

## CAPITOLO II

### INDAGINE EMPIRICA SUL SISTEMA CONTABILE IN USO NEGLI ENTI PUBBLICI NON ECONOMICI

Fabio Giulio Grandis, Valentina Santolamazza e Giorgia Mattei\*

SOMMARIO: 1. Obiettivo della ricerca – 2. Sui sistemi contabili adottati nel settore pubblico – 3. Il processo di armonizzazione contabile delle Amministrazioni pubbliche in Italia – 4. Il Decreto Legislativo 91/2011 – 5. Metodologia della ricerca – 6. La costruzione del questionario – 7. Le Amministrazioni pubbliche sottoposte ad indagine, invio del questionario e ricezione delle risposte – 8. Risultati del questionario – 8.1. Il sistema contabile degli EPNE – 8.2. La gestione della contabilità economico-patrimoniale degli EPNE – 8.3. Eventuali riforme del sistema contabile degli EPNE – 8.4. I documenti di previsione degli EPNE – 8.5. La gestione dei flussi extra-contabili degli EPNE – 8.6. La dimensione delle Amministrazioni sottoposte a indagine – 8.7. La disciplina di riferimento delle Amministrazioni sottoposte a indagine – 9. Conclusioni – 10. Riferimenti bibliografici

#### 1. Obiettivo della ricerca

L'iter di armonizzazione della contabilità pubblica italiana ha preso avvio formalmente con l'emanazione della legge 31 dicembre 2009, n. 196, al fine di apportare soluzioni alle numerose problematiche che, fino ad allora, gravavano sul contesto nazionale<sup>1</sup>. Sebbene l'argomento sia stato oggetto di approfondite analisi da parte

\* Fabio Giulio Grandis è Professore Ordinario di Economia aziendale presso l'Università degli Studi Roma Tre.

Valentina Santolamazza è assegnista di ricerca in Economia aziendale presso l'Università degli Studi Roma Tre.

Giorgia Mattei è Professoressa Associata di Economia aziendale presso l'Università degli Studi Roma Tre.

Il presente lavoro è frutto di una intensa collaborazione fra gli autori; tuttavia, in ragione del contributo fornito, i paragrafi della pubblicazione sono così ripartiti:

Fabio Giulio Grandis: parr. 1, 2, 8, 8.1, 8.2, 8.3, 8.7, 9.

Valentina Santolamazza: parr. 3, 4, 8.4, 8.5, 8.6.

Giorgia Mattei: parr. 5, 6, 7.

<sup>1</sup> Come riportato in F.G. GRANDIS, G. MATTEI, *L'armonizzazione delle Amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica*, Giuffrè Editore, Milano, 2014, p. 9, il processo di armonizzazione è stato frutto di una serie di spinte interne, come la riforma del titolo V sui rapporti tra Stato ed Enti territoriali,

della letteratura scientifica di riferimento<sup>2</sup>, la persistente incompiutezza del processo offre agli studiosi l'opportunità di proseguire nell'esame di questa tematica, contribuendo, ove possibile, a smorzare le difficoltà correnti e favorire un graduale progresso, sia sotto il profilo teorico sia negli aspetti più strettamente operativi. Il processo di armonizzazione ha avuto un percorso molto travagliato e segmentato, come rinvenibile osservando i numerosi decreti legislativi attuativi di una pluralità di deleghe, volti a disciplinare specifici comparti delle Amministrazioni pubbliche. Il risultato di tale profusa attività normativa si sostanzia, allo stato attuale, in diversi sistemi contabili che, di fatto, rendono il panorama italiano tutt'altro che armonico<sup>3</sup>.

Facendo riferimento alle sole disposizioni del Decreto Legislativo del 31 maggio 2011, n. 91, non è immediatamente deducibile a quali Amministrazioni la norma si riferisca e, fra queste, quali:

- adottino ancora un sistema di sola contabilità finanziaria (d'ora in poi Co.Fi.);
- applichino solamente la contabilità economico-patrimoniale (d'ora in poi Co.Ep.);
- abbiano implementato un sistema contabile integrato.

