattarsi di:

- un'attività realizzata o acquisita dal concessionario;
- un'attività già esistente del concedente, eventualmente migliorata dal concessionario.

Esempi tipici sono: strade, autostrade, ponti, gallerie, ospedali, aeroporti, reti idriche, impianti sportivi, teatri e centri polifunzionali.

- ◆ Il controllo da parte dell'amministrazione concedente rappresenta la condizione centrale per l'applicazione dell'ITAS 6.

Esso si articola in due dimensioni:

1. Controllo del servizio, la P.A. determina quali servizi debbano essere forniti, a chi e a quale prezzo (o secondo quali criteri).
2. Controllo dell'attività patrimoniale, la P.A. mantiene, tramite proprietà o altro titolo giuridico valido, il controllo dell'attività o della sua interessenza residua alla fine del periodo di concessione.

Quest'ultima rappresenta il valore corrente dell'attività alla scadenza dell'accordo, valutata come se fosse già nella condizione prevista al termine della concessione. Il concetto di interessenza residua è strettamente connesso a quello di vita utile dell'attività, cioè il periodo durante il quale essa partecipa al processo di produzione del servizio pubblico. Anche quando la vita utile coincide con la durata della concessione ("attività a vita intera"), il principio si applica, poiché permane la logica del controllo funzionale da parte del concedente.

L'ambito di applicazione dell'ITAS 6 riguarda tutti quegli accordi per servizi in concessione nei quali il concessionario si impegna a fornire, per conto dell'amministrazione concedente, servizi pubblici utilizzando una attività patrimoniale destinata a tale scopo.

Tali accordi possono assumere configurazioni giuridiche e operative differenti, ma condividono una caratteristica essenziale: la presenza di un'attività patrimoniale utilizzata per l'erogazione del servizio pubblico, la cui gestione è affidata temporaneamente al concessionario, mentre il controllo sostanziale rimane in capo all'amministrazione. Rientrano pertanto nell'ambito di applicazione dello standard tutte le operazioni in cui l'amministrazione pubblica, mediante un accordo vincolante, attribuisce a un soggetto terzo la realizzazione, l'ampliamento, la manutenzione o la gestione di un bene pubblico, con l'obiettivo di garantire la continuità di un servizio di interesse collettivo.

Il concessionario agisce come gestore per conto della pubblica amministrazione, ed è responsabile del corretto utilizzo dell'attività patrimoniale, nel rispetto delle condizioni e degli standard di servizio fissati dall'ente concedente.

Sono invece esclusi dall'ambito di applicazione dell'ITAS 6 tutti quegli accordi che:

- non prevedono la fornitura di servizi pubblici in senso stretto; oppure
- non attribuiscono all'amministrazione concedente il controllo sull'attività patrimoniale utilizzata per il servizio.

In tali casi, la relazione contrattuale non risponde alla logica di *service concession arrangement* delineata dallo standard e deve essere trattata secondo principi contabili differenti (ad esempio, ITAS 4 per le immobilizzazioni materiali o ITAS 11 per gli strumenti finanziari).

È importante sottolineare che, ai fini dell'applicazione dello standard, non rileva la titolarità formale della proprietà dell'attività patrimoniale né chi ne abbia curato la costruzione o l'acquisizione.

Ciò che risulta determinante è la sostanza economica del controllo: anche quando la proprietà rimane al concessionario, se l'amministrazione esercita il potere di determinare i servizi da fornire, gli utenti destinatari e i criteri di tariffazione, il bene rientra nel perimetro del principio. In altri termini, l'ITAS 6 adotta un approccio basato sul controllo sostanziale, in linea con la visione dell'IPSAS 32, per la quale la rappresentazione contabile deve riflettere la realtà economica del rapporto tra concedente e concessionario, e non la sola forma giuridica del contratto.

Un esempio applicativo può essere rappresentato dalla concessione con la quale un'amministrazione comunale affida a un operatore privato l'ampliamento e la gestione di un impianto sportivo pubblico.

In tale scenario, pur potendo il concessionario finanziare in parte o integralmente l'intervento, l'amministrazione:

- mantiene la proprietà o un titolo equivalente sull'impianto;

- definisce le finalità sociali e le categorie di utenti ammissibili (ad esempio, tariffe agevolate per le scuole o le associazioni sportive locali);
- esercita un potere di controllo sulla qualità e sull'accessibilità del servizio.

Pertanto, il rapporto rientra pienamente nel campo di applicazione dell'ITAS 6, poiché soddisfa i requisiti sostanziali di servizio pubblico, utilizzo di attività patrimoniale e controllo dell'amministrazione concedente.

ITAS 6 Ambito di Applicazione

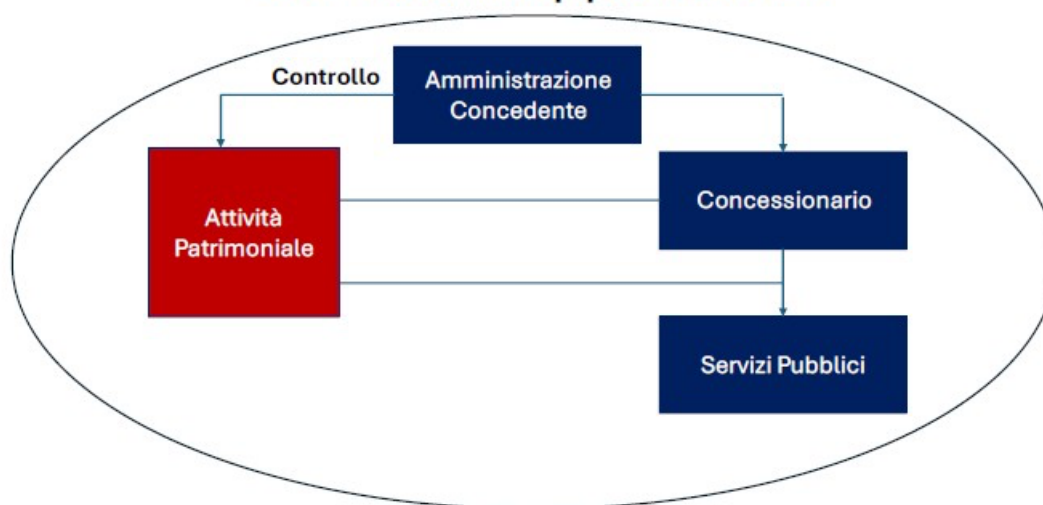


Tavola n. 1 – ITAS 6: Ambito di applicazione⁸

Il momento importante da valutare è quello della rilevazione iniziale che rappresenta un passaggio cruciale nel trattamento contabile degli accordi di concessione, in quanto segna l'iscrizione in bilancio dell'attività patrimoniale connessa ai servizi pubblici e della correlata passività della pubblica amministrazione concedente.

L'ITAS 6 stabilisce che l'amministrazione concedente rileva come attività relativa ai servizi in concessione l'immobilizzazione fornita dal concessionario o le migliorie apportate dal medesimo su un bene già di proprietà pubblica, a condizione che siano rispettati due criteri fondamentali di controllo.

Affinché un'attività possa essere contabilizzata come “attività in concessione”, devono essere soddisfatte congiuntamente le seguenti condizioni:

⁸ Ragioneria Generale dello Stato, “Linee guida ITAS 6: Accordi per servizi in concessione”, p. 5. Disponibile su <https://accrual.rgs.mef.gov.it>

a) l'amministrazione concedente deve controllare la tipologia di servizi forniti dal concessionario mediante l'utilizzo dell'attività patrimoniale, nonché i fruitori dei servizi e la relativa tariffa o prezzo applicabile;

b) l'amministrazione deve altresì controllare, tramite la proprietà o altro valido titolo giuridico, qualsiasi interessenza residua sull'attività patrimoniale alla scadenza dell'accordo.

La seconda condizione non è richiesta quando la vita utile dell'attività patrimoniale coincide o risulta inferiore alla durata della concessione. In tal caso, infatti, il bene è interamente utilizzato nel corso del periodo di concessione e il suo valore residuo al termine dell'accordo è nullo o non significativo, pur permanendo il controllo pubblico sulla destinazione e sull'uso dell'attività.

Il principio prevede che l'attività patrimoniale relativa ai servizi in concessione sia rilevata nel momento in cui l'amministrazione acquisisce il controllo del bene o del complesso di beni oggetto dell'accordo.

A tale data, il valore iniziale dell'attività è determinato applicando uno dei due modelli di valutazione alternativi previsti dallo standard:

- il modello della passività finanziaria, applicabile nei casi in cui l'amministrazione assume un obbligo di pagamento nei confronti del concessionario;
- il modello del conferimento di un diritto al concessionario, qualora la remunerazione avvenga mediante l'attribuzione del diritto di percepire ricavi da terzi (ad esempio, dagli utenti del servizio).

Il criterio da adottare dipende dalla natura economica dell'accordo e dalla forma di compensazione prevista: nei casi in cui il rischio economico e operativo rimanga in prevalenza a carico dell'amministrazione pubblica, sarà più appropriato il modello della passività finanziaria; al contrario, quando il rischio è trasferito al concessionario e il suo compenso deriva principalmente dai ricavi d'utenza, è coerente l'applicazione del modello del diritto conferito.



Tavola n. 2 – Rilevazione iniziale dell'attività patrimoniale nel Bilancio del concedente⁹

Un caso peculiare è rappresentato dalle attività già esistenti nel patrimonio dell'amministrazione concedente e successivamente incluse in un accordo di concessione.

In tali circostanze, se sussistono le condizioni di controllo sopra indicate, l'amministrazione deve procedere come segue:

1. Riclassificare l'attività patrimoniale in oggetto come attività relativa ai servizi in concessione, per distinguerla dalle altre immobilizzazioni non destinate a tale fine;
2. Contabilizzare la stessa secondo le regole di valutazione previste dagli altri standard pertinenti, ossia l'ITAS 4, Immobilizzazioni materiali o l'ITAS 5, Immobilizzazioni immateriali, a seconda della natura del bene.

⁹ Ragioneria Generale dello Stato, "Linee guida ITAS 6: Accordi per servizi in concessione", p. 8. Disponibile su <https://accrual.rgs.mef.gov.it>



Tavola n. 4 – Attività patrimoniale già esistente nel patrimonio dell’amministrazione concedente¹⁰

In coerenza con il principio di competenza economica e di rappresentazione sostanziale, l’ITAS 6 stabilisce che, quando l’amministrazione concedente rileva un’attività patrimoniale relativa a un servizio in concessione, deve contestualmente rilevare anche una passività.

Tale passività rappresenta l’obbligazione assunta nei confronti del concessionario a fronte della costruzione, dello sviluppo o del miglioramento dell’attività patrimoniale impiegata per l’erogazione del servizio pubblico.

La valutazione iniziale della passività avviene secondo due differenti modelli contabili, alternativi e mutuamente esclusivi, che riflettono la natura economica della remunerazione prevista nel contratto:

1. Modello della passività finanziaria, applicabile quando l’amministrazione pubblica ha un obbligo incondizionato di corrispondere pagamenti diretti al concessionario;
2. Modello del conferimento di un diritto al concessionario, utilizzato quando la remunerazione avviene attraverso l’attribuzione al concessionario del diritto di conseguire ricavi da terzi (ad esempio, dagli utenti che utilizzano il servizio o l’infrastruttura concessa).

¹⁰ Ragioneria Generale dello Stato, “Linee guida ITAS 6: Accordi per servizi in concessione”, p. 10. Disponibile su <https://accrual.rgs.mef.gov.it> (consultato il 13 ottobre 2025).

Il valore iniziale della passività è ridotto di eventuali pagamenti già effettuati dal concedente durante le fasi di costruzione o miglioramento del bene.

È importante notare che nessuna passività viene rilevata quando l'attività oggetto di concessione è già presente nel patrimonio della pubblica amministrazione e viene semplicemente riclassificata come attività in concessione, senza generare nuovi obblighi economici nei confronti del concessionario.

In sintesi, l'ITAS 6 introduce una relazione simmetrica tra attività e passività, in cui il riconoscimento dell'una implica necessariamente quello dell'altra, garantendo una rappresentazione fedele della sostanza economica dell'accordo di partenariato pubblico-privato e assicurando la trasparenza della posizione finanziaria dell'amministrazione concedente.

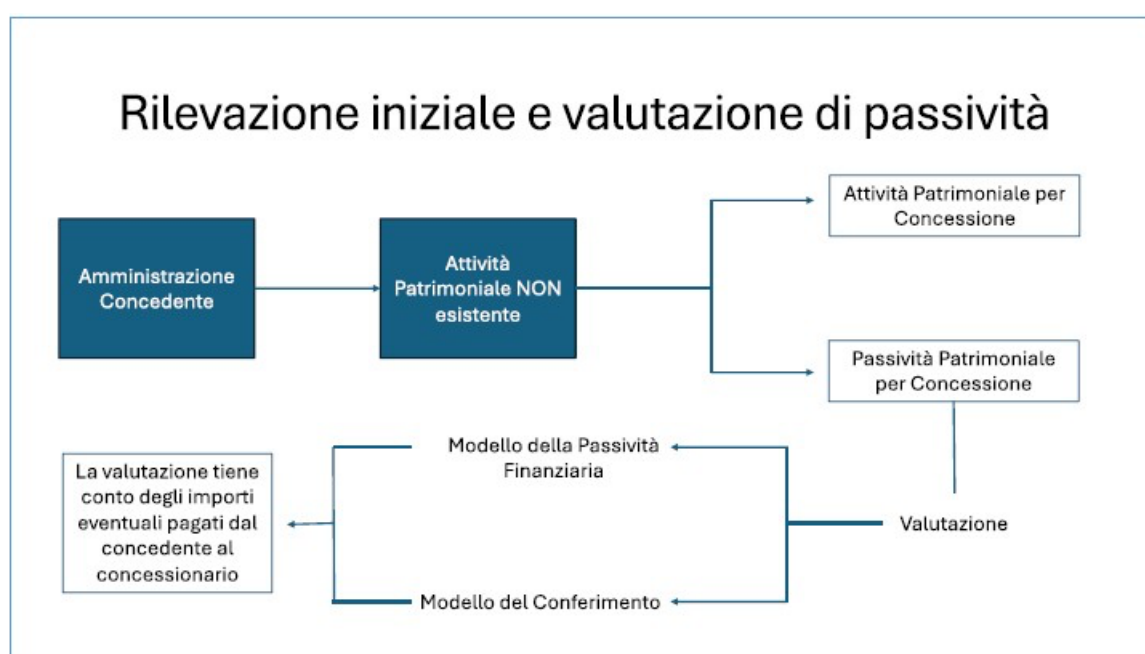


Tavola n. 5 – Rilevazione di attività non esistente¹¹

Il metodo della passività finanziaria trova applicazione quando l'amministrazione concedente assume un obbligo incondizionato di pagamento nei confronti del concessionario per la costruzione, lo sviluppo o la miglioria di un'attività patrimoniale destinata all'erogazione di servizi pubblici in concessione. In tale circostanza, la passività finanziaria è iscritta per un importo pari al valore attuale dei pagamenti futuri che l'amministrazione dovrà corrispondere al concessionario, tenendo conto di eventuali pagamenti già effettuati. Il calcolo del valore attuale avviene applicando un tasso di attualizzazione coerente con quello previsto per passività

¹¹ Ragioneria Generale dello Stato, "Linee guida ITAS 6: Accordi per servizi in concessione", p. 13. Disponibile su <https://accrual.rgs.mef.gov.it>.

di analoga durata, secondo quanto stabilito dall'ITAS 11 – Strumenti finanziari. Il valore contabile dell'attività patrimoniale corrisponde, pertanto, alla somma tra l'obbligazione finanziaria rilevata e gli eventuali anticipi già erogati.

Nel processo valutativo, l'amministrazione deve considerare tutte le clausole contrattuali contenute nella concessione o nell'accordo vincolante, al fine di identificare ogni possibile obbligo suscettibile di generare un debito nei confronti del concessionario.

I pagamenti periodici effettuati dall'amministrazione vengono contabilizzati in base alla loro sostanza economica:

- come riduzione della passività (quota capitale);
- come costo finanziario (quota interessi);
- oppure come costo per i servizi resi dal concessionario.

Tali componenti rientrano tra i costi di esercizio e contribuiscono alla determinazione del risultato economico dell'amministrazione.

Nel caso in cui non sia possibile distinguere con precisione tra pagamenti relativi all'attività patrimoniale e quelli riferiti ai servizi, si ricorre a tecniche di stima, di cui devono essere fornite informazioni trasparenti nella nota integrativa, a garanzia della chiarezza e della verificabilità dei dati di bilancio.

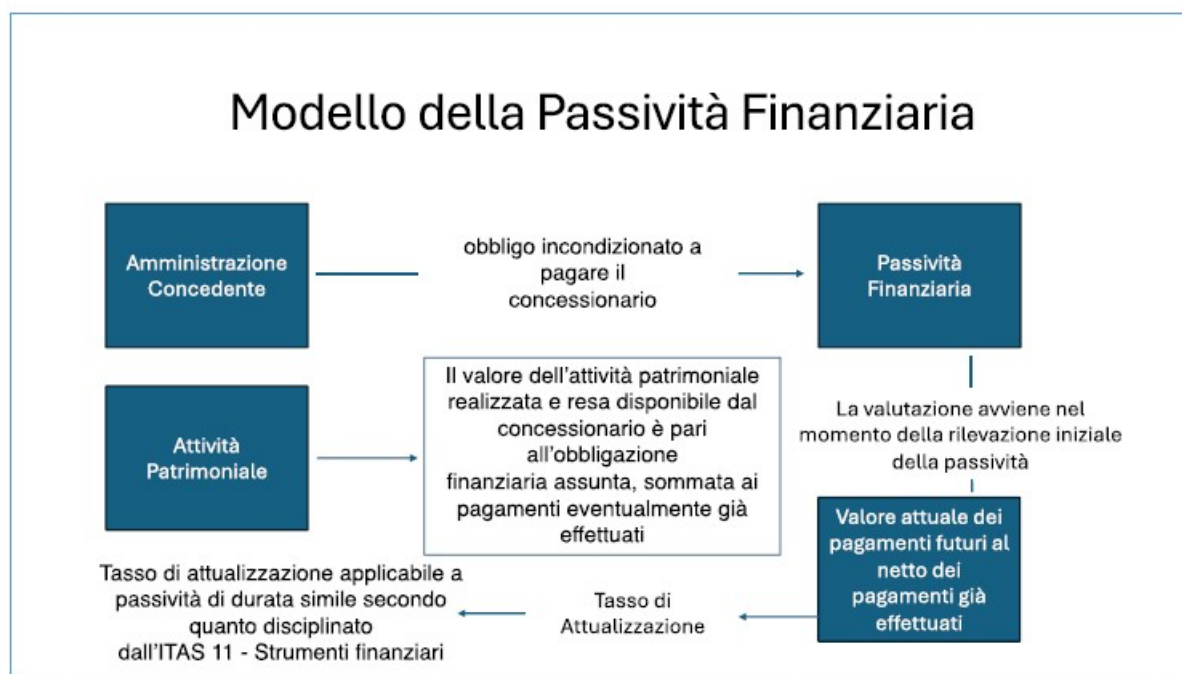


Tavola n. 6 – Valutazione della passività: obbligo di pagare il concessionario¹²

¹² Ragioneria Generale dello Stato, “Linee guida ITAS 6: Accordi per servizi in concessione”, p. 17. Disponibile su <https://accrual.rgs.mef.gov.it>

Diversamente dal metodo della passività finanziaria, il modello del conferimento di un diritto al concessionario trova applicazione nei casi in cui l'amministrazione concedente non assume un obbligo di pagamento diretto nei confronti del concessionario. In tali circostanze, la remunerazione per la costruzione, lo sviluppo o la miglioria dell'attività patrimoniale avviene mediante il riconoscimento al concessionario di un diritto di sfruttamento economico, ossia la facoltà di percepire ricavi dagli utenti del servizio pubblico o da un'altra attività generatrice di ricavi connessa alla concessione. Il rapporto economico che si instaura tra concedente e concessionario assume, dunque, la forma di uno scambio non monetario, in cui l'amministrazione cede un diritto d'uso o di gestione in luogo di un flusso finanziario diretto. In questo contesto, l'amministrazione concedente rileva una passività figurativa il cui valore iniziale è determinato in base al valore equo (fair value) dell'attività patrimoniale o, qualora non disponibile, al suo costo di sostituzione. Tale passività riflette la controprestazione economica implicita nel conferimento del diritto di sfruttamento, ribaltando la logica sottesa al modello della passività finanziaria.

In altri termini, mentre nel modello precedente l'amministrazione è debitrice nei confronti del concessionario per pagamenti futuri, in questo caso essa riconosce che il concessionario ottiene il proprio compenso direttamente dal mercato, attraverso la riscossione dei proventi generati dall'utilizzo dell'infrastruttura o del servizio.

Il valore della passività rappresenta quindi l'equivalente economico del beneficio che l'amministrazione riceve, ossia la realizzazione o il miglioramento dell'attività patrimoniale, in cambio del diritto conferito.

In alcuni casi può configurarsi una fattispecie mista, nella quale l'amministrazione concedente remunera il concessionario parzialmente mediante pagamenti diretti e parzialmente attraverso il conferimento di un diritto di sfruttamento economico.

In tali circostanze, l'ITAS 6 prescrive che ciascuna componente della passività, quella derivante dall'obbligo di pagamento e quella connessa al diritto conferito, sia contabilizzata separatamente, al fine di garantire una rappresentazione veritiera e trasparente della sostanza economica dell'accordo di concessione.

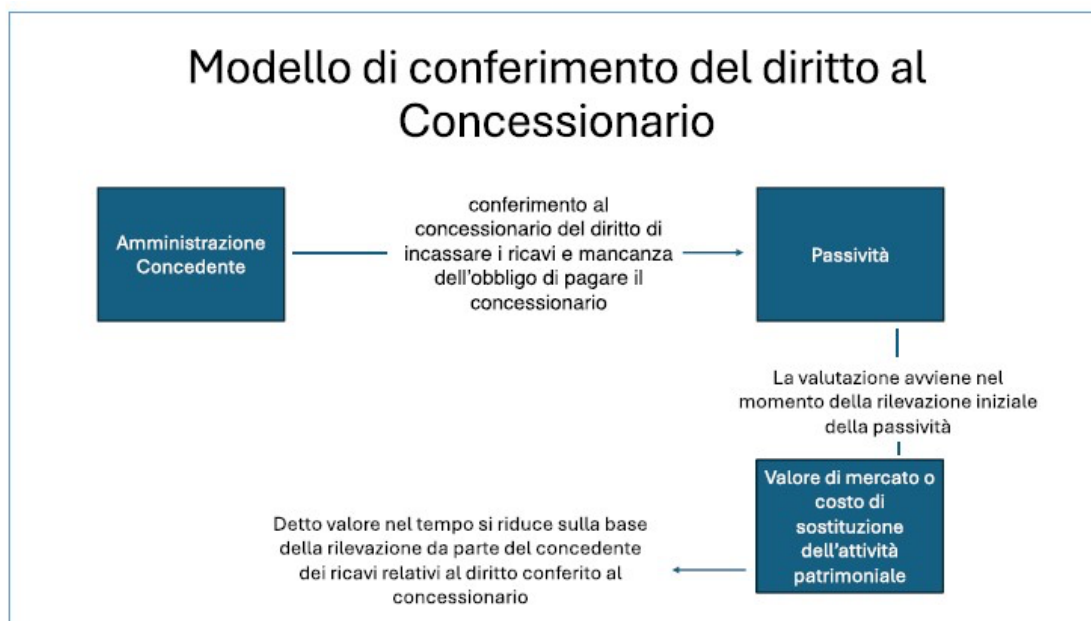


Tavola n. 7 - Valutazione della passività: assenza dell'obbligo di pagare il concessionario¹³

Gli accordi di concessione per servizi pubblici possono assumere forme particolarmente complesse, includendo clausole che generano obbligazioni accessorie o potenziali. Per tale motivo, l'ITAS 6 stabilisce che l'amministrazione concedente debba contabilizzare eventuali altre passività, passività potenziali e attività potenziali in conformità con i principi dell'ITAS 11, Strumenti finanziari e dell'ITAS 13, Fondi, passività potenziali e attività potenziali.

