

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

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



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

**FrancoAngeli**

OPEN  ACCESS

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

Ristampa	Anno
0 1 2 3 4 5 6 7 8 9	2018 2019 2020 2021 2022 2023 2024 2025 2026 2027

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sui diritti d'autore. Sono vietate e sanzionate (se non espressamente autorizzate) la riproduzione in ogni modo e forma (comprese le fotocopie, la scansione, la memorizzazione elettronica) e la comunicazione (ivi inclusi a titolo esemplificativo ma non esaustivo: la distribuzione, l'adattamento, la traduzione e la rielaborazione, anche a mezzo di canali digitali interattivi e con qualsiasi modalità attualmente nota od in futuro sviluppata).

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941 n. 633. Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale, possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali ([www.clearedi.org](http://www.clearedi.org); e-mail [autorizzazioni@clearedi.org](mailto:autorizzazioni@clearedi.org)).

Stampa: Digital Print Service srl - sede legale: via dell'Annunciata 27, 20121 Milano;  
sede operativa: via Torricelli 9, 20090 Segrate (MI).

## INDICE

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

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

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

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

## PREFAZIONE

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Siena e Perugia, luglio 2018

RICCARDO MUSSARI e LUCA BARTOCCI

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

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

### **8.1. Premessa**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sul piano culturale, come osservato ampiamente in dottrina (Caperchione 2012; Manes Rossi *et al.*, 2016; Mussari, 2012, 2014 e capitolo 1), i processi di armonizzazione contabile richiedono un percorso di convergenza tra diverse tradizioni contabili che non appare perseguibile nel breve periodo ma è piuttosto una tensione continua verso il riconoscimento di elementi comuni nei quali tutti gli attori coinvolti possano identificarsi. In particolare, se si concorda sull'impatto politico che l'implementazione di un certo sistema di regole contabili può avere sul governo delle aziende pubbliche (Ellwood e Newberry, 2016), si deve anche ammettere che il passaggio a un diverso set di principi contabili influisca sulla vita economica – oltre che sui meccanismi di governo – sia a livello nazionale, sia a livello di comunità locali, inducendo cambiamenti nelle priorità e nei valori alla base della società civile. Spostare l'accento dalla soddisfazione dei bisogni pubblici e dal benessere della collettività verso logiche di mercato o anche esclusivamente di rispetto degli equilibri di bilancio per la riduzione del debito, senza alcuna mediazione con le conseguenze

sulle esigenze delle comunità, significa abbandonare sistemi valoriali ed etici a vantaggio di logiche squisitamente economiche.

Ancora una volta, occorre interrogarsi sulla convenienza – sul piano sociale, oltre che su quello economico – di perseguire processi di armonizzazione o piuttosto una mera standardizzazione contabile, secondo un approccio che la Commissione Europea sembra prediligere.

Un ulteriore aspetto non sufficientemente indagato nel dibattito relativo al progetto EPSAS riguarda i possibili impatti sulle amministrazioni locali, chiamate indubbiamente a concorrere al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica ma anche molto più coinvolti in percorsi di accountability con le comunità locali. Sicuramente, al di là di obblighi giuridici che i singoli paesi potranno progressivamente introdurre circa l'applicazione di un certo set di principi contabili, una spinta significativa per le amministrazioni locali di maggiori dimensioni può essere rappresentata dall'attenzione del mercato finanziario e dall'apprezzamento per conti predisposti seguendo principi comparabili e a valenza internazionale (Bastida *et al.*, 2014).

#### **8.4. Esperienze ed effetti dell'armonizzazione contabile nelle amministrazioni pubbliche**

Il presente volume ha inteso, attraverso i diversi contributi presentati, indagare talune delle esperienze condotte, sia in Italia sia in altre realtà europee, rispetto ai percorsi di armonizzazione contabile intrapresi o in corso di svolgimento. In particolare, in alcuni paesi dell'Unione sono stati avviati processi di armonizzazione verticale, che investono le diverse tipologie di amministrazioni pubbliche, ritenuti in qualche modo propedeutici all'attuazione di un più ampio processo – di armonizzazione o di standardizzazione – a carattere europeo.