Tale dato, di fatto, fa emergere l'importanza di analizzare la situazione vigente relativa all'ingente massa di Amministrazioni soggette a tale decreto, per brevità qui denominate "Enti pubblici non economici"<sup>4</sup> (d'ora in poi EPNE). L'indagine

---

ed esterne, come le pressioni del Fondo Monetario Internazionale e degli adempimenti di finanza pubblica richiesti all'Italia dalla adesione all'Unione Europea.

<sup>2</sup> Il tema dell'armonizzazione contabile interessa ed anima il dibattito degli studiosi di ragioneria pubblica da diversi anni. In particolare, si vedano S. POZZOLI, R. MAZZOTTA, *Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica*, in *Azienda Pubblica*, 1, 2012; GRANDIS, MATTEI, cit., 2014; F.G. GRANDIS, A. STORTI, *I confini incerti dell'armonizzazione contabile delle pubbliche Amministrazioni italiane: una antologia di casi controversi*, in *Azienda pubblica*, 21 (4), pp. 371-390, 2017; F.G. GRANDIS, A. FEDERICI, *I 7 vizi della competenza finanziaria degli Enti territoriali italiani e i 4 ostacoli all'armonizzazione europea*, in *Argomenti*, 16, 57-78, 2020; S. IACUZZI, *L'armonizzazione contabile nella pubblica amministrazione*, RIREA, Roma, 2021.

<sup>3</sup> GRANDIS, MATTEI, cit., 2014, p. 19.

<sup>4</sup> In questo contributo, il termine "Ente pubblico non economico" viene inteso, per brevità, quale sinonimo di Ente pubblico istituzionale, escludendo da tale nozione gli Enti territoriali. Inoltre, si precisa che l'attributo "pubblico" è inteso nella accezione economico-aziendale del termine, intendendo includere tutti gli enti che hanno soggetto economico pubblico; in altri termini, che abbiano una *governance* pubblica. Pertanto, in questo novero sono computati anche gli enti che hanno personalità giuridica privata.

viene condotta alla luce della riforma 1.15 del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), che prevede l'adozione, entro il 2026, di un unico sistema di contabilità economico-patrimoniale per tutte le Amministrazioni pubbliche italiane<sup>5</sup>. Pertanto, il presente contributo mira a rappresentare lo stato dell'arte del processo di armonizzazione contabile di questo variegato comparto di Amministrazioni, ad oltre un decennio dal suo avvio formale e in vista dell'imminente e incisiva riforma del PNRR.

Conseguentemente, la domanda di ricerca (RQ - *Research question*) a cui si intende dare risposta con il presente lavoro è:

*RQ: Quale è lo stato dell'arte del processo di armonizzazione contabile delle Amministrazioni pubbliche soggette al D.Lgs. 91/2011?*

A tal fine, è stato predisposto un questionario *web-based* somministrato a 914 EPNE, selezionati dall'elenco ISTAT, in quanto potenzialmente soggetti al D.Lgs. 91/2011. Dalle 253 Amministrazioni rispondenti, sono state tratte informazioni sul sistema contabile in uso, nonché altre informazioni sulla struttura organizzativa. Al termine dell'analisi sono state elaborate ulteriori riflessioni sulle 126 Amministrazioni certamente soggette al D.Lgs. 91/2011.

Il contributo si articola come segue: dopo una rapida premessa sui diversi sistemi contabili adottati nel settore pubblico (paragrafo 2), si illustra brevemente il processo di armonizzazione delle pubbliche Amministrazioni italiane (paragrafo 3), con particolare attenzione alla disciplina del D.Lgs. 91/2011 (paragrafo 4). Successivamente, si presentano la metodologia dell'indagine empirica svolta (paragrafo 5), la costruzione del questionario (paragrafo 6) e la selezione delle Amministrazioni da sottoporre ad indagine (paragrafo 7). Da ultimo, vengono

---

Questi enti svolgono una attività direttamente volta al perseguimento di una specifica finalità di interesse pubblico, indipendentemente da un dato territorio (P.E. CASSANDRO, *Le gestioni erogatrici pubbliche*, UTET, Torino, 1970, 4). All'interno di questa categoria, è possibile individuare due sottogruppi, distinguibili in funzione della loro Amministrazione superiore: Enti istituzionali nazionali e Enti istituzionali locali. Quest'ultimi, di fatto, perseguono la finalità di interesse pubblico all'interno di uno specifico territorio. Questa definizione, come si vedrà nel proseguimento del contributo, comporta una ambiguità e una sovrapposizione tra i decreti legge attuativi del processo di armonizzazione contabile tra 118 e 91.