Parallelamente, l'amministrazione è tenuta a rilevare separatamente ogni provento o ricavo accessorio derivante dagli accordi di concessione, non riconducibile ai meccanismi contabili principali.

Infine, in linea con i principi generali degli ITAS, sussiste l'obbligo di fornire un'informativa analitica e trasparente nella nota integrativa, sia per ciascun accordo rilevante, sia in forma aggregata per gli accordi di natura analoga, al fine di assicurare una piena trasparenza contabile e comparabilità informativa.

◆ ITAS 7 – Locazioni

L'ITAS 7 – Locazioni, approvato il 26 giugno 2024 dopo la consultazione pubblica di aprile-maggio, rappresenta un importante passo nel processo di armonizzazione contabile della

¹³ Ragioneria Generale dello Stato, "Linee guida ITAS 6: Accordi per servizi in concessione", p. 18. Disponibile su <https://accrual.rgs.mef.gov.it>

Pubblica Amministrazione italiana. Esso si ispira allo standard internazionale IPSAS 13 Leases, adattandone i principi alle specificità del settore pubblico.

Il principio disciplina i contratti di locazione attivi e passivi stipulati dalle amministrazioni pubbliche, salvo i casi in cui trovano applicazione altri ITAS specifici, come l'ITAS 5 per i beni immateriali o l'ITAS 6 per le concessioni di servizi. La locazione viene definita come un contratto che consente il godimento di un bene mobile o immobile per un periodo determinato, in cambio di un corrispettivo economico.

La normativa distingue tra locazioni operative e locazioni finanziarie.

- Nelle locazioni operative, i rischi e i benefici connessi alla proprietà del bene restano in capo al locatore, configurando un rapporto di mero utilizzo.
- Nelle locazioni finanziarie, invece, tali rischi e benefici sono sostanzialmente trasferiti al locatario, determinando effetti contabili analoghi a quelli di un'acquisizione patrimoniale.

Dopo aver delineato le definizioni e l'ambito di applicazione, l'ITAS 7 si articola in due sezioni principali:

1. Rilevazioni contabili in cui la P.A. è locataria, con specifiche distinzioni per locazioni finanziarie e operative;
2. Rilevazioni contabili in cui la P.A. è locatrice, comprendenti le modalità di rappresentazione, valutazione e informativa in bilancio.

In entrambi i casi, lo standard prescrive l'obbligo di fornire un set minimo di informazioni integrative, da riportare in nota integrativa per assicurare trasparenza e comparabilità dei dati contabili.

Analogamente agli altri ITAS, il principio fornisce un quadro definitorio chiaro dei concetti chiave. La data di decorrenza della locazione è quella in cui il bene è messo a disposizione del locatario; la data di inizio coincide con la stipula del contratto, salvo diversa pattuizione; la durata della locazione rappresenta il periodo di utilizzo non revocabile, comprensivo di eventuali proroghe contrattuali ragionevolmente certe.

Assumono rilievo anche i concetti di valore residuo e di pagamenti minimi.

Il valore residuo può essere garantito, se il suo realizzo è assicurato dal locatario o da terzi, o non garantito, quando tale garanzia non sussiste o proviene da soggetti collegati al locatore. I pagamenti minimi dovuti rappresentano gli importi contrattualmente obbligatori nel corso della locazione, comprensivi del prezzo di esercizio dell'opzione di acquisto, se prevista e ragionevolmente certa.

Il principio introduce inoltre i concetti di:

- costi diretti iniziali, sostenuti per la negoziazione e conclusione della locazione;
- canone potenziale di locazione, ossia la componente variabile dei canoni, legata a parametri futuri (ad esempio, vendite, indici di prezzo, tassi di interesse);
- tasso di interesse implicito, che eguaglia il valore attuale dei pagamenti alla somma tra il valore del bene e i costi iniziali;
- tasso di finanziamento marginale, corrispondente al tasso che il locatario dovrebbe corrispondere per ottenere un prestito equivalente.

L'investimento lordo nella locazione è definito come la somma dei pagamenti minimi e del valore residuo non garantito, mentre l'investimento netto rappresenta il valore attualizzato di tale importo. La differenza tra i due costituisce il ricavo finanziario non maturato, da rilevare nel tempo in coerenza con la durata contrattuale.

Infine, vengono distinti i concetti di vita economica e vita utile del bene: la prima rappresenta il periodo complessivo di capacità produttiva o di servizio, la seconda quello in cui il bene è effettivamente utilizzabile dall'amministrazione.

Fattispecie particolari L'ITAS 7 contempla anche la possibilità di sublocazione, ossia la stipula di un nuovo contratto da parte del locatario originario con un terzo, mantenendo in essere il contratto principale. È inoltre disciplinata l'operazione di vendita e retro-locazione (sale and leaseback), nella quale il bene viene ceduto e contestualmente riaffittato. In tali casi, prezzo di vendita e canoni di locazione sono negoziati congiuntamente e devono essere valutati congiuntamente per rappresentare correttamente la sostanza economica dell'operazione.

L'ITAS 7 trova applicazione generale a tutte le operazioni di locazione effettuate dalle amministrazioni pubbliche, ad eccezione di alcune categorie di contratti che, per natura o finalità, sono disciplinate da altri standard contabili. In particolare, sono escluse:

1. le locazioni di diritti di esplorazione o estrazione di risorse naturali (minerali, petrolio, gas e simili);
2. i diritti detenuti dal locatario in forza di licenze riconducibili a beni immateriali tutelati dall'ITAS 5 – Immobilizzazioni immateriali, come film, opere artistiche o brevetti;
3. gli accordi per la concessione di servizi pubblici che rientrano nell'ambito di applicazione dell'ITAS 6 – Accordi per servizi in concessione: concedente.

Tutte le altre tipologie contrattuali, non soggette a tali esclusioni, rientrano dunque nella sfera di applicazione dell'ITAS 7. Ciò include le locazioni di immobilizzazioni materiali e immateriali, gli investimenti immobiliari e le attività biologiche, nonché i contratti di locazione

di infrastrutture pubbliche, qualora non siano qualificabili come accordi di concessione ai sensi dell'ITAS 6.

Rientrano tra le infrastrutture potenzialmente oggetto di locazione le reti stradali e ferroviarie, i sistemi idrici, elettrici e fognari, le reti di comunicazione e anche immobilizzazioni mobili di rilievo pubblico, come flotte di autobus o treni. In tali circostanze, l'amministrazione è chiamata a valutare la natura sostanziale del contratto, determinando se lo stesso configuri un accordo di concessione o una mera locazione. Ad esempio, nel caso in cui un'amministrazione pubblica stipuli un contratto con un soggetto privato per la locazione di una rete autostradale destinata alla gestione del servizio di viabilità, occorre verificare se l'accordo implichi un trasferimento di rischi e benefici tipico delle concessioni (da trattare ai sensi dell'ITAS 6) oppure se si configuri come locazione vera e propria, soggetta all'ITAS 7.

Infine, lo standard riconosce la possibilità che i contratti di locazione prevedano clausole di rettifica dei pagamenti nel periodo intercorrente tra la stipula e l'effettiva decorrenza, in conseguenza di variazioni dei costi di costruzione, del valore del bene, dell'inflazione o dei tassi di finanziamento. Tali modifiche, tuttavia, producono effetti contabili solo a partire dalla data di inizio della locazione, garantendo coerenza nella rappresentazione economico-finanziaria dell'operazione.

Le operazioni di locazione, secondo quanto previsto dall'ITAS 7, si classificano in **locazioni operative e locazioni finanziarie**, in funzione della ripartizione dei rischi e dei benefici tra le parti. Tale classificazione non dipende dalla forma giuridica del contratto, ma dalla sostanza economica dell'operazione, in coerenza con il principio cardine degli ITAS che privilegia la prevalenza della sostanza sulla forma. I rischi connessi alla locazione sono riferibili, da un lato, alla riduzione della capacità di utilizzo del bene per ragioni tecniche, tecnologiche o economiche, e, dall'altro, alle variazioni delle condizioni di mercato. I benefici, invece, si manifestano sotto forma di potenziale di servizio o di benefici economici futuri, derivanti dall'impiego del bene lungo la sua vita utile o dall'eventuale incremento di valore residuo al momento della dismissione.

Dal punto di vista soggettivo, l'analisi delle operazioni di locazione può essere condotta secondo due prospettive:

- quella del locatario (o *amministrazione locataria* nel contesto pubblico), ossia del soggetto che acquisisce il diritto di utilizzo del bene;
- quella del locatore (o *amministrazione locatrice*), che concede in godimento il bene trasferendo il relativo diritto d'uso per un periodo determinato.

Sebbene il contratto di locazione rappresenti un'unica transazione, la classificazione della locazione può differire per locatore e locatario, in funzione delle specifiche condizioni economiche e posizioni contrattuali delle parti.

Una locazione è considerata **finanziaria** quando trasferisce al locatario sostanzialmente tutti i rischi e i benefici derivanti dalla proprietà del bene. Tale situazione si presume in presenza di una o più delle seguenti circostanze:

- la locazione prevede il trasferimento della proprietà del bene al locatario al termine del contratto;
- è prevista un'opzione di acquisto del bene a un prezzo inferiore al valore di mercato, tale da rendere ragionevolmente certo l'esercizio dell'opzione;
- la durata della locazione copre la maggior parte della vita economica del bene, anche se la proprietà non è trasferita;
- il valore attuale dei pagamenti minimi è equivalente almeno al valore di mercato del bene locato al momento dell'inizio del contratto;
- i beni locati sono specificamente progettati o adattati per il locatario e non possono essere agevolmente riutilizzati da altri senza modifiche sostanziali;
- il locatario assume l'onere di eventuali perdite in caso di risoluzione anticipata del contratto;
- gli utili o le perdite derivanti da variazioni del valore residuo del bene ricadono sul locatario;
- il contratto prevede la possibilità di rinnovo a condizioni significativamente più vantaggiose rispetto al mercato.

In assenza di tali condizioni, o qualora risulti evidente che non si trasferiscono i principali rischi e benefici della proprietà, la locazione deve essere classificata come locazione operativa.

Revisione della classificazione

La classificazione di una locazione, effettuata alla data di inizio del contratto, ha carattere tendenzialmente immutabile. Essa può essere rivista solo nel caso in cui le parti modifichino sostanzialmente le clausole contrattuali, determinando un mutamento nella natura economica dell'operazione. Tuttavia, variazioni nelle stime (ad esempio, della vita economica o del valore residuo del bene) o mutamenti di circostanze (come l'inadempienza del locatario) non comportano una nuova classificazione ai fini contabili.

In tal modo, l'ITAS 7 assicura la stabilità interpretativa della rappresentazione contabile, garantendo la coerenza informativa e la comparabilità dei bilanci nel tempo, in linea con i principi di trasparenza e attendibilità propri della contabilità pubblica economico-patrimoniale.

Nel contesto delle **locazioni operative**, l'ITAS 7 adotta un approccio improntato alla sostanza economica del rapporto locatizio, ponendo l'accento sulla funzione d'uso del bene piuttosto che sul trasferimento dei rischi e dei benefici della proprietà. In tale prospettiva, la Pubblica Amministrazione locataria non iscrive nel proprio stato patrimoniale né il bene locato né una corrispondente passività finanziaria, ma rileva i canoni periodici come costo d'esercizio nel Conto Economico.

L'imputazione dei canoni può avvenire secondo due modalità alternative:

1. il criterio a quote costanti, che prevede una ripartizione uniforme del costo lungo tutta la durata del contratto, assicurando una rappresentazione contabile regolare e facilmente confrontabile nel tempo;
2. un criterio sistematico alternativo, volto a riflettere in modo più fedele la distribuzione dei benefici economici o del potenziale di servizio derivanti dall'utilizzo del bene nel corso del tempo contrattuale.

La scelta tra i due metodi deve essere motivata dalla natura del bene e dalle condizioni economiche del contratto, al fine di garantire una corretta rappresentazione della correlazione tra costi sostenuti e benefici ottenuti, in linea con il principio di competenza economica.

L'adozione del criterio sistematico alternativo è particolarmente appropriata nei casi in cui i benefici derivanti dall'utilizzo del bene locato non siano distribuiti in modo uniforme, ad esempio per beni soggetti a un uso stagionale o a un impiego più intenso in determinati periodi. In sintesi, per le locazioni operative, l'ITAS 7 conferma un approccio semplificato e coerente con i principi contabili internazionali, in cui i canoni rappresentano oneri di gestione corrente, riconducibili alla normale operatività dell'ente, e non una forma di investimento patrimoniale o finanziario.

Tra le operazioni di locazione di particolare rilevanza ai fini della contabilità pubblica rientrano i **contratti di vendita con patto di locazione**, comunemente note in ambito internazionale come *sale and lease back*. Si tratta di una fattispecie complessa che combina due distinte operazioni economiche: una vendita e una successiva locazione dello stesso bene.

Nello schema tipico, il soggetto A (venditore-locatario) cede un bene al soggetto B (acquirente-locatore) a un determinato prezzo di vendita. Contestualmente, B concede in locazione lo stesso bene ad A, dietro pagamento di canoni periodici. In tal modo, l'ente venditore ottiene liquidità immediata dalla cessione, mantenendo al contempo la disponibilità funzionale del bene attraverso il contratto di locazione.

La classificazione della locazione derivante dall'operazione (finanziaria o operativa) avviene sulla base delle caratteristiche economiche e contrattuali, applicando i criteri generali previsti dall'ITAS 7. Tale distinzione è essenziale, poiché determina il differente trattamento contabile delle componenti di reddito generate dalla vendita.

Nel momento della cessione, infatti, può emergere una plusvalenza o una minusvalenza, a seconda del confronto tra il prezzo di vendita (P) e il valore contabile (VC) del bene:

- se $P > VC$, si genera una plusvalenza (componente positiva di reddito straordinaria);
- se $P < VC$, si origina una minusvalenza (componente negativa straordinaria).

Il trattamento contabile di tali differenze dipende dalla natura della locazione successiva:

- nelle locazioni finanziarie, la plusvalenza non viene immediatamente imputata a Conto Economico, ma ripartita nel tempo secondo la durata del contratto, attraverso l'utilizzo di un risconto passivo, in coerenza con il principio di competenza economica;
- nelle locazioni operative, eventuali plusvalenze o minusvalenze sono invece imputate direttamente a Conto Economico, concorrendo alla determinazione del risultato d'esercizio nell'anno in cui l'operazione è perfezionata.

Infine, l'ITAS 7 stabilisce che le disposizioni relative all'informativa integrativa previste per locatori e locatari si applicano anche alle operazioni di vendita e retrolocazione. L'amministrazione deve quindi fornire in nota integrativa una descrizione analitica dei contratti di rilievo, evidenziando eventuali clausole particolari o condizioni non usuali, al fine di assicurare la trasparenza e la comprensibilità delle scelte contabili adottate.

In conclusione, l'operazione di *sale and lease back* rappresenta un importante strumento di gestione patrimoniale e finanziaria, che consente alle amministrazioni pubbliche di liberare risorse economiche senza compromettere l'uso funzionale dei beni, ma che richiede, al contempo, una valutazione attenta della sostanza economica e una rappresentazione contabile conforme ai principi dell'ITAS 7.

◆ ITAS 12 – Bilancio consolidato

La proposta di statuizione dello standard contabile ITAS 12 – Bilancio consolidato, approvata il 26 giugno 2024 dal Comitato Direttivo a seguito della consultazione pubblica tenutasi dal 21 maggio al 15 giugno 2024, rappresenta un passaggio fondamentale nel processo di armonizzazione contabile del settore pubblico italiano. Tale principio trae ispirazione dagli standard internazionali emanati dallo IPSASB (International Public Sector Accounting

Standards Board), in particolare dagli IPSAS 35 Consolidated Financial Statements, IPSAS 38 Disclosure of Interests in Other Entities e IPSAS 40 Public Sector Combinations.

L'obiettivo dell'ITAS 12 è quello di disciplinare i principi e le modalità di redazione del bilancio consolidato per le amministrazioni pubbliche che controllano o partecipano in uno o più organismi, al fine di rappresentare la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica complessiva del gruppo pubblico come se fosse un unico soggetto economico.

In tale prospettiva, il principio si pone in linea con l'evoluzione della contabilità pubblica verso logiche di accountability integrata, trasparenza e valutazione delle performance complessive del sistema amministrativo.

L'ITAS 12 si articola attorno a tre nuclei fondamentali:

1. La determinazione dell'area di consolidamento, che identifica l'insieme delle entità da includere nel bilancio consolidato in base alla natura e all'intensità dei rapporti di controllo o partecipazione;
2. La definizione delle nozioni di controllo e partecipazione, che costituiscono i criteri guida per l'inclusione o meno di un organismo nel perimetro di consolidamento;
3. L'individuazione dei requisiti contabili e procedurali necessari per la corretta predisposizione e rappresentazione del bilancio consolidato.

Il bilancio consolidato è un documento contabile di natura consuntiva, che offre una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria del gruppo amministrativo pubblico al termine del periodo di riferimento. Esso viene redatto secondo gli schemi contabili dell'ITAS 1 Composizione e schemi del bilancio di esercizio, garantendo uniformità e coerenza con il bilancio civilistico delle singole entità.

Sul piano funzionale, il bilancio consolidato assolve a una pluralità di ruoli:

- rappresenta una visione unitaria e integrata delle consistenze economico-finanziarie e patrimoniali del gruppo pubblico;
- costituisce uno strumento di coordinamento e controllo strategico per l'amministrazione capogruppo nei confronti degli organismi partecipati o controllati;
- offre agli stakeholder istituzionali, politici e sociali una base informativa trasparente e comparabile per valutare le performance complessive del gruppo pubblico e la coerenza delle politiche gestionali rispetto agli obiettivi di efficienza, efficacia e sostenibilità economica.

In tal senso, l'introduzione dell'ITAS 12 consolida la logica del "gruppo pubblico" come unità economico-contabile integrata, rafforzando il principio di accountability complessiva della

pubblica amministrazione e promuovendo una cultura della governance finanziaria aggregata in linea con gli standard internazionali.

Come per gli altri principi contabili elaborati dal framework ITAS, anche l'ITAS 12 si apre con una serie di definizioni concettuali che ne costituiscono la base interpretativa e applicativa. In particolare, il principio integra e amplia le definizioni contenute nel Quadro concettuale della contabilità economico-patrimoniale, al fine di fornire un lessico uniforme e coerente per la redazione del bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche.

L'amministrazione capogruppo e la struttura del bilancio consolidato

L'amministrazione capogruppo è definita come la pubblica amministrazione posta al vertice del gruppo, cui spetta la responsabilità di predisporre il bilancio consolidato. Tale documento, di natura consuntiva, ha la funzione di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria e il risultato economico complessivo del gruppo consolidato, inteso come un unico soggetto economico integrato.

Il bilancio consolidato si compone delle seguenti sezioni principali:

- Stato patrimoniale consolidato, che rappresenta la situazione complessiva delle attività e passività del gruppo;
- Conto economico consolidato, che evidenzia il risultato economico di esercizio dell'intero gruppo;
- Rendiconto dei flussi di cassa consolidato, volto a rappresentare la dinamica finanziaria e la capacità di generazione di liquidità del gruppo;
- Prospetto delle variazioni del patrimonio netto, che illustra le modifiche intervenute nelle componenti del capitale proprio consolidato.

Il concetto di controllo e partecipazione

Elemento centrale ai fini della determinazione dell'area di consolidamento è la nozione di controllo. L'ITAS 12 adotta una definizione ampia e sostanziale, in linea con gli standard internazionali IPSAS, secondo cui il controllo sussiste non soltanto quando l'amministrazione possiede la maggioranza dei diritti di voto esercitabili, ma anche quando si verifica almeno una delle seguenti condizioni:

- l'amministrazione ha il potere di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti del consiglio di amministrazione o dell'organo equivalente, esercitando così un'influenza determinante sulla pianificazione e programmazione strategica dell'organismo;
- l'amministrazione ha l'obbligo di ripianare disavanzi o perdite dell'organismo, anche oltre la quota di partecipazione detenuta;

- l'amministrazione esercita un'influenza dominante mediante clausole contrattuali o disposizioni statutarie, purché ammesse dalla normativa vigente.

Il controllo, dunque, non è limitato alla titolarità di quote di capitale o diritti di voto, ma si estende a qualsiasi forma di potere decisionale, gestionale o economico che consenta all'amministrazione di orientare le politiche e le decisioni strategiche dell'organismo partecipato.

Partecipazione rilevante e controllo congiunto

Oltre al controllo pieno, l'ITAS 12 introduce la nozione di partecipazione di rilevanza, che si configura quando, pur in assenza di una posizione di maggioranza, l'amministrazione esercita una significativa influenza sulle decisioni strategiche di un organismo. Tale influenza può derivare, ad esempio, dalla possibilità di nominare amministratori di minoranza o di intervenire nelle scelte gestionali di rilievo.

Ne consegue che anche partecipazioni minoritarie possono assumere rilevanza ai fini del consolidamento, ampliando l'area di inclusione anche a entità non strettamente controllate.

Una ulteriore modalità di relazione disciplinata dallo standard è il controllo congiunto, che ricorre quando due o più amministrazioni condividono in maniera paritaria il potere decisionale su un organismo. Tale forma di governance, formalizzata tramite accordi, patti vincolanti o disposizioni normative, richiede che le decisioni strategiche vengano assunte con consenso unanime, esprimendo un modello di controllo distribuito ma coordinato.

Il gruppo consolidato e le partecipazioni indirette

Sulla base di tali definizioni, l'insieme degli organismi da includere nel bilancio consolidato costituisce il gruppo consolidato, comprendente la capogruppo e tutti gli organismi che soddisfano i criteri di controllo, rilevanza o controllo congiunto. In alcune configurazioni organizzative, l'ITAS 12 prevede la presenza di gruppi consolidati intermedi, ossia organismi controllati che redigono a loro volta un bilancio consolidato, fungendo da nodi autonomi all'interno della rete del gruppo pubblico complessivo.

Infine, lo standard chiarisce il concetto di partecipazione indiretta, ossia quella detenuta dalla capogruppo tramite uno o più organismi da essa controllati o nei quali detiene una partecipazione rilevante. Tale meccanismo, generando catene di controllo o influenza, estende ulteriormente il perimetro di consolidamento e riflette la complessità delle strutture partecipative del settore pubblico.