L'esperienza italiana, oggetto di disamina in diversi contributi del presente volume<sup>6</sup>, ha posto in evidenza una peculiarità del nostro sistema di contabilità pubblica: il processo di armonizzazione verticale reso operativo con il D.Lgs. 118, ha indotto all'adozione di un sistema che si allontana indiscutibilmente da pratiche contabili diffuse a livello internazionale, per privilegiare invece un sistema di rilevazioni economico-patrimoniali che nel corso dell'esercizio vengono 'derivate' dalle rilevazioni effettuate dalla così detta contabilità finanziaria 'potenziata'. Come ampiamente discusso nel capitolo 6, ciò induce alla rappresentazione di un risultato di periodo che non rappresenta la differenza tra utilità create e risorse consumate, ma che più semplicemente consente di

<sup>6</sup> Si rinvia in particolare ai capitoli 1, 2, 6 e 7.

valutare in prima approssimazione la capacità degli enti locali di conseguire i propri obiettivi attraverso l'impiego di risorse maggiori o inferiori a quelle acquisite.

Con particolare riguardo ai profili attinenti i proventi senza corrispettivo equivalente, le modalità di rappresentazione previste dai due paesi esaminati nel capitolo 6 (Francia e Italia) hanno posto in evidenza il sussistere di sostanziali differenze con i principi a carattere internazionale, segnatamente da quanto indicato dall'IPSAS 23, come pure dalla versione aggiornata in corso di consultazione. L'elemento chiave per poter effettuare l'iscrizione del provento sembra risiedere nella possibilità di identificare il valore imputabile all'esercizio in modo affidabile, lì dove il Board, seppure nel rispetto del principio di attendibilità del *fair value*, considera la mera probabilità dell'afflusso di benefici monetari o potenziali di servizio, inducendo così – almeno per le imposte – a una contabilizzazione anticipata.

Altro aspetto che emerge è che, nel percorrere la strada verso l'armonizzazione a livello nazionale, diversi Paesi – ma anche la stessa Commissione Europea – hanno introdotto la contabilità economico-patrimoniale senza tuttavia abbandonare la contabilità finanziaria, che resta d'altra parte dominante nella fase di redazione dei conti preventivi (Brusca *et al.*, 2015; Grossi e Soverchia, 2011; van Helden e Reichard, 2016). Se si riconnette questo tipo di scelta a quanto emerso di recente in letteratura circa lo scarso l'utilizzo dei dati contabili da parte dei politici (van Helden, 2016) risulta evidente perché non vi sia una forte spinta da parte dei politici europei a supportare l'implementazione di un nuovo set di principi contabili che induce indubbiamente cambiamenti e inevitabili costi e disagi organizzativi.

L'attenzione politica sembra fortemente concentrata sul rispetto di vincoli posti dall'Europa sul livello della spesa e dell'indebitamento pubblico. In tal senso, come discusso ampiamente nel capitolo 5 di questo volume, va sottolineato che i principi di contabilità statistica hanno assunto un ruolo fondamentale nei processi decisionali dei singoli paesi, proprio in funzione del rispetto dei vincoli di bilancio oggetto di monitoraggio da parte della Commissione Europea. Diviene pertanto essenziale misurare gli equilibri di bilancio a livello micro, per la singola azienda pubblica, a partire dai bilanci di previsione redatti a fini gestionali, monitorando il fabbisogno finanziario connesso alla gestione corrente in via separata da quello correlato alle spese di investimento. Il saldo del bilancio pubblico a livello macro deriva in definitiva dall'effetto netto delle politiche di entrata e di spesa attuate dalla pubblica amministrazione complessivamente e il suo segno – positivo o negativo – è il risultato del rispetto o meno delle condizioni di equilibrio finanziario da parte di tutte le diverse

amministrazioni pubbliche del paese, i cui conti sono confluiti nel bilancio pubblico.

È di tutta evidenza che la scelta della base contabile potrà produrre effetti diversi sul calcolo di tali equilibri, privilegiando in maniera più o meno spinta una politica di equità intergenerazionale che tende ad assicurare alle generazioni future la possibilità di beneficiare del patrimonio pubblico.

La commissione Europea verifica il rispetto dei limiti dell'indebitamento e del rapporto deficit/PIL utilizzando i dati di contabilità statistica (ESA). Ciò porterebbe a far pensare che il percorso di predisposizione di un set di principi contabili per il settore pubblico a valenza europea possa tendere verso le logiche della contabilità statistica, così che la capacità di influire sul rispetto degli equilibri finanziari a livello micro possa essere diretta, con una responsabilizzazione in via immediata delle amministrazioni locali.

La partita che si gioca al tavolo EPSAS risente, in definitiva, dell'impiego che si considera si debba fare dei dati contabili: per quanto si ritenga essenziale il controllo del deficit pubblico e lo sviluppo di politiche economiche e fiscali comuni tra paesi europei per dare maggior capacità politica all'intera Unione, non si può sottacere che una tale predilezione tende a mettere da parte il ruolo dei sistemi informativo-contabili come strumento di accountability nei confronti dei cittadini, dei fruitori dei servizi pubblici e dei contribuenti nonché come base per le scelte decisionali da parte dei manager.

Altro aspetto degno di attenzione è la frequente mancanza di omogeneità tra i sistemi adottati per i bilanci preventivi con quelli in uso nello stesso paese per le rilevazioni in via continuativa e per la redazione dei consuntivi<sup>7</sup>. Tale mancato allineamento indubbiamente contribuisce ad una più difficile lettura comparativa – in particolare da parte dei politici – dei dati preventivi con quelli consuntivi.

Di indubbio interesse appare, nel quadro fin qui delineato, un'esperienza di armonizzazione 'volontaria' attuata ad opera di un gruppo di lavoro che coinvolge alcune delle principali città europee, il CEEG-City Economic and Financial Governance Group, ampiamente discussa nel capitolo 4 del volume. Si tratta di un'esperienza di armonizzazione dal basso che ha portato le città partecipanti al progetto all'adozione di un modello standardizzato per rilevare la salute finanziaria del singolo ente, offrendo così agli interessati informazioni idonee a valutare le condizioni economiche e finanziarie delle diverse città, sia in termini di solvibilità ma anche di redditività. Ciò che risulta di assoluta innovatività è la creazione di un modello che attinge ad informazioni predisposte prevalentemente su base *accrual*, ma che si avvale anche di dati su base

<sup>7</sup> Si veda quanto emerso dal confronto tra alcune delle principali città europee nel capitolo 4.

*modified-accrual e cash*. Al di là della creazione del modello per valutare la condizione finanziaria degli enti locali, l'esperienza riportata pone in luce come i sistemi contabili concretamente impiegati nei processi decisionali negli enti locali europei siano spesso diversi da quelli imposti per via normativa, sebbene i documenti contabili obbligatori vengano predisposti. Tale discrasia tra l'utilizzo dei dati e la loro disponibilità va a convalidare una ulteriore incoerenza già evidenziata in letteratura (Cohen *et al.*, 2018) tra i sistemi amministrativi dominanti nei diversi paesi europei e le informazioni richieste dalle norme sia a fini di accountability, sia di *decision-making*. Questi elementi dovrebbero essere oggetto di riflessione nei percorsi di sviluppo di un set di principi contabili a valenza europea.

Un ulteriore aspetto oggetto di indagine nel presente volume attiene la prospettiva di utilizzo dei dati contabili a fini manageriali<sup>8</sup>: tendenzialmente gli studi si sono concentrati ad oggi sul considerare le modalità, i rischi e gli effetti dei processi di armonizzazione o di standardizzazione con riferimento alla redazione dei consuntivi, mentre l'analisi degli effetti che l'adozione di principi contabili a valenza internazionale può indurre sui processi decisionali e sulle pratiche quotidiane delle amministrazioni locali è indubbiamente rimasta in secondo piano. Tuttavia, comprendere gli impatti attesi negli enti locali dall'applicazione di tali principi può essere di supporto alla comprensione – e possibilmente all'eliminazione – di quelle resistenze all'interno delle singole organizzazioni che possono effettivamente impedire un cambiamento reale verso la piena implementazione di sistemi contabili diversi. Indubbiamente emerge che uno dei problemi centrali è la scarsa conoscenza dei principi internazionali: se su un piano meramente ideologico la possibile adozione degli EPSAS viene interpretata come possibile supporto agli strumenti di controllo manageriale nelle amministrazioni locali, dall'altra occorre coinvolgere nel cambiamento contabile non solo coloro che tradizionalmente si occupano delle rilevazioni continuative e della redazione dei bilanci, preventivi e consuntivi, ma anche coloro che prendono parte ai processi di controllo manageriale. Anche sotto questo profilo, il supporto politico – e non solo quello legislativo – appare fondamentale all'attuazione del cambiamento.

<sup>8</sup> Il tema è discusso nel capitolo 7, a cui si rinvia.

## 8.5. L'armonizzazione contabile nelle amministrazioni pubbliche: prospettive evolutive

Qual è, dunque, il possibile sviluppo del processo di armonizzazione contabile per le amministrazioni pubbliche in Europa che si va delineando in questo momento?