L'ITAS 12 prevede che l'amministrazione capogruppo includa nel bilancio consolidato tutti gli organismi controllati e quelli in cui detiene una partecipazione di rilevanza, in modo da

rappresentare in maniera completa e fedele la posizione patrimoniale, finanziaria ed economica del gruppo pubblico.

Tuttavia, al fine di garantire l'equilibrio tra completezza informativa e significatività dei dati consolidati, la normativa consente alla capogruppo di escludere dal consolidamento gli organismi il cui bilancio risulti irrilevante. Tale irrilevanza si valuta sulla base di tre parametri quantitativi, ciascuno con una soglia di incidenza inferiore al 3% rispetto ai valori della capogruppo:

- totale dell'attivo,
- patrimonio netto,
- totale dei proventi e dei ricavi della gestione operativa.

In presenza di un patrimonio netto negativo, la valutazione è limitata ai soli due parametri restanti. La verifica dell'irrilevanza deve essere condotta sia per ciascun organismo singolarmente, sia cumulativamente sull'insieme degli organismi esclusi, per evitare che l'eliminazione di numerose entità marginali determini una perdita informativa complessiva significativa. A tal fine, la sommatoria dei bilanci esclusi non può superare il 10% per ciascun parametro considerato.

Ove tale soglia aggregata risulti superata, la capogruppo deve includere nel consolidamento alcuni degli organismi precedentemente considerati irrilevanti, fino a riportare l'incidenza complessiva al di sotto del limite del 10%. Inoltre, l'amministrazione ha la facoltà di includere anche organismi con valori inferiori alle soglie previste, qualora li ritenga comunque rilevanti per la rappresentazione veritiera e corretta del gruppo, motivando tale scelta nella nota integrativa.

In ogni caso, l'ITAS 12 stabilisce che le partecipazioni in organismi titolari di affidamenti diretti da parte della capogruppo siano sempre considerate rilevanti, a prescindere dalle soglie quantitative.

Uno dei principi cardine dell'ITAS 12 è rappresentato dal requisito di uniformità dei criteri contabili, condizione imprescindibile per garantire la coerenza, la comparabilità e la rappresentazione veritiera e corretta dei dati contenuti nel bilancio consolidato.

In tale ottica, lo standard stabilisce che, qualora i criteri di valutazione adottati dagli organismi da consolidare non siano conformi agli ITAS, l'amministrazione capogruppo è tenuta a procedere alle opportune rettifiche in sede di consolidamento. L'obiettivo è assicurare che tutti i bilanci inclusi nel perimetro di consolidamento siano omogenei e coerenti sotto il profilo metodologico e temporale.

A tal fine, l'ITAS 12 individua una fase specifica, denominata fase di pre-consolidamento, che comprende l'insieme delle verifiche e delle operazioni preliminari volte a garantire l'allineamento dei bilanci da integrare. Essa si articola in due dimensioni principali:

1. Uniformità temporale, relativa alla data di riferimento dei bilanci;
2. Uniformità sostanziale, concernente i criteri di valutazione e di rilevazione contabile.

Dal punto di vista temporale, il consolidamento di un organismo partecipato decorre dalla data in cui l'amministrazione acquisisce il controllo o la partecipazione di rilevanza e termina nel momento in cui tale condizione viene meno. Tutti i bilanci inclusi nel consolidamento devono essere redatti con la medesima data di chiusura, coincidente con quella del bilancio dell'amministrazione capogruppo, come previsto dall'ITAS 1 Composizione e schemi del bilancio di esercizio. Tale requisito assicura la comparabilità dei dati e la sincronizzazione dei risultati contabili.

Dal punto di vista sostanziale, la capogruppo deve garantire che i bilanci degli organismi consolidati adottino criteri di valutazione omogenei, in linea con le disposizioni ITAS. Laddove emergano difformità, essa deve intervenire attraverso rettifiche e adattamenti volti a uniformare le poste contabili. Operativamente, ciò implica che la capogruppo:

- definisca i criteri di valutazione di riferimento per il bilancio consolidato;
- verifichi la coerenza dei criteri applicati dai singoli organismi;
- effettui le modifiche necessarie per garantire un'applicazione uniforme dei principi contabili.

Deroghe eccezionali

In circostanze eccezionali, può verificarsi che la rigorosa applicazione di una disposizione ITAS risulti fuorviante rispetto alla rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale o economica del gruppo. In tali casi, l'amministrazione può derogare alla norma specifica, purché tale scelta sia motivatamente giustificata e coerente con quanto previsto dall'ITAS 1. Tale previsione salvaguarda il principio di prevalenza della sostanza sulla forma, ribadendo che la finalità ultima del bilancio consolidato è offrire una rappresentazione attendibile e fedele della realtà economico-finanziaria del gruppo pubblico.

Il bilancio consolidato deve rappresentare la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica del gruppo come un'unica entità economica, includendo esclusivamente le operazioni con soggetti esterni al gruppo.

Pertanto, tutte le operazioni e i saldi reciproci tra gli organismi inclusi nell'area di consolidamento devono essere eliminati, poiché costituiscono semplici trasferimenti interni di risorse e non generano effetti reali sul gruppo nel suo complesso.

L'attività di eliminazione presuppone la riconciliazione dei saldi e la verifica della corrispondenza delle partite reciproche (crediti, debiti, ricavi, costi, trasferimenti, dividendi, operazioni su immobilizzazioni, ecc.), correggendo eventuali disallineamenti tramite scritture di rettifica.

Per assicurare la completezza delle informazioni, la capogruppo deve pianificare in anticipo la raccolta dei dati relativi alle operazioni infragruppo e verificarne l'equivalenza.

Le eliminazioni si distinguono in due categorie principali:

- operazioni neutre, che non incidono sul risultato economico o sul patrimonio netto del gruppo;
- operazioni non neutre, che invece producono effetti sul risultato economico consolidato o sul patrimonio netto.

Tale processo garantisce che il bilancio consolidato rifletta in modo fedele e trasparente la realtà economica complessiva del gruppo pubblico, eliminando le duplicazioni e i doppi conteggi interni.

Una volta completate le operazioni preliminari di uniformità temporale, sostanziale e l'eliminazione delle partite infragruppo, il processo di consolidamento prevede l'aggregazione dei bilanci della capogruppo e degli organismi inclusi nell'area di consolidamento. Tale aggregazione avviene voce per voce, sommando i corrispondenti valori di stato patrimoniale e conto economico.

L'ITAS 12 individua due principali metodi di consolidamento:

1. Metodo integrale, applicato agli organismi controllati;
2. Metodo proporzionale, applicato alle partecipazioni di rilevanza.

Il metodo integrale prevede l'inclusione totale delle attività, passività, costi e ricavi dell'organismo controllato, indipendentemente dalla percentuale di partecipazione detenuta.

Dal punto di vista patrimoniale, il valore della partecipazione iscritto nel bilancio della capogruppo viene eliminato e sostituito dal totale delle attività e passività dell'organismo controllato. Parallelamente, il patrimonio netto dell'organismo è anch'esso eliminato.

Le principali fasi operative del metodo integrale sono:

- Aggregazione totale dei valori di stato patrimoniale e conto economico;

- Eliminazione del valore della partecipazione contro il patrimonio netto dell'organismo controllato;
- Determinazione della differenza di consolidamento, positiva o negativa, a seconda del confronto tra il valore della partecipazione e la quota di patrimonio netto contabile;
- Rilevazione delle interessenze di minoranza, qualora la partecipazione non sia totalitaria.

La differenza di consolidamento rappresenta lo scostamento tra il valore della partecipazione iscritto nel bilancio della capogruppo e la corrispondente quota di patrimonio netto contabile dell'organismo controllato. Nel momento in cui la differenza è positiva, essa viene imputata in primo luogo agli elementi dell'attivo e del passivo dell'organismo controllato. L'eventuale residuo positivo è iscritto come "Avviamento", a condizione che rispetti i criteri di riconoscimento previsti dagli ITAS, e viene successivamente ammortizzato negli esercizi successivi. Qualora tale differenza non sia giustificata da maggiori valori patrimoniali, essa è svalutata attraverso la Riserva di consolidamento o, in mancanza, direttamente a conto economico. Viceversa, se la differenza è negativa, essa può derivare da una valutazione prudenziale o da un acquisto a prezzo inferiore al patrimonio netto dell'organismo. In tal caso, la differenza può essere imputata sia alla riduzione del valore delle attività sopravvalutate o all'incremento delle passività sottovalutate, o alla voce "Fondi per altri oneri", se riflette aspettative di perdite future; ma anche ad una riserva del patrimonio netto, se rappresenta un vantaggio economico derivante da un "buon affare" nell'acquisizione dell'organismo.

Il metodo proporzionale si applica alle partecipazioni di rilevanza e prevede l'integrazione pro quota delle attività, passività, costi e ricavi dell'organismo partecipato, in misura corrispondente alla percentuale di partecipazione detenuta.

A differenza del metodo integrale, in questo caso non emergono interessenze di terzi, poiché le poste sono già contabilizzate in proporzione alla quota di possesso.

Le fasi operative riprendono quelle del metodo integrale, con le seguenti specificità:

- aggregazione dei valori contabili in misura proporzionale alla quota di partecipazione;
- eliminazione del valore della partecipazione contro la corrispondente quota di patrimonio netto contabile;
- determinazione della differenza di consolidamento, positiva o negativa, e relativo trattamento contabile.

Nel caso di gruppi intermedi, il bilancio consolidato dell'organismo partecipato è utilizzato

direttamente ai fini del consolidamento di livello superiore, evitando duplicazioni e garantendo la coerenza del processo.

Quando l'organismo non dispone di capitale sociale o fondo di dotazione, la quota di partecipazione

è determinata in base ai diritti di voto o alla capacità di influire sulle decisioni strategiche e gestionali.

Le quote di pertinenza di terzi devono essere evidenziate separatamente nello stato patrimoniale consolidato e nel conto economico consolidato, qualora lo statuto dell'organismo preveda che, in caso di estinzione, il patrimonio sia devoluto a soggetti diversi dalla capogruppo.

Infine, la nota integrativa al bilancio consolidato deve riportare in modo dettagliato:

- l'elenco completo degli organismi partecipati;
- la loro classificazione (controllati o rilevanti);
- le eventuali motivazioni delle esclusioni dall'area di consolidamento;
- le principali rettifiche e differenze di consolidamento rilevate nel processo.

◆ ITAS 13 – Fondi e passività potenziali

L'ITAS 13, approvato dal Comitato Direttivo il 18 dicembre 2023 a seguito della consultazione pubblica tenutasi tra il 18 ottobre e il 3 dicembre 2023, si ispira al principio contabile internazionale IPSAS 19 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*.

Lo standard disciplina in modo organico i criteri di rilevazione, valutazione e informativa relativi ai fondi, alle passività potenziali e alle attività potenziali, fornendo alle amministrazioni pubbliche linee guida uniformi e coerenti con le migliori prassi internazionali.

In particolare, l'ITAS 13 chiarisce che la rilevazione di un fondo nel passivo dello stato patrimoniale è ammessa solo quando siano simultaneamente soddisfatte tre condizioni essenziali:

1. Esistenza di un'obbligazione attuale derivante da eventi passati, che può avere natura legale (derivante da leggi, regolamenti o contratti) o implicita (derivante da prassi consolidate o da impegni morali);
2. Probabilità di un'uscita futura di risorse per estinguere tale obbligazione, ossia un pagamento o un trasferimento di benefici economici o potenziale di servizio;
3. Attendibilità della stima dell'importo necessario per adempiere all'obbligazione.

Solo in presenza di queste tre condizioni si configura un'obbligazione effettiva e attuale, e quindi la necessità di un accantonamento. Al contrario, non è consentito costituire fondi per far

fronte a costi o oneri futuri che la pubblica amministrazione prevede di sostenere nell'ordinario svolgimento delle proprie attività, poiché tali spese non derivano da obbligazioni già in essere ma da decisioni gestionali future. L'impostazione dall'ITAS 13 ribadisce il principio della competenza economica e della rappresentazione veritiera e corretta, garantendo che le passività siano contabilizzate solo quando l'amministrazione sia effettivamente vincolata da un obbligo presente e non semplicemente da un'intenzione o da una previsione di spesa.

Come tutti gli standard ITAS, anche l'ITAS 13 si apre con una sezione dedicata alle definizioni, riprese e integrate, laddove necessario, dal quadro concettuale generale.

Un fondo è definito come una passività certa o probabile, caratterizzata da un grado di incertezza sia quantitativa (in relazione all'importo) sia temporale (in relazione al momento in cui si manifesterà). Ciò implica che l'esistenza dell'obbligazione sia già accertata o altamente presumibile, ma che permangano incertezze sull'entità dell'esborso o sulla tempistica della sua realizzazione.

L'accantonamento rappresenta la registrazione contabile dell'onere economico collegato alla costituzione del fondo, traducendo l'obbligazione sottostante in un effetto economico, e non soltanto finanziario, che anticipa nel conto economico l'impatto della passività futura.

L'ITAS 13 distingue le passività potenziali in due tipologie:

1. Obbligazioni possibili, derivanti da eventi passati, la cui esistenza dipende dal verificarsi (o meno) di eventi futuri incerti, non interamente controllabili dall'amministrazione;
2. Obbligazioni attuali, derivanti da eventi passati, ma che non sono rilevate come passività perché:
 - non è probabile l'esborso di risorse economiche; oppure
 - l'importo dell'obbligazione non è attendibilmente stimabile in base ai principi contabili e ai postulati di rilevanza, attendibilità, comprensibilità e comparabilità.

Per determinare la natura dell'obbligazione, l'amministrazione deve basarsi su tutte le evidenze disponibili, incluse quelle derivanti da fatti successivi alla data di chiusura del bilancio. Se, alla luce di tali evidenze, risulta probabile l'esistenza di un'obbligazione attuale, viene costituito un fondo; se, invece, la probabilità è solo possibile, si procede con la sola informativa in nota integrativa; infine, se la probabilità è remota, non si effettua alcuna rilevazione né informazione.

Ne derivano tre possibili situazioni operative:

- Rilevazione di un fondo: se esiste un'obbligazione attuale, è probabile la fuoriuscita di risorse e l'importo è stimabile in modo attendibile;
- Informativa su una passività potenziale: se esiste un'obbligazione attuale ma la fuoriuscita di risorse è solo possibile;
- Nessuna rilevazione: se la probabilità di un trasferimento di risorse è remota.

L'attività potenziale è definita come un beneficio economico o potenziale di servizio che potrebbe derivare da eventi passati, ma la cui esistenza dipende dal verificarsi di eventi futuri incerti, non pienamente sotto il controllo dell'amministrazione. In modo speculare rispetto alle passività potenziali, le attività potenziali non vengono iscritte in bilancio, ma se il beneficio diventa probabile, viene data informazione in nota integrativa.

Un evento vincolante è un fatto passato che genera un'obbligazione giuridica o sostanziale tale da non lasciare margini realistici di discrezionalità all'amministrazione. In presenza di tale evento, l'ente pubblico è obbligato a un trasferimento di risorse, non potendo sottrarsi in modo legittimo al suo adempimento.

L'ITAS 13 introduce tre livelli di probabilità che guidano la classificazione contabile delle obbligazioni:

- Probabile: l'evento è più verosimile che si verifichi rispetto al contrario;
- Possibile: l'evento è meno probabile, ma comunque plausibile;
- Remoto: la possibilità di verificarsi è estremamente ridotta o trascurabile.

La stima dell'obbligazione deve rispettare i postulati dell'informazione finanziaria e i relativi vincoli di neutralità, prudenza e verificabilità. Nei rari casi in cui non sia possibile stimare in modo attendibile l'importo della passività, questa non può essere contabilizzata come fondo ma deve essere trattata come passività potenziale.

Un'obbligazione attuale può derivare da diverse fonti:

- una disposizione legislativa o regolamentare;
- un contratto, incluse le clausole implicite o gli impegni derivanti da rapporti obbligatori;
- altre disposizioni giuridiche vincolanti;
- circostanze di fatto in cui l'amministrazione, pur senza un obbligo giuridico formale, non dispone di un'alternativa praticabile per evitare un futuro esborso di risorse.

Inoltre, l'ITAS 13 introduce la nozione di contratto oneroso, ossia un accordo nel quale i costi inevitabili per adempiere agli obblighi contrattuali superano i benefici economici o il potenziale

di servizio che ne deriva. Tali contratti generano l'obbligo di rilevare un fondo per i costi eccedenti.

La ristrutturazione è definita come un intervento programmato e gestito attivamente dall'amministrazione che comporta modifiche significative nella natura o nell'ambito delle attività istituzionali, oppure nei metodi operativi con cui esse sono svolte.

In caso di ristrutturazione, la rilevazione di un fondo è ammessa solo quando l'amministrazione abbia formalmente avviato un piano dettagliato e comunicato l'intenzione di attuarlo, creando un'obbligazione implicita verso terzi. Il trasferimento di risorse, infine, rappresenta il flusso in entrata o in uscita di mezzi dotati di potenziale di servizio o di capacità di generare benefici economici.

Un fondo è pertanto rilevato solo quando sussiste un'obbligazione attuale e la fuoriuscita di risorse è probabile; se tale uscita è possibile, si riporta informativa in nota integrativa; se è remota, non si fornisce alcuna informazione.

Alla luce di quanto espresso, nel trattamento contabile dei fondi, circa le passività potenziali e le attività potenziali, le amministrazioni pubbliche applicano le disposizioni dell'ITAS 13, salvo i casi in cui altri standard stabiliscano regole specifiche.

Rientrano, ad esempio, tra le eccezioni:

- le prestazioni sociali, disciplinate dall'ITAS 16;
- gli strumenti finanziari e le relative garanzie, oggetto dell'ITAS 11;
- i fondi correlati a imposte sul reddito o equivalenti, trattati da altri standard dedicati.

L'ITAS 13 si colloca all'interno dell'obiettivo generale di assicurare una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'amministrazione pubblica, nel rispetto dei principi di competenza economica e prudenza.

C'è da sottolineare che i fondi si distinguono dai debiti per il diverso grado di certezza dell'obbligazione, cioè:

- I debiti rappresentano passività certe: l'obbligazione è già determinata nella sua esistenza, nell'importo e nella data di estinzione, in quanto riferita a beni o servizi ricevuti e già fatturati o contrattualmente definiti.
- I fondi, invece, riguardano passività caratterizzate da incertezza circa la data o l'ammontare del futuro esborso necessario per estinguere l'obbligazione sottostante. Si tratta, quindi, di obbligazioni la cui realizzazione è probabile, ma non ancora certa nella sua dimensione quantitativa o temporale.

L'importo da accantonare deve comunque essere stimabile in modo attendibile, in base alle migliori informazioni disponibili al momento della chiusura dell'esercizio e alla luce di ciò,

possiamo vedere che sono espressamente esclusi dall'ambito applicativo dell'ITAS 13 i fondi che svolgono una funzione di rettifica diretta del valore delle attività patrimoniali, come:

- i fondi ammortamento,
- i fondi svalutazione,
- altri fondi di rettifica contabile.

Tali fondi, infatti, non rappresentano obbligazioni in senso tecnico-giuridico, ma modalità contabili volte a determinare il valore netto contabile delle attività.

L'ITAS 13 inoltre si va a distinguere due principali categorie di fondi, che sono:

1. **Fondi rischi:** sono costituiti in presenza di passività di natura indeterminata ma esistenza probabile, il cui valore è stimabile, sebbene sussista uno stato di incertezza legato al verificarsi o meno di eventi futuri. Tali fondi coprono rischi potenziali che possono concretizzarsi in perdite parziali o totali di attività o nel sorgere di nuove passività (es. contenziosi, garanzie, risarcimenti).
2. **Fondi oneri:** si riferiscono a passività di natura determinata e di esistenza certa, per le quali l'importo o la data di manifestazione sono stimati. Sono connessi a obbligazioni già assunte alla data di bilancio, ma la cui manifestazione finanziaria si realizzerà negli esercizi successivi (es. indennità, spese di manutenzione straordinaria, costi di ristrutturazione).

In sintesi, sono due fondi che hanno una natura alla base differente poiché i fondi rischi rispondono a situazioni eventuali e probabilistiche, diversamente dai fondi oneri che riflettono obbligazioni certe ma differite nel tempo.

Analizzata la natura dell'ITAS 13 circa i fondi, vediamo che alla base dell'iscrizione in bilancio dello stesso, devono verificarsi in contemporanea tre condizioni fondamentali, che sono:

1. Esistenza di un'obbligazione attuale derivante da eventi passati;
2. Probabilità di un pagamento futuro o di un trasferimento di risorse per estinguere tale obbligazione;
3. Attendibilità della stima dell'ammontare necessario per adempiere all'obbligazione.

Se anche una sola di queste condizioni non è soddisfatta, il fondo non deve essere rilevato. L'amministrazione, inoltre, non è tenuta a conoscere l'identità esatta dei soggetti beneficiari, il che significa che l'obbligazione può anche riguardare la collettività nel suo complesso, come nel caso di responsabilità ambientali o sociali.

Per ciò che concerne la parte oggettiva del fondo e quindi la sua quantificazione, il valore da iscriverne a bilancio per ciascun fondo deve rappresentare la migliore stima della spesa necessaria per estinguere

l'obbligazione alla data di chiusura del bilancio. Tale stima corrisponde all'importo che l'amministrazione dovrebbe ragionevolmente sostenere per adempiere o trasferire a terzi l'obbligazione in essere. La determinazione dell'importo avviene sulla base del giudizio degli organi competenti, integrato dall'esperienza maturata in situazioni analoghe, da eventuali perizie o consulenze tecniche indipendenti e da fatti ed evidenze emersi dopo la data di chiusura del bilancio.

Due sono i metodi di valutazione principali:

1. **Metodo statistico** (valore atteso): appropriato quando l'obbligazione riguarda una pluralità di casi e l'amministrazione dispone di dati storici affidabili. L'importo si ottiene ponderando i possibili esiti con le relative probabilità.
2. **Valutazione caso per caso**: utilizzata per obbligazioni singole e specifiche; si stima l'importo più probabile dell'esborso necessario.

La scelta del metodo dipende dalla natura e dalle caratteristiche dell'obbligazione, e può essere integrata combinando entrambi gli approcci, quindi la migliore stima deve sempre tener conto dei rischi e delle incertezze connesse alla passività, ma tali elementi non possono giustificare sovrastime o sottostime intenzionali. Eventuali variazioni dell'importo del fondo devono derivare da un aggiornamento oggettivo della stima del rischio, e l'ammontare del fondo si determina con riferimento alla data di chiusura del bilancio, anche se l'obbligazione si manifesterà in esercizi successivi. In questi casi, si deve considerare il valore temporale del denaro, procedendo alla attualizzazione dell'importo stimato mediante un tasso che rifletta le condizioni di mercato e i rischi specifici della passività.

Un'altra fattispecie da valutare è che qualora si preveda che l'obbligazione dell'amministrazione venga in tutto o in parte coperta da un rimborso o indennizzo da parte di terzi, questo può essere rilevato solo quando la sua erogazione risulta ragionevolmente certa.

Ciò significa che, l'indennizzo è contabilizzato come provento solo se la riscossione è effettivamente certa, ed in fase di stima del fondo, l'amministrazione deve tenere conto del potenziale rimborso, fornendo in nota integrativa le informazioni relative all'attività potenziale collegata e al suo rapporto con l'ammontare del fondo. Se, invece, l'obbligazione deve essere adempiuta direttamente da terzi e il mancato adempimento non comporta alcuna responsabilità per l'amministrazione, non vi è l'obbligo di rilevazione del fondo.

Arrivando alla fase di estinzione dell'obbligazione sottostante, l'ITAS 13 individua diverse tipologie di fondi che possono essere costituite in relazione alla natura dell'obbligazione e alle circostanze che ne giustificano l'iscrizione. In primis possiamo avere il fondo capiente, ove l'importo stimato coincide con l'esborso effettivo, e quindi il fondo si estingue integralmente.

Possiamo poi trovarci nella situazione del fondo insufficiente, la cui caratteristica prevede che il fondo risulta inferiore all'obbligazione, e che quindi la differenza costituisce un onere aggiuntivo imputato alla stessa voce economica.

L'ultima fattispecie riscontrabile in questo ambito è quella del fondo sovrastimato, per cui il fondo eccede l'importo necessario, e quindi l'eccedenza genera un provento economico.

Nel momento in cui ci si trova dinanzi ad una variazione delle condizioni iniziali del fondo, si deve procedere a delle variazioni, come ad esempio quando un'obbligazione inizialmente possibile diviene certa o probabile, quando si modifica l'importo stimato in base a nuove informazioni circa l'eventi discriminante, o semplicemente mutano i tempi o le condizioni di estinzione.

Ovviamente le rettifiche dei fondi rilevati si possono realizzando qualora i fondi non siano stati già attualizzati, o adeguati mediante una nuova stima, e le rettifiche riguardano i fondi attualizzati, aggiornati per variazioni dei tassi di attualizzazione o dei tempi di adempimento, con effetti contabilizzati come oneri o proventi finanziari.

Quando parliamo dell'attualizzazione, essa diviene obbligatoria quando l'estinzione dell'obbligazione si realizzerà oltre l'esercizio successivo, o quando lo scarto temporale produce effetti rilevanti ai fini della rappresentazione veritiera e corretta. In questo caso il tasso di attualizzazione deve riflettere le condizioni di mercato e i rischi specifici della passività, al lordo delle imposte e il valore attuale del fondo va rivalutato annualmente, rilevando gli adeguamenti come oneri finanziari, secondo un criterio sistematico.

Per ciò che concerne la possibilità di eventi successivi, come innovazioni tecnologiche, modifiche normative o esiti giudiziari, possono incidere sull'importo della passività, ma possono essere considerati solo se supportati da evidenze oggettive. Infatti, gli effetti devono essere rilevati nella medesima voce contabile del fondo originario, per garantire coerenza e tracciabilità. Dal momento che sono presenti coperture assicurative o manleve contrattuali, l'indennizzo può essere rilevato come attività solo se la sua erogazione è ragionevolmente certa e contabilizzato separatamente dal fondo, senza superarne il valore, e tale indennizzo genera un componente economico positivo nel conto economico. Qualora il rischio fosse interamente trasferito a terzi e l'amministrazione non conserva alcuna responsabilità e non sussiste l'obbligo di rilevare il fondo.

In coerenza con la prassi amministrativa e contabile pubblica, l'ITAS 13 individua le seguenti categorie tipiche di fondi:

- Fondi rischi per garanzie e fidejussioni, da rilevare quando il rischio di escussione diviene probabile;

- Fondi rischi per contenziosi, in presenza di obbligazioni attuali derivanti da procedimenti giudiziari;
- Fondi oneri per imposte, in caso di accertamenti imminenti con alta probabilità di soccombenza;
- Fondi per contratti onerosi, quando i costi di adempimento superano i benefici attesi;
- Fondi oneri per ristrutturazioni, da costituire solo se esiste un piano formale e comunicato che vincoli l'amministrazione.

Ogni fondo deve essere accompagnato da documentazione probatoria e da informativa in nota integrativa, al fine di garantire trasparenza, verificabilità e coerenza con le finalità di bilancio pubblico.

◆ ITAS 15 – Benefici per i dipendenti

Lo standard contabile ITAS 15 Benefici per i dipendenti, approvato dal Comitato Direttivo il 30 novembre 2023 dopo la fase di consultazione pubblica, trae ispirazione dallo standard internazionale IPSAS 39 *Employee Benefits* e disciplina le modalità di rilevazione, valutazione e rappresentazione contabile dei benefici spettanti ai dipendenti delle amministrazioni pubbliche. Lo standard si applica a tutte le forme di remunerazione, sia monetaria sia in natura, riconosciute in cambio dell'attività lavorativa prestata dai dipendenti, indipendentemente dalla tipologia contrattuale, includendo quindi sia i rapporti a tempo indeterminato che quelli a tempo determinato, a tempo pieno o parziale. Restano invece escluse dal perimetro applicativo le prestazioni di servizio, i benefici pensionistici già maturati e le prestazioni sociali in denaro trattate nell'ITAS 16.

Come per gli altri standard, anche l'ITAS 15 si apre con la definizione delle principali categorie di riferimento, riprendendo e integrando i concetti del quadro concettuale generale. Con il termine "benefici per i dipendenti" si intendono tutti i tipi di remunerazione erogata da un'amministrazione pubblica a fronte dell'attività lavorativa svolta dai propri dipendenti o in relazione alla cessazione del rapporto di lavoro. Lo standard distingue quattro categorie fondamentali di benefici, classificate in base alla tempistica di erogazione e alla natura giuridico-contabile.

La prima categoria comprende i **benefici a breve termine**, ossia quelli correlati all'esercizio in cui è stata prestata l'attività lavorativa e che si prevede vengano liquidati entro dodici mesi dal termine dell'esercizio. Rientrano in questa tipologia gli stipendi, i salari, i contributi sociali, le ferie e i permessi maturati, le indennità, nonché i benefici non monetari come il welfare

aziendale. Gli oneri sociali includono, inoltre, tutti i contributi assistenziali, previdenziali, assicurativi e integrativi versati anche a soggetti terzi ma sostenuti a favore o per conto del dipendente.

La seconda categoria riguarda i **benefici successivi alla cessazione del rapporto di lavoro**, ossia quelli dovuti dall'amministrazione una volta concluso il rapporto, indipendentemente dalle modalità di cessazione. In tale ambito rientrano i trattamenti di quiescenza, come il trattamento di fine rapporto (TFR) e il trattamento di fine servizio (TFS), oltre ad eventuali forme di previdenza complementare.

La terza categoria è costituita dai **benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro**, ovvero le indennità aggiuntive riconosciute in occasione della conclusione del rapporto, spesso collegate a processi di ristrutturazione organizzativa o ad accordi transattivi. L'ITAS 13 disciplina il trattamento contabile delle ristrutturazioni, mentre l'ITAS 15 si occupa degli incentivi all'esodo e delle altre forme di compenso offerte in cambio della cessazione anticipata del servizio.

Infine, lo standard include una **quarta categoria** denominata **altri benefici a lungo termine**, nella quale confluiscono tutte le obbligazioni non classificabili nelle tipologie precedenti e che prevedono un'estinzione oltre i dodici mesi successivi alla chiusura dell'esercizio in cui è stata prestata la relativa attività lavorativa. Rientrano in questa categoria, ad esempio, gli oneri connessi ai rinnovi contrattuali o ad altri impegni di lungo periodo che generano debiti futuri per l'amministrazione.

Possiamo affermare che l'ITAS 15 fornisce un quadro organico e coerente per la rilevazione contabile dei benefici per i dipendenti, ponendo l'accento sull'esigenza di una rappresentazione veritiera e corretta delle obbligazioni connesse al rapporto di lavoro pubblico e garantendo uniformità nei criteri di contabilizzazione e di informativa a livello di settore pubblico.

Il principio contabile oggetto di analisi disciplina le modalità di contabilizzazione, valutazione e rappresentazione dei benefici erogati dalle amministrazioni pubbliche ai propri dipendenti in relazione all'attività lavorativa prestata. Lo standard trova applicazione nei confronti di tutto il personale impiegato presso un'amministrazione pubblica, sia con rapporto di lavoro a tempo indeterminato che determinato, e indipendentemente dal fatto che l'attività sia svolta a tempo pieno o parziale. Sono tuttavia escluse dall'ambito di applicazione del principio alcune fattispecie specifiche, per le quali si rinvia ad altri standard o discipline contabili:

- i benefici pensionistici già maturati, disciplinati dall'ITAS 16, Prestazioni sociali in denaro;

- le prestazioni sociali erogate a dipendenti o ex dipendenti non correlate all'attività lavorativa prestata;
- i benefici relativi ad attività svolte per altri organismi, come nei casi di comando o distacco, se a carico di soggetti terzi;
- i piani statali e i benefici destinati a lavoratori autonomi o dipendenti del settore privato;
- le indennità riconosciute a componenti di organi costituzionali o elettivi, che non configurano rapporti di lavoro subordinato;
- i compensi per amministratori, revisori o altre figure non subordinate, i quali sono trattati come prestazioni di servizi.

Ne deriva che il principio si applica esclusivamente ai rapporti di lavoro di natura subordinata instaurati con l'amministrazione pubblica, mentre ne restano escluse le collaborazioni esterne e gli incarichi conferiti a qualsiasi titolo, in quanto privi del vincolo di subordinazione.

I benefici per i dipendenti, come definiti dallo standard, si articolano in quattro principali categorie, classificate in base alla natura giuridico-contabile e alla tempistica di erogazione:

1. Benefici a breve termine, relativi all'esercizio in cui è prestata l'attività lavorativa e liquidati entro dodici mesi dalla sua conclusione. Comprendono:
 - salari, stipendi e contributi per oneri sociali;
 - periodi retribuiti di assenza (ferie, permessi, malattie);
 - piani di incentivazione o indennità per particolari mansioni;
 - benefici non monetari, come l'erogazione di servizi o beni a favore dei dipendenti.
2. Benefici successivi alla cessazione del rapporto di lavoro, dovuti dopo la conclusione del servizio, indipendentemente dalla modalità di cessazione. Vi rientrano:
 - trattamenti pensionistici e integrativi;
 - indennità di fine rapporto (TFR, TFS o istituti analoghi).
3. Benefici per la cessazione del rapporto di lavoro, riconosciuti in occasione dell'interruzione del rapporto stesso, sia in caso di decisione dell'amministrazione di concluderlo anticipatamente, sia quando il dipendente accetta un'offerta di benefici (monetari o in natura) in cambio della cessazione.
4. Altri benefici a lungo termine, riferiti a obbligazioni non classificabili nelle categorie precedenti, il cui regolamento è previsto oltre dodici mesi dalla chiusura dell'esercizio. Rientrano in questa tipologia gli accantonamenti per rinnovi contrattuali in corso o benefici stabiliti da norme o contratti collettivi di livello nazionale o decentrato.

Infine, i benefici per i dipendenti possono essere corrisposti sia in forma monetaria che in natura ed in quest'ultimo caso, l'amministrazione può fornire direttamente beni o servizi al dipendente, al coniuge, ai figli o ad altri soggetti fiscalmente a carico. I costi sostenuti per tali benefici devono essere rilevati in base alla loro natura economica e nel rispetto dell'ITAS applicabile alla specifica fattispecie contabile.

Attraverso questa classificazione, l'ITAS 15 mira a garantire una rappresentazione contabile uniforme e trasparente delle obbligazioni delle amministrazioni pubbliche nei confronti del personale, assicurando coerenza con i principi di veridicità, attendibilità e comparabilità dell'informazione finanziaria pubblica.

◆ ITAS 17 – Ratei e risconti

Lo standard contabile ITAS 17 Ratei e risconti, approvato dal Comitato Direttivo il 18 dicembre 2023 dopo consultazione pubblica, rappresenta uno degli standard nazionali che non trovano corrispondenza diretta negli IPSAS. La sua introduzione risponde alla volontà del Sistema dei Principi Contabili Italiani (SSB) di preservare una specificità tecnica di matrice ragionieristica, volta a garantire una corretta imputazione temporale dei componenti economici, in coerenza con il principio della competenza economica.

Nella gestione delle amministrazioni pubbliche, così come in quella delle imprese, possono verificarsi fenomeni di disallineamento temporale tra la manifestazione finanziaria di costi e ricavi e la loro effettiva competenza economica. In tali circostanze, al fine di rappresentare correttamente la situazione patrimoniale ed economica dell'ente, è necessario procedere alla rilevazione di ratei e risconti, strumenti contabili che consentono di attribuire a ciascun esercizio la quota esatta di costo o ricavo maturata nel periodo.

In termini generali, si configura un rateo quando la rilevazione contabile di un valore economico comune a più esercizi avviene in via posticipata, ossia quando la competenza matura prima della manifestazione finanziaria. Viceversa, si configura un risconto quando la rilevazione del valore avviene anticipatamente, ovvero quando la manifestazione finanziaria precede la competenza economica. I ratei e i risconti, pertanto, costituiscono scritture di assestamento destinate a garantire la corretta attribuzione temporale di proventi e oneri. Nello specifico, i ratei hanno natura di scritture di integrazione, poiché aggiungono componenti economici maturati ma non ancora contabilizzati, mentre i risconti configurano scritture di rettifica, in quanto rinviando quote di costi o ricavi già rilevati, ma di competenza di esercizi futuri.

Dal punto di vista definitorio, i ratei attivi rappresentano quote di proventi o ricavi di competenza dell'esercizio in chiusura che troveranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi. Un tipico esempio è quello di un Comune che conceda in locazione un immobile con canone posticipato: al termine dell'esercizio, la quota di ricavo maturata, ma non ancora riscossa, viene rilevata come rateo attivo.

Analogamente, i ratei passivi individuano quote di costi o oneri di competenza dell'esercizio, la cui manifestazione finanziaria avverrà in un periodo successivo. Si pensi al caso di un mutuo contratto a metà esercizio: gli interessi maturati fino alla chiusura dell'anno, ma non ancora pagati, costituiscono un rateo passivo.

I risconti attivi, invece, riguardano costi o oneri già sostenuti nel corso dell'esercizio, ma riferibili in tutto o in parte a esercizi successivi. Ad esempio, un'azienda sanitaria che stipuli a novembre una polizza assicurativa semestrale anticipata rileverà, alla data di chiusura del bilancio, un risconto attivo pari alla quota di premio relativa ai mesi successivi al 31 dicembre. Tale importo, che rinvia una parte del costo al futuro esercizio, consente di imputare correttamente al conto economico la sola quota di competenza dell'anno in corso.

Di converso, i risconti passivi rappresentano quote di proventi o ricavi già incassati nel corso dell'esercizio, ma riferibili a periodi futuri. Un esempio tipico è quello di un'università che incassa, a ottobre, le tasse e i contributi studenteschi relativi all'intero anno accademico: la quota parte di tali introiti riferibile all'esercizio successivo deve essere differita mediante la rilevazione di un risconto passivo.

La determinazione dei ratei e dei risconti si fonda sul criterio del tempo fisico, ovvero sulla proporzione temporale intercorrente tra la durata complessiva dell'operazione e la porzione di periodo imputabile all'esercizio di riferimento. Tale criterio, pur nella sua semplicità, assicura una corretta imputazione temporale dei componenti economici e riflette l'esigenza di rappresentare la sostanza economica delle operazioni in coerenza con i postulati della contabilità finanziaria pubblica.

Particolare attenzione deve essere posta alla valutazione dei risconti attivi, per i quali è necessario verificare la sussistenza di un effettivo beneficio economico o potenziale di servizio nei futuri esercizi. Qualora tale beneficio risulti inferiore rispetto alla quota differita, si procede a un'adeguata rettifica di valore, rilevando una svalutazione nel conto economico.

Attraverso l'applicazione dello standard ITAS 17, l'amministrazione pubblica è in grado di garantire una rappresentazione veritiera e corretta della competenza economica, evitando che costi o ricavi siano anticipati o posticipati in modo arbitrario. In tal senso, il principio rafforza la qualità informativa del bilancio e la sua funzione di accountability, coerentemente con la

logica di armonizzazione contabile e con gli obiettivi di trasparenza e comparabilità propri della riforma contabile del settore pubblico.

L'amministrazione che redige il bilancio di esercizio applica lo standard ITAS 17 quando la determinazione della competenza economica dei proventi, ricavi, costi e oneri relativi a prestazioni da rendere o da ricevere si estende su più esercizi e deve quindi essere imputata in ragione del tempo fisico o economico. Tale standard trova applicazione salvo nei casi in cui un altro principio contabile preveda un diverso trattamento. Restano esclusi, pertanto, i proventi e i costi la cui competenza economica matura interamente nell'esercizio di riferimento o, al contrario, esclusivamente in esercizi futuri. La rilevazione dei ratei e dei risconti avviene nel momento in cui sussistono determinate condizioni, ovvero quando l'operazione economica si estende su più esercizi, si registra uno scostamento temporale tra la prestazione e la sua manifestazione finanziaria, e il ricavo o il costo maturano progressivamente nel tempo. In tali circostanze, il valore da iscrivere è determinato attraverso una ripartizione proporzionale del costo o del ricavo complessivo, così da imputare all'esercizio in corso la sola quota di competenza economica.

L'ITAS 17 distingue due modalità di imputazione temporale: il criterio del tempo fisico e il criterio del tempo economico.

1. Il primo si applica quando la prestazione ha un contenuto economico costante nel tempo, e la ripartizione dei valori avviene in proporzione ai mesi o ai giorni di competenza. Si pensi, ad esempio, a canoni di locazione o interessi che maturano uniformemente nel corso dell'anno: in tali casi, la quota di competenza è determinata sulla base della semplice proporzione temporale.
2. Il criterio del tempo economico, invece, si adotta quando la prestazione non genera utilità in modo uniforme nel tempo, ma in relazione alle effettive condizioni di utilizzo o di erogazione del servizio. È il caso, ad esempio, di un'amministrazione comunale che stipuli un contratto di locazione annuale per 22.000 euro, con manifestazione finanziaria posticipata, ma che utilizzi i locali solo per dieci mesi, sospendendo l'attività nel trimestre estivo. In tal caso, il costo da imputare sarà calcolato escludendo i mesi di inattività, con una quota di competenza pari a 17.111 euro, a fronte dei nove mesi effettivi di utilizzo. Analogamente, qualora una regione prenda in locazione, con pagamento anticipato, locali destinati a un centro estivo per bambini operativo solo da maggio a settembre, il costo annuale di 10.000 euro dovrà essere rettificato per

escludere la parte di spesa non correlata all'effettiva utilità prodotta. In tale esempio, il risconto attivo sarà pari a 4.000 euro, corrispondente ai due mesi di mancato utilizzo, così che nel conto economico confluisca la sola quota di competenza pari a 6.000 euro.

La valutazione dei ratei e dei risconti deve essere effettuata secondo criteri di coerenza, prudenza e attendibilità, tenendo conto della natura dell'operazione e della continuità dei metodi di calcolo adottati. L'importo rilevato rappresenta la migliore stima della quota di competenza dell'esercizio, determinata in funzione del tempo o delle effettive condizioni economiche di maturazione della prestazione. In tale prospettiva, i ratei e i risconti si riferiscono a componenti economici la cui competenza è anticipata o posticipata rispetto alla manifestazione finanziaria, e la loro imputazione è funzionale a garantire la rappresentazione veritiera e corretta del risultato d'esercizio.

L'ITAS 17 richiede inoltre che le amministrazioni forniscano, nella nota integrativa, un'informativa dettagliata relativa alle poste di ratei e risconti. In particolare, devono essere indicati il dettaglio delle voci iscritte in bilancio, specificando la distinzione tra ratei attivi e passivi, risconti attivi e passivi, nonché la loro eventuale natura pluriennale. È altresì necessario illustrare i criteri di valutazione adottati, precisando se la determinazione della competenza sia stata effettuata secondo il criterio del tempo fisico o di quello economico, e motivando la scelta effettuata.

Infine, lo standard prevede che l'osservanza di tali obblighi possa essere omessa soltanto nei casi in cui la loro applicazione risulti priva di effetti significativi sulla rappresentazione veritiera e corretta del bilancio. Ciò conferma la funzione di ratei e risconti come strumenti di precisione contabile e di corretta attribuzione temporale dei componenti economici, elementi essenziali per garantire l'attendibilità e la trasparenza dell'informazione finanziaria pubblica.

6.5 Conclusioni

L'analisi condotta nel presente capitolo ha evidenziato come l'evoluzione della contabilità pubblica italiana si inserisca in un più ampio processo di ridefinizione della governance finanziaria e del sistema di reporting delle amministrazioni pubbliche, in linea con i principi dell'armonizzazione contabile internazionale. La costruzione di un quadro concettuale unitario, basato sui principi di trasparenza, accountability e comparabilità, rappresenta oggi uno degli snodi centrali per comprendere la traiettoria riformatrice della pubblica amministrazione, specie

alla luce delle direttive europee e delle linee guida del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Ragioneria Generale dello Stato.

L'introduzione degli Italian Public Sector Accounting Standards (ITAS) costituisce il punto di sintesi di questo percorso: un insieme di standard che, pur ispirandosi ai principi internazionali elaborati dallo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), si caratterizzano per una specificità nazionale, rispettosa dell'ordinamento giuridico e della tradizione contabile italiana. L'adozione degli ITAS mira a garantire una rappresentazione veritiera e corretta della gestione economico-finanziaria delle amministrazioni, rafforzando il principio della competenza economica e il controllo sui risultati di gestione.

Dal punto di vista teorico, la riforma contabile non può essere interpretata come un mero adeguamento tecnico, ma come una trasformazione istituzionale che ridefinisce il rapporto tra Stato, enti territoriali e cittadini. In questa prospettiva, il quadro concettuale degli ITAS si configura come uno strumento di *governance cognitiva*, capace di orientare le scelte organizzative e decisionali degli attori pubblici verso una maggiore responsabilità gestionale e una cultura della performance.

La convergenza tra le logiche della governance multilivello e i principi contabili armonizzati ha prodotto effetti significativi sul sistema informativo pubblico. Da un lato, essa ha reso possibile la comparabilità dei dati contabili tra amministrazioni e livelli istituzionali, favorendo una lettura integrata della finanza pubblica nazionale; dall'altro, ha stimolato un progressivo superamento dell'ottica meramente autorizzatoria tipica della contabilità finanziaria, in favore di una visione orientata ai risultati e alla sostenibilità economico-patrimoniale

Gli ITAS, in quanto derivazioni coerenti degli IPSAS, si pongono come un sistema normativo e metodologico in grado di rafforzare l'accountability pubblica, rendendo più trasparenti i processi di gestione e controllo delle risorse. La loro implementazione, inoltre, contribuisce alla costruzione di un linguaggio contabile comune tra i diversi enti del settore pubblico, con evidenti benefici in termini di coordinamento istituzionale, coerenza informativa e consolidamento dei conti pubblici (Eurostat, 2023).