Indubbiamente, a partire dall'affermazione dei principi di NPM si è andata progressivamente imponendo una logica economica liberista (Ellwood e Newberry, 2016) che ha fortemente ispirato i processi di riforma contabile. Gli stessi principi contabili internazionali per il settore pubblico (IPSAS) tendono – in maniera dichiarata – all'allineamento con gli International Financial Reporting Standard, nati per supportare attività economiche orientate al profitto. Nonostante diversi studiosi abbiano rilevato la necessità di approcci ai sistemi contabili distinti a seconda del settore di appartenenza (Caperchione, 2012; Manes Rossi *et al.*, 2015; Oulasvirta, 2012; Oulasvirta e Bailey, 2016), e nonostante lo stesso Framework IPSASB abbia evidenziato i principali elementi che caratterizzano e distinguono il settore pubblico da quello privato<sup>9</sup>, sembra che le soluzioni adottate in definitiva, soprattutto nei singoli standard, diano un ridotto rilievo all'accountability nei confronti dei cittadini, anche come chiave interpretativa dei processi decisionali (Ellwood e Newberry, 2016). D'altra parte, la scelta praticata dall'IPSASB di perseguire la confluenza dei principi contabili per il settore pubblico con quelli per il settore privato sembra confermata anche dall'ultimo programma strategico presentato dal Board per il quinquennio 2019-2023 (IPSASB 2018) e potrebbe influire significativamente anche sull'evoluzione del progetto EPSAS.

La crisi finanziaria mondiale che ha investito l'Europa a partire dal 2008 ha ulteriormente posto l'accento sulla necessità di disporre di informazioni contabili in grado di “catturare” non solo la dinamica finanziaria di breve termine ma in maniera più ampia la capacità delle aziende pubbliche di essere autosufficienti anche sul piano economico, assicurando i servizi necessari ai cittadini e il risarcimento dei debiti contratti ai finanziatori (Caperchione e Salvatori, 2012). Da qui è derivata la rinnovata spinta verso l'applicazione diffusa di sistemi contabili a base *accrual* e il tentativo di convergenza – quanto meno a livello europeo – verso standard contabili comuni. Il progetto EPSAS, di cui si è ampiamente discusso in questo volume, va indubbiamente in questa direzione, seppur animato soprattutto da fini di con-

<sup>9</sup> Nella prefazione al Framework, l'IPSASB richiama gli aspetti distintivi delle entità pubbliche rispetto ai processi organizzativi, le fonti da cui provengono le risorse, la longevità, le relazioni con le diverse categorie di stakeholders e il ruolo centrale del budget nei processi decisionali.

trollo delle risorse pubbliche a livello sovranazionale e di definizione di comuni politiche fiscali, nell'intento di costruire uno spazio economico 'europeo' (Aggestam Pontoppidan e Brusca, 2016).

La scelta del framework di riferimento nel perseguire il progetto EPSAS appare di fondamentale rilievo. Anche partendo dal presupposto che la base dei sistemi contabili a cui riferirsi sia l'accrual, occorre definire i presupposti logici di riferimento: privilegiare un framework più o meno improntato ad una convergenza con il mercato influisce sui criteri di valutazione che nello specifico possono essere adottati. Più esplicitamente, scegliere una strada di adesione agli IPSAS – quindi, indirettamente, di convergenza con gli IFRS – significa aderire ad una logica di mercato (Biondi, 2014; Ellwood e Newberry, 2016) e introdurre il criterio del fair value, indubbiamente complesso e costoso da attuare, in particolare per le amministrazioni locali di minori dimensioni. In tale ipotesi resta da chiarire quale sia l'utilità di valutazioni al fair value in una realtà non orientata al profitto e al mercato, in sostituzione del criterio del costo storico e del principio di prudenza valutativa. Scegliere la strada dello sviluppo di un ulteriore set di principi apre il fronte a nuovi rischi, già adombrati dagli studiosi (Aggestam Pontoppidan e Brusca, 2016), di creare aree diverse in funzione di convergenti interessi economici, riducendo le possibilità di un'armonizzazione globale. Scegliere la strada di convergenza verso gli ESA, privilegiando finalità di verifica degli equilibri di bilancio e di indebitamento, nonché come base per le politiche economiche e fiscali potrebbe nel breve termine lasciare spazio all'impiego di criteri più vicini alla tradizione nazionale ma nel lungo periodo può spostare eccessivamente l'attenzione verso questi obiettivi, a danno degli aspetti di accountability e di verifica delle condizioni di benessere delle collettività.