Sotto il profilo operativo, gli standard contabili nazionali recepiscono e declinano i principali principi internazionali relativi al trattamento delle attività e passività patrimoniali, dei fondi e delle passività potenziali (ITAS 13), dei benefici per i dipendenti (ITAS 15), dei ratei e risconti (ITAS 17), nonché delle operazioni complesse di concessione e consolidamento (ITAS 6 e ITAS 12). La loro applicazione rappresenta un passaggio fondamentale nella transizione verso la contabilità per competenza economica (accrual accounting), coerente con gli obiettivi fissati dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza Componente 1, Missione 1.

Questa trasformazione, tuttavia, non si limita al piano tecnico-contabile. Essa comporta un ripensamento profondo delle dinamiche di governance pubblica, richiedendo nuove capacità interpretative, gestionali e professionali nelle amministrazioni. Il sistema degli ITAS introduce un modello integrato di rappresentazione economica e finanziaria che consente di misurare, in modo più attendibile, il valore del patrimonio pubblico, i risultati economici e la sostenibilità delle politiche di spesa nel medio-lungo periodo.

Sul piano teorico, il quadro concettuale della riforma contabile si fonda su una logica di accountability multilivello, che riconosce nel bilancio non solo uno strumento tecnico di rendicontazione, ma anche un dispositivo istituzionale di *governo della complessità*. In tal senso, la contabilità pubblica diventa una forma di linguaggio condiviso capace di tradurre la performance amministrativa in termini misurabili e verificabili, orientando il processo decisionale verso la creazione di valore pubblico

Inoltre, l'armonizzazione contabile promossa dalla RGS e la progressiva implementazione degli ITAS rappresentano una condizione abilitante per la misurazione integrata delle performance e per la costruzione di un sistema di controllo interno coerente con i principi di trasparenza, efficienza e responsabilità. Essa consente di collegare la dimensione contabile a quella strategico-decisionale, favorendo un ciclo di programmazione, gestione e rendicontazione sempre più orientato ai risultati

Da una prospettiva di governance, tale evoluzione contribuisce a rafforzare il ruolo dello Stato come regolatore e garante dell'efficienza complessiva del sistema pubblico, promuovendo un approccio basato su evidence-based policy e sul monitoraggio degli impatti economico-sociali delle politiche pubbliche. In questo senso, l'armonizzazione contabile assume anche una valenza democratica, in quanto strumento di trasparenza e partecipazione, coerente con i principi di *good governance* sostenuti dall'Unione Europea e dall'OCSE

In conclusione, il percorso di sviluppo degli ITAS e la loro progressiva adozione da parte delle amministrazioni pubbliche italiane rappresentano una svolta epocale nel modo di intendere la contabilità pubblica. Essi non si configurano soltanto come un insieme di regole tecniche, ma come un paradigma di governance finanziaria e istituzionale, in grado di coniugare l'esigenza di controllo e responsabilità con quella di efficienza, equità e sostenibilità. L'armonizzazione contabile e la contabilità economico-patrimoniale non sono dunque fini a sé stesse, ma costituiscono strumenti di modernizzazione e di accountability democratica, essenziali per consolidare la fiducia dei cittadini nelle istituzioni e per assicurare una gestione delle risorse pubbliche coerente con i principi europei di trasparenza e responsabilità condivisa.

Capitolo VII

Disegno della ricerca

7.1 Premessa metodologica e approccio adottato – 7.2 Domande di ricerca - 7.3 Impostazione generale e fasi operative del disegno di ricerca – 7.4 Scelta dello strumento: interviste individuali semi-strutturate – 7.5 Strutturazione del questionario – 7.5.1 Domande chiuse e finalità esplorative – 7.5.2 Domande aperte e approfondimento qualitativo – 7.6 Selezione del campione – 7.7 Modalità di svolgimento delle interviste – 7.7.1 Durata e gestione delle sessioni – 7.8 Considerazioni etiche e riservatezza dei dati

7.1 Premessa metodologica e approccio adottato

La presente ricerca adotta un approccio *qualitativo*, finalizzato a esplorare in profondità le percezioni, le pratiche operative e le opinioni dei funzionari specializzati degli enti locali in materia di contabilità pubblica. La letteratura metodologica sottolinea come la ricerca qualitativa sia particolarmente adatta allo studio di fenomeni complessi, istituzionalmente determinati e socialmente costruiti, dove le variabili non possono essere isolate in modo sperimentale e dove è centrale il ruolo degli attori (Creswell & Poth, 2018; Corbin & Strauss, 2015).

Il presente lavoro si configura come uno *case study* esplorativo incentrato sul processo di adozione della contabilità economico-patrimoniale nella Regione Campania. Tale approccio consente di analizzare il fenomeno in modo approfondito all'interno del suo contesto amministrativo e istituzionale, cogliendone le specificità, le difficoltà operative e le percezioni dei soggetti coinvolti (Yin, 2018). La scelta del *case study* risponde alla natura ancora emergente del fenomeno oggetto di indagine e alla necessità di integrare evidenze empiriche dirette con un'analisi interpretativa delle pratiche e delle esperienze.

L'approccio che si è scelto di adottare è di tipo qualitativo, ma di tipo esplorativo, poiché lo studio è finalizzato ad approfondire le percezioni, le esperienze e le criticità connesse al processo di adozione della contabilità economico-patrimoniale, da parte degli enti pubblici. L'impostazione esplorativa è stata ritenuta la più idonea, considerata la natura ancora in evoluzione del fenomeno analizzato e la necessità di cogliere aspetti interpretativi, organizzativi e gestionali che difficilmente emergerebbero attraverso un'indagine quantitativa (Yin, 2018).

Nel campo della contabilità pubblica, questo tipo di approccio si è rivelato utile per indagare le dinamiche organizzative e i processi di recepimento e adattamento delle riforme contabili da parte degli enti. A differenza delle indagini quantitative, che mirano alla generalizzazione statistica, le indagini qualitative puntano alla comprensione approfondita dei processi interni e

delle percezioni soggettive degli attori istituzionali (Yin, 2018). La scelta di un approccio qualitativo deriva dalla volontà di superare una visione meramente tecnica della contabilità pubblica, per includere le dimensioni organizzative e cognitive che influenzano l'attuazione delle riforme. Le interviste individuali semi-strutturate permettono di valorizzare la prospettiva degli attori, raccogliendo narrazioni e interpretazioni difficilmente catturabili con strumenti quantitativi (Patton, 2015).

7.2 Domande di ricerca e obiettivi conoscitivi

La ricerca intende rispondere ai seguenti interrogativi:

RQ1: Qual è la percezione dei funzionari comunali riguardo all'utilità del modello accrual rispetto alla contabilità finanziaria tradizionale?

RQ2: Quali benefici e criticità vengono associati dai comuni all'adozione del modello accrual?

Queste domande riflettono un orientamento esplorativo, coerente con la prospettiva secondo cui le riforme contabili devono essere analizzate non solo a livello normativo, ma anche nella loro traduzione pratica e nei loro effetti sui comportamenti organizzativi (Christensen & Lægreid, 2007; Lapsley et al., 2009). Sono orientate a comprendere gli aspetti più importanti dell'analisi, anche dal punto di vista personalistico dei soggetti intervistati che calati tutti i giorni nella realtà oggetto di analisi, hanno dato modo di comprendere al meglio la situazione attuale nella quale versano le amministrazioni pubbliche.

7.3 Impostazione generale del disegno di ricerca

Il disegno metodologico della ricerca è stato strutturato in modo da garantire coerenza con l'approccio qualitativo ed esplorativo adottato, volto a comprendere in profondità il processo di transizione dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale nelle pubbliche amministrazioni nella Regione Campania, precisamente nei comuni della Provincia di Caserta e Napoli. La scelta di un'impostazione articolata in più fasi risponde alla necessità di assicurare un percorso di indagine sistematico, capace di coniugare rigore metodologico e flessibilità interpretativa (Creswell & Poth, 2018).

Il disegno metodologico si articola in tre fasi:

1. predisposizione dello strumento di rilevazione;

2. raccolta dati tramite interviste semi-strutturate;
3. analisi tematica qualitativa delle risposte.

1. Predisposizione dello strumento di rilevazione

La prima fase ha visto la predisposizione dello strumento di rilevazione qualitativa, costituito da un'intervista semi-strutturata, e la costituzione della traccia è avvenuta sulla base:

- della letteratura scientifica relativa ai processi di armonizzazione contabile e al cambiamento nei sistemi di rendicontazione pubblica.
- delle fonti normative nazionali in materia di contabilità pubblica.
- e delle esperienze empiriche di altri enti territoriali, descritte in precedenti studi o documenti istituzionali.

L'obiettivo era garantire una copertura tematica ampia, ma al contempo lasciare spazio all'espressione libera degli intervistati, per questo si è scelto di realizzare una traccia semi-strutturata.

Le domande sono state quindi articolate in quattro aree tematiche principali:

1. percezione e comprensione del cambiamento contabile;
2. implicazioni organizzative e gestionali;
3. criticità e resistenze riscontrate nel processo di adozione;
4. riflessioni sull'efficacia e sull'utilità del nuovo sistema contabile.

2. Raccolta dati

La seconda fase ha riguardato la raccolta dei dati empirici, effettuata attraverso interviste semi-strutturate rivolte a un gruppo selezionato di funzionari e dirigenti regionali coinvolti nel processo di riforma contabile, come definito dalla fase pilota iniziata nel 2025 come definito dalla *milestone MIC1-118 della riforma 1.15 del PNRR*.

La scelta delle interviste semi-strutturate è stata motivata dalla necessità di coniugare un quadro di riferimento comune con la flessibilità conversazionale tipica dell'approccio qualitativo, che permette di approfondire le risposte in base alle specificità di ciascun intervistato (Patton, 2015).

Le interviste si sono svolte nel periodo di Settembre 2025, quindi le nozioni inserite in quest'analisi arrivano dopo 9 mesi di attività già svolta dai funzionari.

Le interviste si sono svolte in presenza, singolarmente con i singoli funzionari comunali, presso i loro uffici. Infine, ogni singola intervista ha avuto una durata media di 10 minuti, ed è stata registrata e trascritta integralmente per consentire un'analisi accurata e completa dei contenuti.

1. Analisi tematica qualitativa delle risposte

La terza fase ha riguardato l'analisi qualitativa dei dati, condotta secondo l'approccio dell'analisi tematica (Braun & Clarke, 2006).

Questo metodo consente di individuare, interpretare e organizzare in modo sistematico i principali temi ricorrenti emersi dalle trascrizioni delle interviste e ho provveduto a svolgerla articolando il percorso in tre passaggi principali:

1. Lettura esplorativa e familiarizzazione con i dati, volta a identificare i primi schemi di significato;
2. Codifica tematica, mediante la costruzione di categorie descrittive e interpretative coerenti con le domande di ricerca;
3. Rielaborazione e sintesi, finalizzata a far emergere le connessioni tra i temi e a ricostruire una visione complessiva del fenomeno.

Il processo evidenziato ha dato modo di riconoscere schemi interpretativi comuni, differenze di percezione e relazioni tra le variabili organizzative e culturali del cambiamento contabile. In linea con la tradizione qualitativa, l'analisi è stata condotta in modo induttivo, lasciando che le categorie emergessero progressivamente dai dati piuttosto che essere predefinite (Corbin & Strauss, 2015).

Infine, chiudiamo il capitolo elencando qui le fasi operative che sono state, in prima battuta, pianificate e poi realizzate, secondo le buone pratiche della ricerca qualitativa (Silverman, 2020), e cioè:

- definizione del campione;
- elaborazione del questionario;
- realizzazione delle interviste;
- trascrizione e codifica;
- analisi tematica;
- triangolazione interpretativa

7.4 Scelta dello strumento: interviste individuali semi-strutturate

Al fine di realizzare la più consona raccolta dei dati, lo strumento scelto è stato proprio quello delle interviste individuali semi-strutturate, ritenuto il più idoneo per indagare in profondità le percezioni, le esperienze e le valutazioni dei funzionari pubblici in merito al processo di transizione verso la contabilità economico-patrimoniale.

Tale approccio consente di mantenere un equilibrio tra struttura e flessibilità, questo perché da un lato, una traccia comune garantisce la coerenza tematica dell'indagine; dall'altro, la libertà di approfondire alcuni aspetti permette di esplorare significati e interpretazioni personali (Kvale & Brinkmann, 2015; Patton, 2015). Come accennato in precedenza la natura semi-strutturata dell'intervista, si adatta perfettamente all'obiettivo esplorativo dello studio, che mira a comprendere come gli attori istituzionali interpretano e gestiscono il cambiamento contabile.

7.5 Strutturazione del questionario

L'intervista è stata condotta utilizzando un questionario semi-strutturato composto da undici domande, organizzate in modo da coprire le principali aree tematiche individuate in fase di progettazione.

La costruzione dello strumento si è basata su una revisione della letteratura (Anessi Pessina & Steccolini, 2007) e sulle fonti normative in materia di armonizzazione contabile (D.Lgs. 118/2011; D.Lgs. 126/2014; MEF-RGS, 2019). L'obiettivo era raccogliere non solo opinioni generali, ma anche esperienze pratiche e percezioni soggettive riguardanti l'adozione del modello accrual negli enti locali.

7.5.1 Domande chiuse e finalità esplorative

Le domande chiuse, che in questo caso corrispondono a 8, che sono a risposta multipla, sono state inserite per raccogliere dati comparabili relativi a elementi oggettivi (es. precedenti esperienze di sperimentazione, livello di formazione, percezione dei costi/benefici).

Questa parte ha consentito di delineare un profilo sintetico e omogeneo dei rispondenti, utile per contestualizzare le analisi qualitative e per individuare eventuali tendenze comuni tra gli intervistati.

7.5.2 Domande aperte e approfondimento qualitativo

Le domande aperte, che in questo caso sono tre, sono presenti nelle sezioni centrali e finali del questionario, con l'obiettivo di stimolare la riflessione personale degli intervistati, incoraggiandoli a esprimere opinioni, esperienze dirette e valutazioni sul cambiamento contabile.

Attraverso tali domande è stato possibile acquisire informazioni di natura interpretativa, relative a percezioni, motivazioni e criticità che non sarebbero emerse da risposte rigidamente strutturate.

Queste risposte hanno costituito la base per l'analisi tematica qualitativa, finalizzata a far emergere i principali significati e categorie concettuali.

7.6 Selezione del campione

Il campione è stato selezionato mediante un campionamento intenzionale (purposive sampling), tipico delle ricerche qualitative (Creswell & Poth, 2018).

Sono stati individuati cinque soggetti, scelti in base alla loro competenza e coinvolgimento diretto nel processo di adozione della contabilità economico-patrimoniale.

La selezione è stata guidata dai seguenti criteri:

- ruolo gestionale o tecnico all'interno dell'ente;
- esperienza pregressa nel settore contabile e finanziario;
- partecipazione ad attività di sperimentazione o formazione relative al modello accrual.

I partecipanti appartengono a enti locali della Regione Campania e ricoprono posizioni di responsabilità amministrativa e finanziaria, come responsabili dell'Area Finanziaria degli enti. Questa scelta ha consentito di raccogliere punti di vista qualificati e pertinenti rispetto al fenomeno oggetto di analisi.

Quindi ci troviamo dinanzi ad un campione costituito da cinque comuni, nei soggetti specifici di 4 responsabili finanziari dei comuni ed 1 istruttore amministrativo dell'area finanziaria. I comuni selezionati si possono distinguere:

- ◆ 3 della provincia di Caserta
- ◆ 2 della provincia di Napoli

I differenti comuni selezionati hanno un range di popolazione che va dai circa 16.300, ai circa 50.000 abitanti, scelta dettata dalla volontà di analizzare comuni che avessero delle densità di popolazioni differenti per comprendere come possa cambiare ulteriormente la preparazione del personale preposto alla tematica oggetto dell'analisi. Ovviamente occorre sottolineare che il

campione analizzato è intenzionale, soprattutto perché sono tutti comuni che sono inseriti nella fase pilota della sperimentazione accrual così come definito dalla Determina RGS n. 259 del 26/11/2024.

7.7 Modalità di svolgimento delle interviste

Le interviste si sono svolte in presenza, presso le sedi istituzionali degli enti di appartenenza degli intervistati, in ambienti riservati e idonei a favorire la concentrazione e la libertà espressiva. La scelta di un'interazione diretta e personale, anziché a distanza o tramite strumenti digitali, è stata motivata dal desiderio di favorire una comunicazione più autentica e partecipata, capace di cogliere non solo i contenuti verbali ma anche le sfumature non linguistiche del discorso, come tono, esitazioni o enfasi.

Tale modalità ha contribuito a creare un clima relazionale di fiducia e collaborazione, ritenuto essenziale per il successo delle interviste qualitative (Kvale & Brinkmann, 2015). In un contesto di ricerca che tocca aspetti sensibili e potenzialmente critici – come il cambiamento dei modelli contabili, l'adeguatezza organizzativa o le difficoltà operative – la possibilità di instaurare un rapporto di rispetto reciproco e di confidenza è risultata fondamentale per ottenere risposte sincere, articolate e riflessive. Il ricercatore ha prestato particolare attenzione alla predisposizione del setting comunicativo, scegliendo luoghi tranquilli e momenti in cui gli intervistati potessero dedicarsi all'incontro senza interruzioni. Prima di avviare ogni intervista, è stata fornita una spiegazione chiara sugli obiettivi della ricerca, sulla finalità esclusivamente scientifica dell'indagine e sulle modalità di trattamento dei dati raccolti. Questo momento introduttivo ha avuto un duplice scopo: da un lato, garantire la trasparenza e la consapevolezza informata dei partecipanti; dall'altro, consolidare il clima di fiducia necessario per facilitare una narrazione libera e approfondita.

In linea con quanto evidenziato da Silverman (2019), la qualità dei dati qualitativi dipende in larga misura dalla qualità dell'interazione instaurata tra intervistatore e intervistato. Per tale ragione, l'intervistatore ha assunto un atteggiamento empatico ma non direttivo, capace di incoraggiare la partecipazione attiva senza orientare le risposte. Questo equilibrio ha permesso di conciliare la coerenza tematica del protocollo con la spontaneità del dialogo, generando un flusso comunicativo naturale ma metodologicamente controllato.

7.7.1 Durata e gestione operativa delle sessioni

Ciascuna intervista ha avuto una durata media compresa tra i 10 e i 20 minuti, un tempo ritenuto adeguato per approfondire in modo completo le tematiche previste senza compromettere l'attenzione e la disponibilità dei partecipanti. La gestione temporale è stata calibrata in modo flessibile, adattandosi al ritmo e al livello di coinvolgimento di ciascun intervistato, con l'obiettivo di privilegiare la qualità e la profondità delle risposte rispetto alla rigidità del tempo prefissato.

Tutte le interviste sono state registrate previo consenso informato, in conformità con i principi etici della ricerca qualitativa. La registrazione ha consentito di garantire l'accuratezza nella successiva trascrizione e di evitare la perdita di informazioni rilevanti, mantenendo al contempo la libertà dell'intervistatore di concentrarsi sull'ascolto e sulla conduzione del dialogo. Dopo ogni sessione, il materiale audio è stato trascritto integralmente e fedelmente, riportando anche pause, esitazioni e modulazioni del linguaggio quando ritenute significative ai fini interpretativi.

Durante la conduzione delle interviste, il ricercatore ha mantenuto un atteggiamento neutrale e riflessivo, volto a ridurre al minimo il rischio di influenzare le opinioni o le argomentazioni degli intervistati. Tale approccio è coerente con la prospettiva ermeneutica della ricerca qualitativa, secondo la quale il compito dell'intervistatore non è quello di giudicare o guidare, ma di facilitare l'espressione dell'esperienza soggettiva (Patton, 2015).

Una volta completata la fase di raccolta, i testi trascritti sono stati sottoposti a lettura esplorativa e codifica tematica, con l'obiettivo di identificare ricorrenze, divergenze e connessioni tra le risposte fornite dai diversi partecipanti. L'intero processo si è svolto nel rispetto delle procedure di anonimizzazione dei dati, in modo da garantire la tutela della riservatezza e la protezione dell'identità dei soggetti coinvolti.

L'approccio metodologico adottato ha permesso di ottenere un corpus di dati ricco, coerente e interpretativamente denso, utile per la successiva fase di analisi qualitativa. Grazie all'interazione diretta e al clima di fiducia instaurato, gli intervistati hanno fornito contributi dettagliati e riflessivi, offrendo una prospettiva esperienziale preziosa per comprendere in profondità le dinamiche, le criticità e le opportunità connesse all'introduzione del modello accrual nella pubblica amministrazione regionale.

7.8 Considerazioni etiche e riservatezza dei dati

Particolare attenzione è stata dedicata al rispetto dei principi etici della ricerca sociale. Tutti i partecipanti sono stati informati sugli obiettivi della ricerca, sulle modalità di utilizzo dei dati e sul carattere anonimo e confidenziale delle risposte.

È stato garantito che nessuna informazione personale o istituzionale potesse consentire l'identificazione dei soggetti intervistati o degli enti di appartenenza. Le registrazioni audio e le trascrizioni sono conservate in modo sicuro e utilizzate esclusivamente a fini scientifici. Tale procedura è conforme ai principi di **integrità, trasparenza e rispetto dei partecipanti** riconosciuti nella letteratura metodologica (Silverman, 2019; Kvale & Brinkmann, 2015).

Capitolo VIII

Analisi dei dati

8.1 Analisi tematica qualitativa: inquadramento teorico – 8.2 Procedura di codifica – 8.3 Analisi per classi di argomento – 8.4 Discussione dei risultati, conclusioni e limiti della ricerca

8.1 Analisi tematica qualitativa: inquadramento teorico

Per l'elaborazione dei dati è stata utilizzata la tecnica dell'analisi tematica qualitativa (*thematic analysis*), che consente di identificare pattern ricorrenti, categorie emergenti e significati condivisi (Braun & Clarke, 2006). Questa tecnica è particolarmente adeguata ad analizzare testi provenienti da interviste e per connettere i dati empirici ai quadri teorici (Nowell et al., 2017). Il questionario a supporto dell'intervista svolta ha spaziato per diversi argomenti della tematica di base che era appunto l'introduzione dell'accrual accounting nella pubblica amministrazione. I risultati che si sono avuti analizzando le interviste dei singoli sono in larga parte omogenee, in quanto solo un'intervista ha portato a risultati discostanti dalla maggioranza.

8.2 Procedura di codifica

La codifica è avvenuta in tre fasi:

- ◆ Lettura esplorativa delle interviste semi strutturate;
- ◆ Categorizzazione delle tematiche interne alle interviste in linea con le domande di ricerca;
- ◆ Analisi dei risultati

È stato così possibile formare delle classi di argomenti che si possono sintetizzare come segue:

1. Utilità e benefici attesi dall'adozione del modello contabile di tipo accrual per le pubbliche amministrazioni
2. Azioni da intraprendere per un'efficace adozione del modello accrual
3. Difficoltà nell'adozione del modello accrual
4. Rapporto costi/benefici derivanti dall'adozione del modello accrual
5. Incentivare o meno l'adozione del modello accrual nelle pubbliche amministrazioni

Successivamente andremo ad analizzare le differenti percezioni dei singoli funzionari intervistati dei comuni del campione, per poi procedere all'analisi complessiva dei risultati ottenuti. L'ordine dei comuni sarà sempre uguale e ciò darà omogeneità e chiarezza nell'esposizione dei risultati.