Un percorso che tenda alla convergenza nell'impiego di standard contabili comuni, quanto meno ai fini della redazione dei rendiconti oggetto di consolidamento a livello europeo, non può prescindere dalle tradizioni contabili dei singoli Paesi coinvolti. Mentre un processo teso alla standardizzazione contabile sembra incontrare forti resistenze, un percorso di armonizzazione potrebbe aprire spazi di cambiamento contabile nel rispetto delle tradizioni dei singoli stati membri. D'altro canto, ad oggi nessun paese europeo ha implementato gli IPSAS *tout-court*, ma sono stati seguiti percorsi di adattamento alle singole realtà nazionali (Brusca *et al.*, 2016). In dottrina sono già state proposte soluzioni di compromesso, che prevedano la convivenza di due sistemi: un primo, teso a soddisfare le esigenze informative a carattere europeo, su base *accrual*, ispirato a principi contabili a valenza internazionale (IPSAS o EPSAS); un secondo, non necessariamente armonizzato, che consenta di soddisfare esigenze specifiche del Paese di riferimento, in linea

con le tradizioni contabili ma anche con le esigenze informative e dei processi decisionali che caratterizzano le pubbliche amministrazioni in un dato contesto (Manes Rossi *et al.*, 2016).

Ciò che va sottolineato è che, come già evidenziato nel corso del presente volume<sup>10</sup>, prima ancora che la base contabile adottata – *cash, modified* o *accrual* – è importante la qualità dei dati in termini di tempestività, affidabilità e verificabilità. È tale qualità, unitamente all'efficienza dei meccanismi amministrativi e di controllo adottati, che in definitiva influisce sugli aggiustamenti da apportare per passare dai risultati della contabilità generale a quella predisposta a fini statistici (Sforza e Cimini, 2017).

Nonostante le pressioni esercitate a livello europeo verso la standardizzazione contabile, non appare ipotizzabile l'impiego dei soli dati di contabilità generale ai fini della definizione di politiche economiche e fiscali a livello comunitario. Ad oggi, EUROSTAT basa i suoi studi e le sue valutazioni sui dati rivenuti dalla contabilità statistica. Il percorso verso la costruzione prima e l'adozione poi degli EPSAS è irto di difficoltà, in particolare rispetto alla condivisione con gli attori coinvolti nel processo di cambiamento<sup>11</sup>. Ancor più, va notato che un cambiamento radicale di sistema contabile – così come richiesto ai Paesi che ancora adottano sistemi definiti come *modified-cash* e sostanzialmente legati a sistemi giuridico-amministrativi – per avere possibilità di riuscita deve ricevere il fondamentale supporto legislativo e politico ed essere altresì accompagnato da processi di aggiornamento e formazionale del personale chiamato in concreto ad applicare l'innovato sistema contabile. Come evidenziato, lo scarso utilizzo da parte dei politici dei dati promananti dal sistema contabile fa dubitare che tale supporto – e meno che mai una sostanziale spinta – alla predisposizione e successiva adozione di principi contabili a valenza europea possa venire dalla classe politica.

Quanto sta accadendo in Europa, e in particolare le forti resistenze della Germania (Eulner e Waldbauer, 2018), non sembra supportare l'ipotesi di un passaggio ad un sistema contabile unitario nel breve periodo, sia esso basato sugli emanandi EPSAS o sugli esistenti IPSAS, mentre pare invece compatibile con una soluzione di compromesso, già adombrata in precedenza (Manes Rossi *et al.*, 2016). Gli anni a venire richiedono l'attenzione degli studiosi della materia, per un costruttivo contributo critico ai processi di armonizzazione contabile.

<sup>10</sup> Si rinvia al capitolo 3.

<sup>11</sup> L'argomento è ampiamente trattato nel capitolo 2, a cui si rinvia, dove si discutono il processo di traslazione di principi contabili comuni e le difficoltà di 'reclutamento' degli attori rilevanti nel processo di costruzione degli EPSAS.