8.3 Analisi per classi di argomento

1. Utilità e benefici attesi dall'adozione del modello contabile di tipo accrual per le pubbliche amministrazioni

- Partendo dal primo comune intervistato, in ordine cronologico, parliamo di un comune campano della provincia di Caserta con densità di popolazione pari a 16.300 abitanti. Il responsabile finanziario che ha risposto alle domande dell'intervista era formato ed informato circa l'argomento trattato.

Sull'argomento affrontato in questa prima fase, circa l'utilità ed i benefici attesi dall'adozione del modello accrual rispetto alla contabilità in vigore, il funzionario comunale si è mostrato ottimista, rispondendo in maniera affermativa al ritorno di benefici per ciò che concerne una rappresentazione più utile e completa che può fornire il nuovo modello contabile. I benefici attestati che il soggetto intervistato ha evidenziato dall'impiego del modello sono principalmente due e cioè: una migliore trasparenza della situazione contabile, e la possibilità di una migliore pianificazione strategica.

- Il secondo comune intervistato ha una densità di popolazione di 25.766 abitanti, della provincia di Napoli, dove l'intervistato è il responsabile finanziario dell'ente pienamente consapevole del modello oggetto di analisi. Dall'intervista emerge una percezione diffusa di inadeguatezza del modello accrual rispetto al contesto amministrativo e normativo dei comuni italiani, infatti l'intervistato ha evidenziato come la logica sottostante alla contabilità economico-patrimoniale risulti difficilmente conciliabile con la tradizione contabile pubblica nazionale, ancora fortemente ancorata al principio dell'impegno e dell'accertamento. In particolare, ha sottolineato che *“l'accrual non si adegua ai comuni perché va in contrasto con le norme”*, espressione che sintetizza la percezione di una riforma percepita come calata dall'alto, orientata all'allineamento con gli standard europei ma poco adattata alla specificità del sistema contabile italiano.

Secondo questa prospettiva, l'adozione del modello accrual rifletterebbe una spinta di natura prevalentemente accademica e istituzionale, più che una necessità derivante dalle esigenze operative degli enti locali. Tale posizione si accompagna, in alcuni casi, a forme di resistenza istituzionale organizzata, come iniziative promosse presso l'ANCI Associazione Nazionale Comuni Italiani, per chiedere un rinvio dell'obbligatorietà dell'applicazione o una revisione dei termini della riforma. Queste osservazioni evidenziano un divario tra la dimensione normativa e quella applicativa del cambiamento contabile, dove la complessità tecnica del modello e la limitata coerenza con il quadro normativo vigente alimentano sentimenti di incertezza e diffidenza da parte dei funzionari pubblici coinvolti nel processo di attuazione.

- Il terzo comune fa parte della provincia di Caserta e conta una densità di popolazione pari a 53.000 abitanti. Il soggetto intervistato è, anche in questo caso, il responsabile finanziario dell'ente, ed anche in questo caso parliamo di un funzionario ampiamente a conoscenza dell'oggetto della ricerca.

In questo caso, l'intervistato ha espresso dubbi sull'effettiva utilità e completezza informativa del nuovo sistema contabile rispetto alla tradizionale contabilità finanziaria. Ha dichiarato esplicitamente di *“non ritenere che il modello accrual fornisca una rappresentazione più utile e completa rispetto alla contabilità finanziaria tradizionale”*, evidenziando quindi una posizione di scetticismo nei confronti del valore aggiunto che la riforma potrebbe apportare. Tale valutazione si fonda sulla convinzione che i benefici teorici del modello non si traducano in un miglioramento concreto dei processi decisionali o della trasparenza gestionale. Secondo questa prospettiva, il vantaggio principale dell'accrual sarebbe rappresentato dalla possibilità di valutare le variazioni patrimoniali nel tempo, consentendo di confrontare l'incremento o il decremento del patrimonio netto tra diverse amministrazioni. Come descritto dal soggetto intervistato, *“i benefici attesi in teoria sarebbero valutare l'incremento del patrimonio dal passaggio di un'amministrazione all'altra, cioè quali sono stati i benefici in termini di incremento del valore patrimoniale o eventuale decremento dello stesso a seguito di un periodo gestionale affidato ad una determinata amministrazione”*.

Tuttavia, tale beneficio è ritenuto prevalentemente qualitativo e simbolico, privo di un impatto diretto sulle scelte operative o di investimento. L'intervistato sottolinea infatti che *“non è come nel caso di un'impresa che spinge poi ad investire, è soltanto un elemento qualitativo di valutazione del risultato dell'attività di un'amministrazione”*.

Da questa affermazione emerge chiaramente una visione critica e disincantata rispetto al potenziale informativo del modello, percepito come più utile alla rappresentazione formale dei dati che al sostegno delle decisioni gestionali. Quindi, il modello accrual viene percepito come una riforma più teorica che operativa, capace di migliorare la coerenza con gli standard internazionali ma non ancora adeguata alle reali esigenze informative dei comuni italiani.

- Il quarto comune selezionato fa sempre parte della provincia di Caserta, ed ha una densità di popolazione pari a 38.066 abitanti. Il soggetto intervistato è il responsabile finanziario dell'ente, competente in materia e molto informato sul modello contabile oggetto dello studio.

Se le precedenti posizioni si configuravano più scettiche, il soggetto intervistato in questo caso ha espresso un giudizio decisamente positivo nei confronti dell'adozione del modello accrual, considerandolo uno strumento capace di fornire una rappresentazione più veritiera, corretta ed esaustiva della situazione contabile dell'ente rispetto alla tradizionale contabilità finanziaria.

Come afferma il funzionario, *“la rappresentazione della contabilità finanziaria non dà un giusto metro di valutazione soprattutto sull'impatto reddituale, quindi dal punto di vista del conto economico”*. Tale osservazione evidenzia la percezione che il sistema finanziario, fondato sul principio di competenza giuridica, non consenta di cogliere in modo adeguato le dinamiche economiche e patrimoniali sottostanti alla gestione dell'ente.

Secondo l'intervistato, il modello accrual consente di superare i limiti di una rappresentazione “a debiti e crediti”, che nella contabilità finanziaria fornisce un'immagine parziale e temporanea della realtà amministrativa. Nelle sue parole, *“con la contabilità finanziaria è come se stessimo ragionando a debiti e crediti e si ha una rappresentazione non reale di quello che è il costo ed il ricavo della contabilità civilistica”*. In questo senso, la prospettiva accrual viene riconosciuta come più realistica e trasparente, in quanto in grado di restituire un quadro più fedele dei costi, dei ricavi e dello stato patrimoniale dell'ente. Particolare enfasi è posta sul fatto che la contabilità civilistica consente di comprendere meglio *“quali immobilizzazioni detiene l'ente e come le detiene”*, fornendo una visione d'insieme più coerente con i principi di responsabilità e rendicontazione economica. Tale visione si traduce nella convinzione che il modello accrual sia più idoneo a rappresentare i valori reali e i risultati della

gestione pubblica, offrendo strumenti di analisi e valutazione più efficaci rispetto al sistema tradizionale.

Nel complesso, questa testimonianza mette in luce una visione favorevole e propositiva del cambiamento contabile, centrata sull'esigenza di allineare la contabilità pubblica a logiche di maggiore trasparenza, comparabilità e attendibilità informativa, in linea con i principi adottati nei sistemi contabili internazionali.

- Il quinto comune che ha preso parte all'analisi fa parte della provincia di Napoli ed ha una densità di popolazione pari a 32.419 abitanti. Il soggetto intervistato è un istruttore amministrativo dell'ara finanziaria, a conoscenza del modello accrual ma non pienamente consapevole della sua funzionalità. È emersa una visione più sfumata e pragmatica, in cui l'adozione del modello accrual viene riconosciuta come potenzialmente utile, ma ancora priva di una reale capacità trasformativa all'interno della gestione contabile degli enti locali. Questo perché, il soggetto intervistato ha dichiarato di non ritenere il modello accrual "più utile e completo rispetto alla contabilità finanziaria tradizionale", ha comunque riconosciuto che *"i benefici attesi potrebbero essere migliorare la trasparenza e la pianificazione strategica"*. Questa affermazione evidenzia una percezione di valore potenziale, soprattutto in termini di maggiore chiarezza e leggibilità delle informazioni contabili e di supporto ai processi decisionali di medio-lungo periodo. La posizione espressa può essere interpretata come un atteggiamento cauto ma aperto, in cui l'accrual accounting viene visto non tanto come un cambiamento immediatamente vantaggioso, quanto come un'opportunità futura di miglioramento della governance finanziaria.

2. Azioni da intraprendere per un'efficace adozione del modello accrual

- Il primo funzionario intervistato del comune che conta 16.300 abitanti, fa emergere che l'adozione efficace del modello accrual nei comuni italiani richieda un insieme coordinato di interventi formativi, tecnologici e istituzionali. Questo perché l'intervistato ha posto una particolare attenzione sulla necessità di accompagnare la riforma con un adeguato percorso di aggiornamento professionale e con strumenti operativi adeguati. In particolare, la formazione del personale è considerata una condizione imprescindibile per comprendere la logica economico-patrimoniale e superare le difficoltà applicative iniziali. Infatti, possiamo estrapolare dalla sua

intervista testuali parole: *“sicuramente aggiornamento software e adeguata formazione del personale”* rappresentano elementi fondamentali per garantire la corretta implementazione del sistema. Parallelamente, è ritenuto essenziale l’aggiornamento dei software gestionali, indispensabile per assicurare la coerenza e la tracciabilità dei dati contabili. L’intervistato mostra, inoltre, una buona conoscenza dei principi contabili accrual ITAS, come dichiarato nella risposta alla domanda specifica: *“Buona”*. Tale livello di competenza conferma una certa familiarità con la materia e rafforza la consapevolezza dell’importanza di un approccio tecnico e formativo continuo.

- Il responsabile finanziario del secondo comune della provincia di Napoli che conta una popolazione di 25.766 abitanti, ha continuato a far trasparire una visione critica dalle sue risposte. Evidenziano una visione critica ma costruttiva sul percorso di attuazione del modello accrual, considerato un cambiamento complesso che richiede interventi sistemici e di lungo periodo. L’intervistato sottolinea la necessità di agire contemporaneamente su più fronti: *“cioè formazione del personale, aggiornamento software, supporto consulenziale”*. Tale affermazione riflette la percezione che l’adozione del nuovo sistema contabile non possa essere realizzata in modo efficace senza un piano integrato di accompagnamento, che unisca formazione, innovazione tecnologica e assistenza tecnica agli enti. Si pone particolare rilievo alla formazione del personale, descritta come insufficiente e inadeguata rispetto alla complessità della riforma. L’intervistato, pur avendo partecipato a corsi dedicati, li ha giudicati poco utili, spiegando che *“sono dei corsi dove ci si scontra”* e che *“dovrebbero fare più formazione e ci vorrebbero almeno cinque anni per una preparazione adeguata alla riforma”*. Inoltre, dichiara di possedere una buona conoscenza dei principi contabili accrual ITAS, elemento che conferma una familiarità di base con il nuovo quadro normativo, ma anche la consapevolezza della distanza tra conoscenza teorica e applicazione pratica. In questo senso, la prospettiva proposta evidenzia l’urgenza di tempi più lunghi e di un supporto istituzionale stabile, capace di guidare gli enti nella comprensione e nell’applicazione dei nuovi principi contabili.
- Le risposte di questo intervistato, che fa parte del comune di provincia di Caserta di 53.000 abitanti, confermano l’importanza di affiancare l’introduzione del modello accrual con interventi concreti di formazione e aggiornamento tecnologico, riconosciuti come prerequisiti essenziali per una corretta applicazione del nuovo sistema. Come

sottolineato, *“formazione del personale ed aggiornamenti software”* costituiscono gli strumenti principali per accompagnare la transizione e garantire un’applicazione consapevole e funzionale dei principi economico-patrimoniali. Sul piano esperienziale, l’intervistato dichiara di aver partecipato a corsi di aggiornamento, giudicandoli *“solo in parte utili”*, segnalando quindi una formazione ancora insufficiente, non sempre in grado di rispondere alle esigenze operative degli enti locali. Tale considerazione riflette un bisogno diffuso di percorsi formativi strutturati, orientati alla comprensione dei casi pratici e all’applicazione concreta degli **ITAS**. In merito alla propria preparazione, l’intervistato dichiara di avere una buona conoscenza dei principi contabili accrual **ITAS**, sebbene riconosca che la loro effettiva applicazione richiederà ulteriori approfondimenti e strumenti di supporto. L’atteggiamento verso la riforma appare prudente e sospeso, in attesa di verificarne gli effetti concreti. L’intervistato afferma infatti di: *“non avere ancora ben inteso le potenzialità del modello perché non l’ho applicato; quindi, mi riservo di esprimere un giudizio post implementazione completa”*. Questa posizione indica la necessità di tempi più lunghi di sperimentazione e di un monitoraggio progressivo dell’applicazione per permettere ai funzionari di maturare una valutazione fondata sull’esperienza diretta. Nel complesso, la testimonianza evidenzia una prospettiva di apertura cauta, in cui la riforma è percepita come potenzialmente utile, ma ancora in una fase iniziale di apprendimento istituzionale.

- Il quarto soggetto intervistato, del comune della provincia di Caserta di 38.066 abitanti, evidenzia come l’efficacia dell’introduzione del modello accrual dipenda principalmente da un adeguato investimento nella formazione del personale. Come affermato in modo diretto, *“la formazione è fondamentale”*, elemento che viene posto al centro del processo di cambiamento insieme all’aggiornamento dei software gestionali e al supporto consulenziale.

Tuttavia, l’esperienza personale di partecipazione a corsi specifici sull’accrual accounting viene valutata in modo negativo: *“sì, ma l’ho ritenuto completamente inutile”*, sottolineando la distanza tra la teoria proposta e le reali problematiche operative degli uffici contabili. Tale osservazione richiama l’esigenza di percorsi formativi più pratici, capaci di fornire strumenti applicativi piuttosto che nozioni astratte. La percezione di una conoscenza ancora limitata dei principi contabili **ITAS**, giudicata *“insufficiente”*, conferma ulteriormente la necessità di un investimento formativo strutturato, che accompagni il personale lungo tutte le fasi di

implementazione. Quindi, vediamo che, la testimonianza evidenzia come il successo dell'introduzione del modello accrual dipenda non solo dalla disponibilità di strumenti tecnologici adeguati, ma soprattutto dal consolidamento delle competenze tecniche e dalla creazione di una cultura amministrativa consapevole e condivisa.

- L'ultimo funzionario intervistato, del comune della provincia di Napoli di 32.419 abitanti, manifesta una posizione favorevole verso l'adozione del modello accrual, evidenziando la necessità di un supporto formativo e tecnologico. Come affermato, *“gli aggiornamenti dei software, ma anche un'adeguata formazione del personale”*, rappresentano le condizioni essenziali, anche in questo caso, per garantire un'applicazione efficace della riforma. Pur non avendo ancora partecipato a corsi di formazione specifici, l'intervistato ritiene di possedere una conoscenza sufficiente dei principi contabili accrual **ITAS**, a conferma di un livello di preparazione di base che necessita tuttavia di essere consolidato attraverso percorsi formativi. Tale esigenza si lega alla percezione diffusa secondo cui la riforma contabile potrà produrre effetti positivi solo se accompagnata da un adeguato rafforzamento delle competenze interne agli enti.

3. Difficoltà nell'adozione del modello accrual

- L'intervistato del primo comune della provincia di Caserta di 16.300 abitanti individua come principali criticità connesse all'adozione del modello accrual la necessità di aggiornare i sistemi informativi e la resistenza al cambiamento. Tali elementi riflettono due ambiti distinti ma interconnessi: quello tecnico-operativo, legato all'adeguamento delle infrastrutture digitali, e quello organizzativo-culturale, relativo alle difficoltà del personale nell'adattarsi a un nuovo paradigma contabile. L'aggiornamento dei sistemi informativi è percepito come un passaggio imprescindibile per garantire l'integrazione tra contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale, ma anche come un fattore che comporta costi, tempi e complessità gestionali. Allo stesso tempo, la resistenza al cambiamento evidenzia un ostacolo di natura più profonda, che riguarda l'inerzia organizzativa e la scarsa familiarità del personale con modelli contabili diversi da quello tradizionale.

- Passando al secondo intervistato della provincia di Napoli, del comune con 25.766 abitanti, individua tra le principali criticità legate all'adozione del modello accrual l'inadeguata preparazione del personale e la necessità di aggiornamento dei sistemi informativi. Anche in questo caso, entrambi gli aspetti evidenziati dal funzionario intervistato, evidenziano che la transizione richiede un profondo processo adattamento, non solo tecnologico ma soprattutto organizzativo. La mancanza di competenze specifiche nel personale amministrativo rappresenta un ostacolo significativo, poiché si presuppone una conoscenza avanzata dei principi economico-patrimoniali e delle tecniche di rilevazione non familiari al sistema finanziario tradizionale. Tale lacuna potrebbe tradursi in errori interpretativi e rallentamenti operativi, ostacolando l'efficacia della riforma. Parallelamente, l'adeguamento dei sistemi informativi viene percepito come una condizione tecnica imprescindibile, ma al tempo stesso complessa e onerosa, che richiede tempi lunghi e risorse dedicate.
- Il terzo responsabile finanziario del comune della provincia di Caserta con 53.000 abitanti evidenzia tre principali criticità connesse all'adozione del modello accrual: l'inadeguata preparazione del personale, la necessità di aggiornamento dei sistemi informativi e l'aumento della complessità operativa. Queste difficoltà vengono descritte come elementi strutturali che caratterizzano la realtà amministrativa degli enti locali, spesso contraddistinta da risorse umane limitate e da un sovraccarico di compiti gestionali. Come osserva l'intervistato, *“in tutti gli enti siamo pochi, dobbiamo sicuramente aggiornare i sistemi informatici”*, sottolineando il problema cronico di sottorganico che amplifica la difficoltà di gestire un cambiamento così complesso. Inoltre, l'incremento della complessità operativa viene considerato un fattore di rischio per l'efficienza amministrativa, poiché l'introduzione di nuove procedure, rilevazioni e controlli può rallentare l'attività ordinaria degli uffici.
- Il soggetto intervistato del comune della provincia di Caserta con densità di popolazione pari a 38.066 abitanti, evidenzia come principali difficoltà nell'adozione del modello accrual l'inadeguata preparazione del personale e l'aumento della complessità operativa, aggravati dal contesto di sperimentazione ancora in corso. Egli sottolinea che, pur essendo l'ente già coinvolto nella fase pilota, il personale non dispone ancora delle competenze necessarie per gestire correttamente la nuova tipologia contabile, affermando di *“non averla ancora studiata”*. La critica si concentra anche sulla

duplicazione degli adempimenti derivante dalla coesistenza tra contabilità finanziaria e accrual, percepita come un “doppio lavoro” che appesantisce ulteriormente la macchina amministrativa già segnata da un’eccessiva burocrazia. Come espresso dall’intervistato, *“se devo accostare la contabilità finanziaria a quella accrual è un doppio lavoro... non ha senso accostarle entrambe soprattutto se la contabilità finanziaria sarà sempre la contabilità cardine da tenere in considerazione”*. evidenziando la frustrazione verso un sistema ritenuto ridondante e poco efficiente.

Nel complesso, la testimonianza rappresenta una prospettiva fortemente critica, che mette in luce la fatica organizzativa degli enti locali e la percezione di una riforma introdotta senza un reale alleggerimento dei processi amministrativi. L’adozione del modello accrual viene così vista non come un miglioramento, ma come un ulteriore aggravio di lavoro, privo di benefici tangibili, almeno, nel breve periodo.

- L’ultimo soggetto intervistato del comune della provincia di Napoli con 32.419 abitanti, anch’esso sostiene che l’adeguamento tecnologico dei sistemi informativi è considerato un prerequisito indispensabile per la corretta applicazione del modello, unitamente alla resistenza al cambiamento che riflette la difficoltà del personale ad accogliere innovazioni percepite come complesse e poco immediate.

4. Rapporto costi/benefici derivanti dall’adozione del modello accrual

- Il primo soggetto intervistato della provincia di Caserta, del comune di 16.300 abitanti, esprime una posizione complessivamente positiva rispetto al bilancio tra costi e benefici dell’adozione del modello accrual, pur riconoscendo che i costi di implementazione non siano ancora pienamente valutabili. Nonostante l’incertezza sui costi, l’intervistato ritiene che il rapporto complessivo benefici/costi sia “tendenzialmente positivo”, segnalando una visione fiduciosa nei confronti della riforma. Questa percezione suggerisce che, a fronte degli investimenti richiesti in termini di formazione e aggiornamento tecnologico, l’accrual accounting possa apportare vantaggi in termini di trasparenza, accuratezza informativa e capacità di programmazione. Nel complesso, la testimonianza riflette una prospettiva di cauto ottimismo, in cui i benefici attesi del modello sono percepiti come potenzialmente superiori ai costi, pur in assenza di una valutazione economica compiuta e verificabile.

- L'intervistato del secondo comune della provincia di Napoli di 25.766 abitanti manifesta una valutazione fortemente critica nei confronti del bilancio costi/benefici legato all'adozione del modello accrual. Egli sottolinea come uno degli ostacoli principali risieda nella mancanza, in molti enti locali, di un inventario aggiornato dei beni patrimoniali, elemento imprescindibile per la corretta implementazione del sistema. In assenza di una base patrimoniale affidabile, la transizione al nuovo modello risulta estremamente complessa e onerosa. Il partecipante dichiara che i costi non sono al momento quantificabili, proprio perché non esistono ancora le condizioni operative e informative minime per avviare un processo di adozione coerente. Tale carenza strutturale, porta a giudicare il rapporto benefici/costi come "decisamente negativo", ritenendo che l'introduzione del modello rischi di gravare ulteriormente su enti già in difficoltà gestionale. La testimonianza riflette dunque una percezione di disallineamento tra le ambizioni della riforma e la realtà operativa dei comuni, evidenziando come la mancanza di strumenti di base e di risorse adeguate renda difficile immaginare benefici concreti nel breve periodo.
- Dall'intervista del terzo comune della provincia di Caserta con un numero di abitanti pari a 53.000, emerge una valutazione complessivamente scettica riguardo al rapporto tra costi e benefici dell'adozione del modello accrual. Secondo la percezione del funzionario intervistato, i costi di implementazione risultano eccessivi rispetto ai potenziali vantaggi, anche perché al momento non è possibile stimare con precisione le risorse finanziarie, tecnologiche e umane necessarie. Tale incertezza è aggravata dal fatto che non è ancora chiaro se l'applicazione del modello avrà un carattere continuativo o se, resterà confinata a un mero adempimento formale in fase di chiusura. L'intervistato ritiene pertanto che il rapporto benefici/costi sia "più negativo che positivo", basandosi su una valutazione personale che considera la riforma scarsamente rilevante per la gestione quotidiana dell'ente.
Nel complesso, la testimonianza riflette un sentimento di diffidenza e incertezza, legato sia ai costi potenziali sia alla mancanza di chiarezza istituzionale sul ruolo effettivo che la nuova contabilità dovrà assumere nel lungo periodo.
- L'intervistato comune della provincia di Caserta con 38.066 abitanti evidenzia un approccio cauto ma favorevole nei confronti del modello accrual, riconoscendo che la sua effettiva implementazione comporterà costi iniziali significativi, ma anche

potenziali benefici rilevanti nel lungo periodo. In particolare, sottolinea come uno dei principali ostacoli operativi sia rappresentato dalla mancanza di inventari patrimoniali aggiornati, condizione che incide direttamente sulla possibilità di avviare correttamente la nuova contabilità. Tale esigenza è percepita come un costo inevitabile, specialmente per enti di medie dimensioni, a cui si aggiunge l'onere dell'adeguamento dei software gestionali. Nonostante queste criticità, l'intervistato ritiene che il bilancio costi/benefici sia complessivamente positivo, a condizione che il cambiamento venga realmente portato a compimento. La fiducia nei benefici del modello accrual si fonda sulla convinzione che esso possa garantire una rappresentazione più accurata e trasparente della situazione economico-patrimoniale degli enti, migliorando la gestione delle risorse pubbliche

- L'ultima intervista svolta nel comune della provincia di Napoli con 32.419 abitanti evidenzia una posizione cauta ma positiva nei confronti dell'adozione del modello accrual. Pur riconoscendo che i costi di implementazione non siano ancora valutabili, data la fase preliminare del processo e l'incertezza sulle risorse necessarie, ritiene che il rapporto benefici/costi sia tendenzialmente favorevole. Secondo il partecipante, il nuovo sistema potrà apportare vantaggi in termini di maggiore trasparenza e qualità delle informazioni contabili, se adeguatamente sostenuto da formazione e strumenti operativi adeguati.

5. Incentivare o meno l'adozione del modello accrual nelle pubbliche amministrazioni

- Il primo soggetto intervistato del comune della provincia di Caserta con un numero di abitanti pari a 16.300, si esprime in modo altamente favorevole all'incentivazione dell'adozione del modello accrual nei comuni italiani, senza riserve. Tale posizione si fonda sulla convinzione che la riforma possa migliorare l'accuratezza e la trasparenza dei dati contabili, favorendo una rappresentazione più completa della situazione economico-finanziaria degli enti. Egli sottolinea inoltre l'importanza del modello accrual quale strumento utile per la pianificazione strategica e per l'allineamento agli standard contabili internazionali, in linea con i principi promossi a livello europeo e dall'IPSASB. In questa prospettiva è possibile comprendere una visione di lungo periodo, nella quale la contabilità economico-patrimoniale è considerata non solo un

obbligo normativo, ma una leva per il miglioramento della governance e della comparabilità dei bilanci pubblici.

- Per il secondo comune intervistato, che fa parte della provincia di Napoli con un numero di abitanti pari a 25.766, il responsabile finanziario manifesta una posizione cautamente negativa riguardo all'incentivazione del modello accrual nella fase attuale. Pur riconoscendone la potenziale utilità, egli ritiene che i tempi non siano maturi per una piena applicazione nei comuni italiani, sottolineando come l'introduzione del nuovo sistema contabile richieda un processo di adeguamento lungo e complesso. Come afferma l'intervistato, *“dovrebbero fare più formazione e ci vorrebbero almeno cinque anni”*, evidenziando una chiara esigenza di investimenti formativi e di un percorso graduale di accompagnamento. Tale considerazione riflette la consapevolezza che la riforma, per essere efficace, deve poggiare su basi solide in termini di competenze tecniche e risorse organizzative. In sinestesi è possibile affermare che, la sua posizione esprime un approccio pragmatico e realistico: l'adozione del modello accrual non viene esclusa, ma considerata prematura, richiedendo una fase preparatoria più ampia e mirata al rafforzamento delle capacità amministrative degli enti locali.
- Il terzo comune della provincia di Caserta con una densità di popolazione che sfiora i 53.000 abitanti, nella persona del proprio responsabile dell'area finanziaria fa emergere una certa posizione di neutralità e prudenza rispetto all'incentivazione del modello accrual, preferendo sospendere il giudizio fino a che lo stesso non sarà pienamente operativo. La sua risposta riflette un atteggiamento realistico, legato al fatto che l'ente di appartenenza si trova ancora in una fase iniziale di implementazione del nuovo modello contabile. Come afferma l'intervistato, *“essendo una contabilità che nel nostro comune è in fase di avvio [...] non ho ancora ben inteso le eventuali potenzialità perché non l'ho applicato; quindi, mi riservo di esprimere un giudizio post implementazione completa”*. Tale dichiarazione evidenzia la difficoltà, per molti enti locali, di valutare in modo concreto i benefici o le criticità del sistema accrual in assenza di un'esperienza diretta e consolidata. Nel complesso, la posizione esprime un approccio attendista e pragmatico, fondato sull'esigenza di disporre di dati e risultati effettivi prima di pronunciarsi sull'opportunità di estendere o incentivare la riforma a livello nazionale.

- Il quarto soggetto intervistato del comune della provincia di Caserta con numero di abitanti pari 38.066, esprime una posizione parzialmente favorevole, sostenendo che l'adozione del modello *accrual* dovrebbe essere promossa solo in alcuni enti e in modo graduale. Tale visione riflette la consapevolezza delle difficoltà operative e organizzative che caratterizzano la pubblica amministrazione locale, nonché la necessità di evitare un'applicazione generalizzata priva di basi solide. Come afferma l'intervistato, *“la sua adozione non sarà definitiva né primaria rispetto alla finanziaria; quindi, se dev'essere solo rappresentativa è inutile coinvolgere 8.000 comuni italiani”*. Questa considerazione mette in luce un punto cruciale del dibattito: l'introduzione del modello *accrual* rischia di tradursi in un mero adempimento formale, privo di reale utilità gestionale, se non accompagnato da una riforma strutturale più ampia.
- L'ultimo intervistato del comune della provincia di Napoli con 32.419 abitanti, esprime una posizione pienamente favorevole all'incentivazione dell'adozione del modello *accrual* nei comuni italiani, considerandola una scelta necessaria per migliorare la qualità dell'informazione contabile e la trasparenza amministrativa. Come afferma in modo diretto, *“dev'essere incentivata per garantire una maggior accuratezza dei dati contabili”*, sottolineando come la riforma rappresenti un passo fondamentale verso una rappresentazione più fedele e completa della gestione economico-finanziaria degli enti pubblici. La posizione riflette una visione proattiva e riformista, che interpreta l'*accrual accounting* non come un mero adempimento tecnico, ma come uno strumento in grado di rafforzare la responsabilità gestionale e l'affidabilità del bilancio pubblico.

8.4 Discussione dei risultati, conclusioni e limiti della ricerca

L'analisi delle interviste condotte presso cinque enti locali campani ha consentito di esplorare in profondità la percezione dei funzionari comunali rispetto all'introduzione del modello contabile di tipo *accrual* e di identificare i principali benefici, criticità e condizioni necessarie per un'adozione efficace. Le risposte raccolte offrono un quadro articolato, in cui emergono al contempo atteggiamenti di apertura verso l'innovazione contabile e significativi elementi di resistenza legati a fattori organizzativi, culturali e istituzionali.

- Per quanto concerne la *prima domanda di ricerca (RQ1)*, relativa alla percezione dell'utilità del modello *accrual* rispetto alla contabilità finanziaria tradizionale, i risultati mostrano una notevole eterogeneità di opinioni. Alcuni funzionari hanno espresso una

posizione chiaramente favorevole, riconoscendo nel nuovo sistema una maggiore capacità rappresentativa della realtà economico-patrimoniale dell'ente, in linea con quanto sostenuto da Lapsley et al. (2009) e da Brusca e Martínez (2016), secondo i quali la contabilità economica consente di migliorare la trasparenza, la comparabilità e la responsabilità gestionale nelle amministrazioni pubbliche.

Gli intervistati più formati in materia hanno sottolineato che l'approccio *accrual* favorisce una visione più completa dei costi e dei ricavi, consentendo di comprendere meglio l'impatto reddituale delle operazioni pubbliche e la dinamica del patrimonio netto nel tempo. Al contrario, altri funzionari hanno mostrato un atteggiamento più scettico, ritenendo che i benefici teorici del modello non si tradurranno necessariamente in un miglioramento concreto dei processi decisionali o dell'efficienza gestionale. Tali posizioni riflettono una percezione diffusa di distanza tra il quadro teorico-normativo della riforma e la realtà operativa degli enti locali, come già evidenziato da Christiaens et al. (2015) e da Grossi e Steccolini (2015), che sottolineano come l'adozione dell'*accrual accounting* nelle amministrazioni pubbliche non garantisca automaticamente una maggiore accountability se non accompagnata da un cambiamento culturale profondo. La contabilità economico-patrimoniale, infatti, è stata in alcuni casi percepita come "una riforma calata dall'alto", più funzionale all'armonizzazione con gli standard internazionali che al miglioramento effettivo della gestione locale.

- *La seconda domanda di ricerca (RQ2), incentrata sull'identificazione dei benefici e delle criticità connesse all'adozione del modello accrual*, ha evidenziato un consenso più ampio sui potenziali vantaggi in termini di trasparenza e pianificazione strategica. La possibilità di misurare il consumo delle risorse nel tempo, di ricostruire il patrimonio dell'ente e di disporre di informazioni più utili per la programmazione pluriennale è stata riconosciuta da quasi tutti gli intervistati come un obiettivo condivisibile. Tuttavia, la piena realizzazione di tali benefici risulta ancora condizionata da una serie di ostacoli strutturali e operativi. Tra le principali criticità, i partecipanti hanno indicato la scarsa formazione del personale, la resistenza culturale al cambiamento, la duplicazione dei carichi di lavoro dovuta alla coesistenza tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale, e l'inadeguatezza dei sistemi informativi. Queste problematiche sono perfettamente coerenti con quanto rilevato in letteratura (Oulasvirta, 2014), secondo cui la transizione all'*accrual accounting* nel settore pubblico richiede un ripensamento complessivo delle capacità amministrative e un investimento significativo in competenze, strumenti e risorse.

Il tema della formazione emerge come elemento cruciale: quasi tutti i funzionari intervistati hanno sottolineato la necessità di percorsi formativi mirati per acquisire la piena padronanza della logica economico-patrimoniale. I corsi sinora svolti sono stati giudicati “solo in parte utili” o “inutili”, poiché eccessivamente teorici e poco aderenti alle esigenze pratiche degli enti.

Dal punto di vista del rapporto costi-benefici, la maggioranza degli intervistati si colloca in una posizione di prudente ottimismo: pur riconoscendo che i costi di implementazione (formazione, aggiornamento software, revisione degli inventari patrimoniali) siano elevati, i potenziali benefici informativi e di trasparenza vengono considerati superiori nel medio-lungo periodo.

Le interviste evidenziano infine una differenziazione nella propensione all’incentivazione del modello *accrual*: alcuni funzionari ne auspicano l’estensione a tutti i comuni italiani, mentre altri suggeriscono un approccio graduale, limitato agli enti più strutturati. Tale divergenza riflette la mancanza di uniformità nelle condizioni organizzative e tecnologiche dei comuni, nonché una diversa maturità istituzionale nei confronti del cambiamento contabile. La tendenza complessiva è quella di una cauta apertura verso l’innovazione, ma accompagnata dalla consapevolezza che la riforma potrà produrre risultati concreti solo se sostenuta da interventi sistemici e di lungo periodo.

Nel complesso, i risultati confermano quanto sostenuto da diversi autori internazionali (Christiaens et al., 2015; Brusca et al., 2018): l’adozione del modello *accrual* non può essere interpretata come un fine in sé, ma come parte di un più ampio processo di modernizzazione amministrativa che richiede coerenza tra principi contabili, capacità istituzionali e obiettivi di governance.

Per ciò che concerne le evidenze emerse, queste consentono di trarre alcune significative **implicazioni sia sul piano teorico che su quello operativo.**

Dal punto di vista teorico, i risultati confermano che l’introduzione della contabilità economico-patrimoniale negli enti pubblici non può essere letta esclusivamente come un adeguamento tecnico-normativo, ma come un vero e proprio processo di *accounting change* che incide sulle dinamiche istituzionali, culturali e organizzative degli enti locali (Lapsley, 2009; Grossi & Steccolini, 2015). La ricerca dimostra che la comprensione e l’accettazione del modello *accrual* dipendono in larga misura dal livello di cognizione contabile degli attori coinvolti e dalla capacità degli enti di interiorizzare i nuovi strumenti informativi all’interno dei processi decisionali. Ciò rafforza contribuisce alla letteratura che interpreta l’*accrual accounting* come

un elemento abilitante di accountability sostanziale, ma solo quando supportato da adeguate condizioni di contesto.

Sul piano pratico, i risultati suggeriscono che la riforma potrà produrre benefici tangibili solo se accompagnata da interventi mirati di supporto alle amministrazioni pubbliche. In particolare, emergono tre priorità operative:

1. **rafforzamento della formazione del personale**, con percorsi di apprendimento pratico e specialistico;
2. **potenziamento dei sistemi informativi e digitali**, quale prerequisito per l'integrazione tra contabilità finanziaria e patrimoniale;
3. **allineamento degli inventari e delle procedure gestionali**, al fine di garantire la qualità e l'affidabilità dei dati.

Allo stesso tempo, la presenza di resistenze e criticità nella fase pilota indica la necessità di una governance istituzionale forte e continuativa, capace di sostenere gli enti nella transizione e di monitorare nel tempo il raggiungimento dei risultati attesi in termini di trasparenza, comparabilità e pianificazione strategica. In tale prospettiva, la riforma della contabilità pubblica non rappresenta un obiettivo concluso, ma un percorso progressivo che richiede investimenti, accompagnamento tecnico e una collaborazione multilivello tra amministrazioni locali e organi centrali dello Stato.

Per quanto riguarda i **limiti della ricerca**, va innanzitutto evidenziato il carattere qualitativo e territoriale del campione, circoscritto a cinque enti locali campani, che non consente generalizzazioni a livello nazionale. Inoltre, la ricerca si è basata su percezioni soggettive dei funzionari, non integrate da un'analisi quantitativa dei risultati contabili post-implementazione. Tuttavia, proprio la natura esplorativa dello studio rappresenta un punto di forza, poiché consente di cogliere in profondità le dinamiche cognitive e organizzative che accompagnano l'introduzione del modello *accrual* nei comuni italiani.

In prospettiva, ulteriori ricerche potrebbero ampliare il campione ad altre regioni italiane e integrare l'approccio qualitativo con un'analisi comparativa tra enti in diversi stadi di implementazione. Sarebbe inoltre utile approfondire il legame tra *accounting change* e *organizational learning*, esplorando come la formazione, la leadership e il contesto istituzionale influenzino la capacità degli enti di tradurre la riforma contabile in effettivi miglioramenti gestionali.

In sintesi, il quadro emerso mostra che l'adozione del modello *accrual* nei comuni italiani è percepita come una riforma necessaria ma complessa, in cui i benefici potenziali, trasparenza,

comparabilità, responsabilità, potranno realizzarsi pienamente solo attraverso un processo graduale, accompagnato da investimenti formativi, supporto tecnico e una forte regia istituzionale. La riforma contabile, dunque, non rappresenta soltanto un cambiamento tecnico, ma un passaggio culturale verso una nuova concezione della gestione e della rendicontazione pubblica.

Conclusioni

Il percorso di analisi condotto in questa ricerca ha permesso di comprendere come la riforma della contabilità pubblica rappresenti uno dei processi di modernizzazione più rilevanti per le amministrazioni contemporanee. Il passaggio da una contabilità di tipo finanziario a un modello economico-patrimoniale non costituisce semplicemente un adeguamento tecnico, ma un'evoluzione concettuale che modifica il modo in cui le pubbliche amministrazioni interpretano la propria missione, la gestione delle risorse e la rendicontazione verso la collettività (Lapsley, 2009; Brusca & Montesinos, 2016).

L'analisi teorica sviluppata nella prima parte della tesi ha mostrato come l'adozione dell'accrual accounting sia strettamente connessa al paradigma del *New Public Management (NPM)*, il quale ha introdotto nel settore pubblico logiche di efficienza, efficacia e misurazione delle performance (Hood, 1995; Pollitt & Bouckaert, 2011), ed esso fa riferimento ai modelli di produzione delle grandi imprese presenti negli anni '80, quindi si adottano le tecniche di gestione che sono strettamente legate all'ambito privato. In quest'ottica la contabilità pubblica non è più soltanto uno strumento di controllo legale, ma diventa un sistema di governo capace di orientare le decisioni e migliorare la qualità delle politiche pubbliche. Tuttavia, il processo di riforma si accompagna a resistenze organizzative, culturali e operative, determinate dalla complessità del nuovo modello contabile e dagli elevati costi di implementazione (Christiaens et al., 2010; Connolly & Hyndman, 2006).

A livello internazionale, il passaggio ad una tipologia di contabilità di tipo accrual è stato smosso anche dal ruolo dell'IPSASB che si è rivelato cruciale nel promuovere principi uniformi per il settore pubblico, e ciò nell'Unione Europea si è avuto con gli EPSAS, al fine di perseguire l'obiettivo di un'armonizzazione contabile in grado di migliorare la trasparenza dei conti pubblici e la comparabilità tra gli Stati membri (European Commission, 2019; Manes Rossi & Caperchione, 2018).

Nel caso italiano, la riforma introdotta con il D.Lgs. 118/2011, successivamente anche quanto accaduto in Europa nel 2009, e potenziata attraverso il PNRR, ha rappresentato un punto di svolta verso una maggiore trasparenza e responsabilità nella gestione finanziaria pubblica. Dapprima si è avuta l'introduzione della competenza finanziaria potenziata, sancita dal postulato n. 116 del D.lgs. 118/2011, e successivamente l'avvento dei principi contabili ITAS ha consentito di coniugare le esigenze di legalità formale con una maggiore attenzione alla sostanza economico-patrimoniale delle operazioni (Biondi et al., 2018; Corte dei Conti, 2018). Tuttavia, il modello italiano rimane ibrido, fondato sulla coesistenza di logiche di cassa e di

competenza, con conseguenti difficoltà di riconciliazione tra i due sistemi (Anessi Pessina, Barbera & Sicilia, 2016).

La seconda parte della tesi si occupa della ricerca empirica, che è stata condotta sulla Regione Campania ed ha offerto un contributo concreto alla comprensione delle sfide operative connesse alla transizione verso l'accrual accounting. Le evidenze raccolte mostrano come, nonostante un generale orientamento cautamente positivo verso la riforma, permangano difficoltà legate alla formazione del personale, alla resistenza al cambiamento e alla carenza di strumenti informativi adeguati. Ciò conferma quanto evidenziato da Liguori (2012) e Adhikari et al. (2013), secondo i quali la dimensione culturale rappresenta uno dei principali ostacoli alla piena implementazione dei sistemi contabili su base accrual.

Dal punto di vista concettuale, l'adozione della contabilità economico-patrimoniale e degli ITAS costituisce un passaggio intermedio e graduale verso una piena armonizzazione contabile europea. Infatti, gli ITAS riflettono un tentativo di adattamento dei principi IPSAS e conseguentemente EPSAS, al contesto giuridico e istituzionale italiano, rispondendo alla duplice esigenza di comparabilità internazionale e di coerenza con il diritto interno. In tal senso, il processo di armonizzazione contabile appare non come una mera convergenza tecnica, ma anche come una strategia di riforma istituzionale, in cui la contabilità diventa strumento di accountability, trasparenza e buona governance.

Sul piano teorico, i risultati della ricerca confermano che la contabilità pubblica non può essere considerata solo come un sistema di misurazione economica, ma come un linguaggio politico-amministrativo capace di influenzare i rapporti tra Stato, cittadini e istituzioni internazionali (Chan, 2003; Steccolini, 2014). L'informazione contabile diventa così un veicolo di fiducia, legittimazione e controllo democratico, ed in questa prospettiva, l'armonizzazione contabile contribuisce alla costruzione di una cittadinanza economica consapevole, in cui la trasparenza e la rendicontazione rappresentano strumenti che coinvolgono anche i cittadini e non sono solo di rappresentanza.

In conclusione, la riforma della contabilità pubblica italiana si colloca in un percorso ancora in divenire, nel quale il passaggio all'accrual accounting rappresenta un processo graduale e adattivo, piuttosto che una rottura immediata con il passato, in quanto la presenza della contabilità finanziaria non è stata soppressa. Le sfide future riguardano la piena integrazione dei sistemi informativi, la diffusione della cultura contabile e la formazione di competenze tecniche e manageriali capaci di sostenere la complessità del cambiamento. L'esperienza della Regione Campania dimostra che l'innovazione contabile può diventare leva di miglioramento

organizzativo e di accountability, purché accompagnata da un investimento continuativo in risorse umane, tecnologia e governance.

Il lavoro di ricerca, dunque, contribuisce a rafforzare il dibattito scientifico sull'armonizzazione contabile, evidenziando come l'adozione di principi internazionali non rappresenti un fine in sé, ma uno strumento per accrescere la trasparenza, la responsabilità e la sostenibilità della gestione pubblica. In prospettiva, l'Italia potrà raggiungere una piena convergenza con gli standard europei solo se saprà trasformare la riforma contabile in un processo culturale condiviso, fondato sulla consapevolezza che la contabilità pubblica è, prima di tutto, una forma di democrazia economica.

Bibliografia

- Adhikari, P., & Garseth-Nesbakk, L. (2016). Accounting change in central government: Institutionalizing new accounting practices in a hybrid context. *Critical Perspectives on Accounting*, 36, 76–89. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.10.005>
- Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S. (2013). Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. *Accounting Forum*, 37(3), 213–230.
- Agasisti, T., Arnaboldi, M., & Catalano, G. (2018). Governance of public sector organizations: Probing the role of accounting and performance measurement. *Public Management Review*, 20(1), 79–95.
- Aiken, M., & McCrae, M. (1996). Accountability of public sector organisations in Australia. *Financial Accountability & Management*, 12(1), 1–22.
- Anessi-Pessina, E. (2000). Le riforme contabili nelle amministrazioni pubbliche: Le ragioni, le modalità, gli effetti. *Azienda Pubblica*, 13(1), 5–32.
- Anessi-Pessina, E., Barbera, C., & Sicilia, M. (2016). Does public sector accounting harmonization foster comparability? A comparative study of financial reporting in European local governments. *Public Management Review*, 18(7), 1010–1032.
- Anessi-Pessina, E., & Sicilia, M. (2010). *Controllo interno e accountability nel settore pubblico italiano*. Roma: Carocci.
- Anessi-Pessina, E., Steccolini, I. (2022). *Riforma e contabilità pubblica: evoluzione e prospettive*. Milano: FrancoAngeli.
- 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.
- Anessi-Pessina, E., Travaglini, V., & Valotti, G. (2016). La sostenibilità patrimoniale delle politiche pubbliche. *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 4, 5–21.
- Anselmi, L. (2001). *Aziendalizzazione e controlli nella pubblica amministrazione*. Milano: Egea.
- Antipova, T., & Bourmistrov, A. (2013). Is accrual accounting a suitable tool for decision-making in the public sector? Evidence from Russia. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 9(3), 275–298.
- Bandy, G. (2015). *Financial management and accounting in the public sector*. London: Routledge.