## Bibliografia

- Aggestam Pontoppidan, C., Brusca, I. (2016). The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member states: strategies and perspectives. *Public Money & Management*, 36(3), 181-188.
- Ball, I. (2012). New development: transparency in the public sector. *Public Money & Management*, 32(1), 35-40.
- Bastida, F., Guillamón, M.D., Benito, B., (2014). Explaining Interest Rates in Local Government Borrowing. *International Public Management Journal*, 17(1), 45-73.
- Biondi, Y. (2017). Harmonising European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Issues and Perspectives. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 7(2), 117-123.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., Manes Rossi, F. (Eds.). (2016). *Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization*. Springer.
- Bundesrechnungshof (2017). Special Report pursuant to Article 99 Federal Budget Code on the intended implementation of harmonised European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) in the Member States of the European Union.
- Caperchione, E. (2012). L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale. *Azienda pubblica*, 1, 83-99.
- Caperchione, E., Salvatori, F. (2012). Rethinking the relationship between local government and financial markets. *Public Money & Management*, 32(1), pp. 21-25.
- Christiaens, J., Vanhee C., Manes-Rossi, F., Van Cauwenberge, F., Aversano N. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Science*, 81(1), pp. 158-177.
- Cohen, S., Manes Rossi, F., Caperchione, E., Brusca, I. (2018). Local government administration systems and local government accounting information needs: is there a mismatch? *International Review of Administrative Sciences*, 0020852317748732.
- Commissione Europea (2010) COM(2010) 523. Proposal for a Council Directive on requirements for budgetary frameworks of the Member States. [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/articles/eu\\_economic\\_situation/pdf/com2010\\_523en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/articles/eu_economic_situation/pdf/com2010_523en.pdf). Accesso effettuato il 22 maggio 2018.
- Dasi R.M., Montesinos, V., Murgui, S. (2016), Governmental Financial statistics and accounting in Europe: in ESA 2010 improving convergence? *Public Money & Management*, 36(3), 165-172.
- Ellwood, S., Newberry, S. (2016). New development: The conceptual underpinnings of international public sector accounting. *Public Money & Management*, 36(3), 231-234.
- Eulner, V., Waldbauer, G. (2018). New development: Cash versus accrual accounting for the public sector – EPSAS. *Public Money & Management*, 1-4.
- Jesus, M.A., Jorge, S.M. (2016). Accounting basis adjustments and deficit reliability: evidence from southern European countries, *Revista de contabilidad – Spanish accounting review*, 19(1), pp. 77-88.
- Grossi, G., Soverchia, M. (2011). European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *Abacus*, 47(4), pp. 525-552.

- Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector: Rhetoric or reality. *Financial Accountability and Management*, 14(1), 1-19.
- IPSASB (2018) Proposed Strategy and Work Plan 2019-2023. Disponibile su <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Strategy-and-Work-Plan-2019-2023-Consultation.pdf> (Accesso effettuato il 13 giugno 2018).
- Lüder, K., Kampmann, B. (1993). Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens in der Europäischen Gemeinschaft, Speyerer Forschungsberichte, nr. 125, Speyer: Forschungsinstitut.
- Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., Brusca, I. (2016), Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money & Management*, 36(3), 189-196.
- Manes Rossi, F., Aversano, N., Christiaens, J. (2014). IPSASB's conceptual framework: Coherence with accounting systems in European public administrations. *International Journal of Public Administration*, 37(8), 456-465.
- Mussari, R. (2012). Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica. *Azienda pubblica*, 25(1), 11-21.
- Mussari, R. (2014). EPSAS and the unification of public sector accounting across Europe. *Accounting, Economics and Law*, 4(3), 299-312.
- Nobes, C. (1991), Harmonization of financial reporting. In Nobes, C., Parker, R. (eds.). *Comparative International Accounting*. 3<sup>rd</sup> ed. Prentice Hall, New York, 70-91.
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272-285.
- Oulasvirta, L.O., Bailey, S.J. (2016). Evolution of EU public sector financial accounting standardisation: critical events that opened the window for attempted policy change. *Journal of European Integration*, 38(6), 653-669.
- Sforza, V., Cimini, R. (2017). Central government accounting harmonization in EU Member States: will EPSAS be enough? *Public Money & Management*, 37(4), 301-308.
- van Helden, J., Reichard, C. (2016). Why cash-based budgeting still prevails in an era of accrual-based reporting in the public sector. *Accounting Finance & Governance Review*, 23(1-2), 43-65.
- van Helden, J. (2016). Literature review and challenging research agenda on politicians' use of accounting information. *Public Money & Management*, 36(7), 531-538.
- Welch, P. (2018). The Hague and the Golden Age: Accounts, Accountability and Auditors. *Journal European Court of Auditors*, 2, 80-81.