- Barton, A. (2007). Accrual accounting in the public sector: Potential pitfalls. *Agenda: A Journal of Policy Analysis and Reform*, 14(1), 37–50.
- Becker, S. D., Jagalla, T., & Skærbæk, P. (2014). The translation of accrual accounting and budgeting: A micro-level analysis of public sector accountants' reactions. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4–5), 388–408.
- Benito, B., Marti, J., & Montesinos, V. (2007). Adopting accruals-based accounting in the public sector: the influence of NPM reform and economic factors. *Public Administration*, 85(3), 979–1002.
- Biondi, Y. (2017). Harmonising European public sector accounting standards (EPSAS): Issues and perspectives. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 7(2), 117–123. <https://doi.org/10.1515/acl-2017-0014>
- Biondi, L., Gotti, G., & Pugliese, A. (2018). Il principio della competenza finanziaria potenziata: opportunità e criticità. *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 6, 291–307.
- Bonollo, E. (2022). Le riforme contabili nei paesi OCSE: criticità e prospettive. *Contabilità e Cultura Aziendale*, 22(1), 9–26.
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77–101. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (1992). Changing public sector accountability: Critically analysing New Public Management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2), 8–28.
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (2007). Public sector reform and the role of accounting academics: A perspective from the UK. *Accounting & Finance*, 47(4), 495–512.
- Broadbent, J., & Laughlin, R. (2003). Control and legitimation in government accountability processes: The private finance initiative in the UK. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1–2), 23–48.
- Brunsson, N. (1989). *The organization of hypocrisy: Talk, decisions and actions in organizations*. New York: Wiley.
- Brusca, I., & Montesinos, V. (2015). Public sector accounting: Tying together performance measurements, accounting and accountability. *Financial Accountability & Management*, 31(3), 217–240.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes Rossi, F. (2015). *Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization*. Palgrave Macmillan.

- Brusca, I., Grossi, G., & Manes Rossi, F. (2018). Accountability and transparency through accrual-based accounting: Lessons from the European public sector. *Financial Accountability & Management*, 34(2), 128–142. <https://doi.org/10.1111/faam.12111>
- Brusca, I., & Martínez, J. C. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: A challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724–744. <https://doi.org/10.1177/0020852315600232>
- Brusca, I., Nasi, G., & Scapens, R. W. (2016). A long-term perspective on political constituencies and accounting change: The Italian IX Legislature. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(4), 559–589.
- Buzzacchi, L. (2020). *Contabilità pubblica e accountability: Nuove prospettive nella governance pubblica*. Milano: FrancoAngeli.
- Caccia, L., & Steccolini, I. (2006). Accounting reform: A tool for improving government accountability? Insights from Italian local governments. *Financial Accountability & Management*, 22(1), 89–114.
- Cain, M. (2017). The origins and early years of the Public Sector Committee. *Accounting History*, 22(1), 18–33.
- Cadeddu, G. (2003). *Il sistema di bilancio e la programmazione economica*. Milano: Giuffrè.
- Caperchione, E. (2000). L'esperienza italiana di riforma contabile nelle amministrazioni pubbliche. *Azienda Pubblica*, 13(3), 303–322.
- Carlin, T. M. (2005). Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability & Management*, 21(3), 309–336.
- Carnegie, G. D., & West, B. P. (2003). How well does accrual accounting fit the public sector? *Australian Journal of Public Administration*, 62(2), 83–86.
- Chan, J. L. (2003). Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13–20.
- Christensen, M. (2005). Standard-setters and global consistency in public sector financial reporting. *International Review of Administrative Sciences*, 71(1), 63–80.
- Christiaens, J. (2004). Capital assets in governmental accounting reforms: Comparing Flemish technical issues with international standards. *European Accounting Review*, 13(4), 743–770.

- Christiaens, J., Arbildua, L., & Deyan, S. (2015). Public sector accounting reforms and the influence of external financial institutions: a multi-country analysis. *Public Money & Management*, 35(2), 103–110.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537–554. <https://doi.org/10.1177/0020852310372449>
- Christiaens, J., & Rommel, J. (2008). Accrual accounting reforms: Only for businesslike (parts of) governments. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 59–75.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177. <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>
- Christensen, T., & Lægreid, P. (2007). The whole-of-government approach to public sector reform. *Public Administration Review*, 67(6), 1059–1066. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2007.00797.x>
- Cinque, A. (2024). *Accountability nella pubblica amministrazione italiana: concetti, strumenti, implicazioni*. Roma: Carocci.
- Cinque, A., et al. (2024). Rendicontazione pubblica e bilanci degli enti locali: verso un nuovo equilibrio tra trasparenza e semplificazione. *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*.
- COM(2013) 114 final. (2013). *Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States*. European Commission.
- 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.
- Corte dei Conti. (2018). *Relazione sulla gestione finanziaria degli enti territoriali*. Roma: Corte dei Conti.
- Corbin, J., & Strauss, A. (2015). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory* (4th ed.).
- Creswell, J. W., & Poth, C. N. (2018). *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches*.

- Decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. *Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi.*
- Decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126. *Disposizioni correttive e integrative al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.*
- Decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. *Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL).*
- Decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152. *Disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR).*
- Deloitte. (2018). *IPSASB Process Handbook*. Deloitte Global.
- Determina RGS n. 35518 del 5 marzo 2020. *Costituzione dello Standard Setter Board (SSB) per gli ITAS.*
- Direttiva 2011/85/UE del Consiglio del 8 novembre 2011. *Requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri dell'Unione europea.*
- Dubnick, M. J. (1995). Accountability and the new public management. *Public Administration Review*, 55(3), 282–286.
- Dubnick, M. J. (2005). Accountability and the promise of performance: In search of the mechanisms. *Public Performance & Management Review*, 28(3), 376–417.
- Edwards, J. R. (2021). Financial reporting in the public sector: Past, present and future. *Accounting History Review*, 31(1), 47–72.
- Eurostat. (2017). *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 28 EU Member States*. Brussels: European Commission.
- Eurostat. (2020). *EPSAS: The future of European public sector accounting standards*. Brussels: European Commission.
- Eurostat. (2023). *Update on the EPSAS framework and pilot projects*. Brussels: European Commission.
- Ferry, L., Eckersley, P., & Zakaria, Z. (2018). Accountability and transparency in English local government: Moving from “measure” to “impact” in performance evaluation. *Public Money & Management*, 38(7), 491–498.
- Flynn, M., Wynne, A., & Scott, G. (2016). Benefits of accrual accounting for the public sector: Lessons from the UK experience. *Public Money & Management*, 36(4), 247–254.
- Fondo Monetario Internazionale (FMI). (2003). *Manual on Fiscal Transparency*. International Monetary Fund.

-
- Garcia, A. (2014). Accrual budgeting and accounting in OECD countries. In OECD (Ed.), *Budgeting and Public Expenditures in OECD Countries 2014*. Paris: OECD Publishing.
 - Gómez-Villegas, L. J., Martínez-Ferrero, J., & Agudelo, M. (2020). Isomorphism and accrual accounting: Evidence from Latin America. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(6), 1231–1254.
 - Grossi, G., & Soverchia, M. (2011). European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *Abacus*, 47(4), 525–552.
 - Groppi, D., & Olivetti, M. (2003). Contabilizzazione economico-patrimoniale nelle regioni. *Economia & Management*, 3, 45–60.
 - Guarini, E. (2018). The day after: The long-term implementation of accounting reforms in Italian local governments. *Public Money & Management*, 38(4), 279–286.
 - Guthrie, J., Olson, O., & Humphrey, C. (2005). Debating developments in New Public Financial Management: The limits of global theorising and some new ways forward. *Financial Accountability & Management*, 21(2), 209–228.
 - Heald, D., & Georgiou, G. (2009). The macro-fiscal role of the UK Whole of Government Account. *Public Money & Management*, 29(4), 219–227.
 - Heald, D., & Georgiou, G. (2011). *Fiscal transparency and public accounting*. Oxford: Oxford University Press.
 - Hepworth, N. (2003). Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government. *Public Money & Management*, 23(1), 37–44.
 - Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3–19.
 - Hood, C. (1995). The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 93–109.
 - IFAC (International Federation of Accountants). (2014). *International Framework: Good Governance in the Public Sector*. New York: IFAC.
 - IFAC. (2017). *Accrual practices and reform experiences in OECD countries*. New York: International Federation of Accountants.
 - IFAC. (2021). *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants.
 - IFAC. (2021). *Public Sector: Strengthening Public Financial Management*. New York: IFAC.

- IFAC PSC. (2000). *Financial reporting under the cash basis of accounting*. New York: Public Sector Committee of IFAC.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2016). *Due Process Handbook*. New York: IFAC.
- Italia. (2011). *Decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 – 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*. Gazzetta Ufficiale n. 172 del 26 luglio 2011.
- Italia. (2014). *Decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126 – Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*. Gazzetta Ufficiale n. 199 del 28 agosto 2014.
- Kvale, S., & Brinkmann, S. (2015). *InterViews: Learning the craft of qualitative research interviewing* (3rd ed.). SAGE.
- Jacobs, K. (2005). Hybridisation or polarisation: Doctors and accounting in the UK, Germany and Italy. *Financial Accountability & Management*, 21(2), 135–161.
- Jones, R., Hatherly, D., & Hodges, R. (2013). Accounting for the UK central government: Issues and solutions. *Financial Accountability & Management*, 29(3), 243–267.
- Jones, R., & Pendlebury, M. (2000). *Public sector accounting* (5th ed.). London: Financial Times Prentice Hall.
- Jorge, S. (2007). La armonización contable en el ámbito del sector público europeo: un análisis crítico. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 36(132), 569–592.
- Lapsley, I. (2009). New Public Management: The cruellest invention of the human spirit? *Abacus*, 45(1), 1–21.
- 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. <https://doi.org/10.1080/09638180903334960>
- Legge 5 agosto 1978, n. 468. *Riforma della contabilità generale dello Stato*.
- Legge 5 maggio 2009, n. 42. *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale*.
- Legge 30 dicembre 2010, n. 240. *Norme in materia di organizzazione delle università, personale accademico e reclutamento*.
- Legge 31 dicembre 2009, n. 196. *Legge di contabilità e finanza pubblica*.
- Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3. *Modifiche al Titolo V della Parte Seconda della Costituzione*.

- Liguori, M. (2012). Radical change, accounting and resistance in Italian public services. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), 62–76.
- Lüder, K. (1992). A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99–127.
- Lüder, K. (1994). The “contingency model” reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain. In J. L. Chan & R. Jones (Eds.), *International Perspectives on Governmental Accounting* (pp. 1–27). Greenwich: JAI Press.
- Lüder, K. (2000). National accounting and accounting harmonization in the public sector. *Public Money & Management*, 20(3), 25–31.
- Lüder, K.-G., & Kampmann, J. (1993). Harmonization of public sector accounting in Europe: Objectives and current status. *European Accounting Review*, 2(2), 309–331.
- Mann, C., & Lorson, P. C. (2021). Public sector accounting and the quality of financial reporting: A comparative study. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(2), 173–195.
- Mariconda, M. (2002). *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*. Napoli: ESI.
- Ministero dell’Economia e delle Finanze – Ragioneria Generale dello Stato, Servizio Studi Dipartimentale. (2023, 11 maggio). *La definizione di un sistema di contabilità accrual unico per le pubbliche amministrazioni italiane – La struttura di governance per l’attuazione della Riforma 1.15 del PNRR* (Nota SeSD n. 116). Roma: MEF – RGS.
- Ministero dell’Economia e delle Finanze – Ragioneria Generale dello Stato, Servizio Studi Dipartimentale. (2022, 10 ottobre). *Quadro concettuale del sistema di contabilità economico-patrimoniale delle pubbliche amministrazioni italiane*. Roma: MEF – RGS.
- Ministero dell’Economia e delle Finanze – Ragioneria Generale dello Stato. (2020). *Determina n. 35518 del 5 marzo 2020 – Istituzione della Struttura di Governance per la riforma contabile accrual*. Ministero dell’Economia e delle Finanze.
- Ministero dell’Economia e delle Finanze – Ragioneria Generale dello Stato (2023a). *ITAS 13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali*. Ministero dell’Economia e delle Finanze.
- Ministero dell’Economia e delle Finanze – Ragioneria Generale dello Stato (2023b). *ITAS 15 – Benefici per i dipendenti*. Ministero dell’Economia e delle Finanze.
- Ministero dell’Economia e delle Finanze – Ragioneria Generale dello Stato (2023c). *ITAS 17 – Ratei* Ministero dell’Economia e delle Finanze – Ragioneria Generale dello Stato

(2024a). *ITAS 6 – Accordi per servizi in concessione: concedente*. Ministero dell’Economia e delle Finanze.

- Ministero dell’Economia e delle Finanze – Ragioneria Generale dello Stato (2024b). *ITAS 7 – Locazioni*. Ministero dell’Economia e delle Finanze.
- Ministero dell’Economia e delle Finanze – Ragioneria Generale dello Stato (2024c). *ITAS 12 – Bilancio consolidato*. Ministero dell’Economia e delle Finanze.
- *Ministero dell’Economia e delle Finanze – Ragioneria Generale dello Stato ITAS 1 – Composizione e schemi del bilancio di esercizio*.
- Ministero dell’Economia e delle Finanze. Presidenza del Consiglio dei Ministri. (2021). *Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR)*. Roma.
- MEF – Ministero dell’Economia e delle Finanze. (2025). *Linee guida per il nuovo piano dei conti multidimensionale e trasmissione bilanci XBRL/XML*. Roma.
- MEF – Ragioneria Generale dello Stato. (2024). *Piano dei conti multidimensionale: rapporto tecnico di implementazione*. Roma.
- Meziane, K., El Elj, K., & Fatima, A. (2025). Challenges to IPSAS adoption in developing countries: The case of North Africa. *International Journal of Public Administration*, 48(4), 250–266.
- Mimba, N. P. S. H., van Helden, G. J., & Tillema, S. (2007). Public sector performance measurement in developing countries: A literature review and research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(3), 192–208.
- Monsen, R. (1994). Regional harmonization in public sector accounting. *Nordic Journal of Political Economics*, 21(4), 45–62.
- Monteduro, F. (2012). L’accountability nella pubblica amministrazione: significato, dimensioni e strumenti. *Azienda Pubblica*, 25(3), 271–289.
- Mussari, R. (2013). Il coordinamento costituzionale delle finanze. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 2, 141–167.
- Mussari, R. (2018). *La contabilità economico-patrimoniale negli enti locali*. Bologna: Il Mulino.
- Newberry, S. (2014). The use of accrual accounting in New Zealand’s central government: Second thoughts. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 4(3), 255–284.
- Nobes, C. (1988). The importance of harmonization in government accounting. *European Accounting Review*, 1(2), 141–158.
- Nobes, C. (1991). Towards a conceptual framework for harmonization in public sector accounting. *Abacus*, 27(2), 129–152.

- Nobes, C. (2013). Public sector accounting and public sector financial reporting: ISO and other developments. *Public Money & Management*, 33(1), 39–44.
- Nowell, L. S., Norris, J. M., White, D. E., & Moules, N. J. (2017). Thematic analysis: Striving to meet the trustworthiness criteria. *International Journal of Qualitative Methods*, 16, 1–13. <https://doi.org/10.1177/1609406917733847>
- OECD. (2002). *Models of public budgeting and accounting reform*. SIGMA Papers No. 31. Paris: OECD Publishing.
- Olson, O., Guthrie, J., & Humphrey, C. (1998). International experiences with accrual budgeting in the public sector. *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1–25.
- Osborne, D., & Gaebler, T. (1992). *Reinventing government: How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose IPSASs of the IFAC: A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272–285. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>
- Pallot, J. (2001). A decade in review: New Zealand's experience with resource accounting and budgeting. *Financial Accountability & Management*, 17(4), 383–400.
- Panozzo, F. (2000). Competenza giuridica vs. patrimoniale: un confronto. *Quaderni di Ragioneria e Revisione*, 2, 23–38.
- Paoloni, M., & Grandis, F. (2007). Contabilità pubblica e contabilità economico-patrimoniale: Lezioni dall'esperienza italiana. *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 3, 113–128.
- Pavan, I. (2007). *Bilanci e politiche pubbliche: tra armonizzazione e autonomia*. Roma: Gangemi.
- Patton, M. Q. (2015). *Qualitative research & evaluation methods: Integrating theory and practice* (4th ed.). SAGE.
- Pezzani, F. (2005). *Governance e rendicontazione nelle amministrazioni pubbliche*. Milano: Egea.
- Pilcher, R. (2011). Implementing IFRS in public sector organizations: The role of institutional context. *International Review of Administrative Sciences*, 77(3), 577–593.
- Pilcher, R. (2011a). Public sector financial reporting: The role of IPSAS. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 567–588.
- Pilcher, R., & Van der Zahn, J. L. W. M. (2010). Local government management control systems and accountability: A critical review. *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, 4(1), 39–58.

- Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2012). Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. *European Accounting Review*, 21(1), 161–186.
- Piotrowski, S. J., & Van Ryzin, G. G. (2007). Citizen attitudes toward transparency in local government. *The American Review of Public Administration*, 37(3), 306–323.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2011). *Public Management Reform: A Comparative Analysis – New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State* (3rd ed.). Oxford: Oxford University Press.
- Ragioneria Generale dello Stato. (2023). *Linee guida ITAS 6: Accordi per servizi in concessione*. Roma: Ministero dell’Economia e delle Finanze – Ragioneria Generale dello Stato. https://accrual.rgs.mef.gov.it/export/sites/accrual/.galleries/doc_gallery/ITAS-6-Accordi-per-servizi-in-concessione-LINEE-GUIDA.pdf
- Reichard, C. (2003). Local public management reforms in Germany. *Public Administration*, 81(2), 345–363.
- Redmayne, N. B., & Laswad, F. (2013). Mandated disclosures in the annual reports of public sector entities: An analysis of the New Zealand experience. *Accounting Research Journal*, 26(2), 117–144.
- Salato, V., Anselmi, L., & Cesaroni, F. (2023). Accrual accounting nel settore pubblico: Le prospettive per il controllo strategico. *Azienda Pubblica*, 36(1), 25–48.
- Santoro, G. (2013). Le funzioni della contabilità pubblica e il controllo della spesa. *Rivista della Corte dei Conti*, 3, 123–140.
- Scaletti, P. (2010). *Governance e performance nella pubblica amministrazione: il nuovo ruolo del dirigente pubblico*. Milano: FrancoAngeli.
- Schmidhuber, L., Steccolini, I., & Wilkinson, I. (2018). Institutional logics and international harmonization in public sector accounting reform. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(5), 1200–1222.
- Sevic, Z. (2004). Accrual accounting in the public sector: Between the desire and the reality. *Public Finance and Management*, 4(3), 457–478.
- Sharfman, M. P., Wolf, G., Chase, R. B., & Tansik, D. A. (1988). Antecedents of organizational slack. *Academy of Management Review*, 13(4), 601–614.
- SRSS/SC2019/170. (2017). *Design of the accrual IPSAS/EPAS-based accounting reform in the Italian public administration*. European Commission – Structural Reform Support Service.

- Steccolini, I. (2014). Accounting and accountability in local governments: Contributions from public management literature. *Financial Accountability & Management*, 30(2), 206–228.
- Steccolini, I., & Anessi Pessina, E. (2001). Le riforme contabili negli enti locali: evidenze e prime valutazioni. *Azienda Pubblica*, 14(3), 279–305.
- Silverman, D. (2019). *Interpreting qualitative data* (6th ed.). SAGE.
- Silverman, D. (2020). *Doing qualitative research* (5th ed.). SAGE.
- Timoshenko, K., & Adhikari, P. (2010). Decentralization and public sector accounting reforms in developing countries: An institutional analysis. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(3), 279–299.
- Tiron Tudor, A., & Mutiu, A. (2006). Cash versus accrual accounting in public sector. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 8(1), 53–58.
- Van de Walle, S., & Hammerschmid, G. (2011). The impact of the New Public Management: Challenges for coordination and cohesion in European public sectors. *Halduskultuur*, 12(2), 190–209.
- van Helden, G. J., & Reichard, C. (2016). Common challenges for performance reporting in public sector organizations. *Public Money & Management*, 36(6), 379–386.
- Verde, M., Rossi, A., & Santoro, F. (2021). La contabilità pubblica come strumento di coordinamento istituzionale. *Economia Pubblica*, 51(1), 45–66.
- Vinnari, E., & Nasi, S. (2008). Creative accrual accounting in the public sector: ‘Milking’ water utilities to balance municipal budgets and accounts. *Financial Accountability & Management*, 24(2), 97–116.
- Wynne, A. (2002). Public sector accounting in developing countries: Is it inappropriate to implement IFRS? *International Journal of Governmental Financial Management*, 2(2), 103–112.
- Wynne, A. (2004). Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting? *International Journal of Governmental Financial Management*, 4(1), 25–35.
- Yin, R. K. (2018). *Case study research and applications: Design and methods* (6th ed.). SAGE.

APPENDICE 1**SCHEDA DELL'INTERVISTA SOTTOPOSTA AGLI INTERVISTATI****Questionario: Adozione del modello Accrual nella Pubblica Amministrazione**

Finalità: raccogliere opinioni e valutazioni sull'adozione della contabilità economico-patrimoniale (accrual accounting) nei Comuni.

Nome e Cognome soggetto intervistato:

Ruolo ricoperto dal soggetto intervistato nell'Ente:

Titolo di studio del soggetto intervistato:

1. Il Suo Comune ha già sperimentato in passato l'adozione del modello accrual?

Sì

No

In parte / solo per alcuni ambiti

Non so

2. Ritiene che il modello accrual fornisca una rappresentazione più utile e completa rispetto alla contabilità finanziaria tradizionale?

Decisamente sì

Piuttosto sì

Né sì né no

Piuttosto no

Decisamente no

3. Quali sono, a Suo parere, i principali benefici attesi dall'adozione del modello accrual?
(Risposta aperta)

4. Quali difficoltà organizzative ritiene più probabili nella transizione verso il modello accrual?
(Selezioni anche più di una)

Inadeguata preparazione del personale

- Necessità di aggiornamento dei sistemi informative
- Aumento della complessità operative
- Resistenza al cambiamento
- Altri ostacoli (specificare): _____

5. Ritiene che i costi di implementazione del modello accrual siano...

- Sostenibili con risorse interne
- Elevati ma giustificabili
- Eccessivi rispetto ai potenziali benefici
- Non valutabili al momento

6. Quali strumenti, risorse o cambiamenti ritiene più importanti per supportare l'adozione del modello accrual (es. formazione, aggiornamento software, supporto consulenziale)?

7. Secondo Lei, il rapporto benefici/costi dell'adozione del modello accrual è...

- Decisamente positive
- Tendenzialmente positive
- In equilibrio
- Più negativo che positive
- Decisamente negative

8. Ha già partecipato a corsi o seminari sull'accrual accounting o sull'armonizzazione contabile?

- Sì
- No
- Solo in parte / formazione interna

9. Se Sì, ha trovato utili tali corsi?

- Sì

- No
- Solo in parte

10. Come giudica la sua attuale conoscenza dei principi contabili accrual (ITAS) per la pubblica amministrazione?

- Ottima
- Buona
- Sufficiente
- Insufficiente

11. Alla luce delle sue valutazioni, ritiene che l'adozione del modello accrual debba essere incentivata nei Comuni italiani?

- Sì, senza riserve
- Sì, ma solo per alcuni enti o in modo graduale
- No, non in questa fase
- Non saprei

Motivare la risposta data