<sup>5</sup> Gli *step* della riforma prevedono l'emanazione di un quadro unico concettuale, di un compendio di standard contabili per il settore pubblico, e di un innovativo piano dei conti multidimensionale, unificato per le pubbliche Amministrazioni, che dovrebbe fornire un supporto efficace alla corretta gestione della Co.Ep. Considerato che la riforma del PNRR è ancora in fase di elaborazione, i dati analizzati in questo studio sono commentati in virtù della disciplina vigente, includendo però riflessioni sulla potenziale evoluzione di specifici aspetti carenti della attuale normativa.

forniti e discussi i risultati raccolti (paragrafo 8) e presentate le conclusioni degli autori (paragrafo 9).

## 2. Sui sistemi contabili adottati nel settore pubblico

Il sistema contabile di una azienda è l'insieme di regole ragionieristiche, sistematicamente organizzate, utilizzate per riconoscere, elaborare, produrre e condividere informazioni, rette da diverse logiche ed aventi ad oggetto diverse grandezze. Tale apparato costituisce uno degli elementi fondanti del più esteso concetto di sistema informativo, inteso come l'insieme delle procedure con cui i dati vengono raccolti, memorizzati e trasformati in informazioni, utili sia alle scelte strategiche interne, sia alla soddisfazione del fabbisogno informativo di soggetti esterni<sup>6</sup>.

Applicando tale definizione ad una azienda pubblica<sup>7</sup>, il sistema contabile è l'insieme delle regole ragionieristiche, sistematicamente organizzate, volte ad elaborare, produrre e condividere informazioni, a verificare il corretto perseguimento del fine istituzionale e, al contempo, ad appagare il fabbisogno informativo di svariati *stakeholders*, nazionali ed internazionali.

Nell'ambito dei sistemi contabili adottabili dalle pubbliche Amministrazioni, si possono distinguere tre macrocategorie principali<sup>8</sup>:

<sup>6</sup> M. PAOLONI, *Il sistema informativo e le funzioni direzionali negli enti pubblici non economici*, Giappichelli, Torino, 1999.

<sup>7</sup> A. BUCCELLATO, *Un modello di sistema contabile per le aziende di erogazione*, in R. Mele, P. Popoli (a cura di), *La gestione delle aziende pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1994, pp. 250-251.

<sup>8</sup> Sul tema, si veda M. PAOLONI, F.G. GRANDIS, *La dimensione aziendale delle Amministrazioni Pubbliche*, Giappichelli, Torino, 2007. L. ANSEMI, A. PAVAN, E. REGINATO, *Cassa, competenza finanziaria e competenza economica: la scelta delle basi contabili in un sistema armonizzato di contabilità pubblica*, in *Azienda Pubblica*, n. 1, 2012, pp. 53-67.

Per comprendere la differenza tra tali principi, è necessario ricordare che le operazioni di entrata e di uscita sono dei fenomeni finanziari dinamici a carattere unitario che si svolgono e si sviluppano attraverso varie "fasi contabili". In altri termini, le entrate e le uscite in una Amministrazione pubblica, non sono considerate come eventi "puntuali", ossia riferibili al preciso istante in cui si verificano, ma vengono analizzate come processi o, più precisamente, come "procedimenti amministrativi" di acquisizione ed impiego delle risorse finanziarie pubbliche. Le fasi del ciclo delle entrate sono: previsione, accertamento, ordinazione, riscossione e versamento. Le fasi del ciclo delle uscite sono: previsione, impegno, liquidazione e pagamento. Sul punto vedasi diffusamente PAOLONI, GRANDIS, cit., 2007, cap. 8.

I sistemi contabili basati sul principio di cassa, rilevano e imputano l'operazione di entrata e uscita solo nella fase finale del loro ciclo di vita, ossia al momento della riscossione e del pagamento.

I sistemi di contabilità che si basano sul principio di competenza finanziaria, invece, rilevano e imputano le entrate e le uscite nella fase in cui nasce giuridicamente il diritto ad acquisire un'entrata (accertamento) o l'obbligazione a sostenere l'esborso finanziario (impegno). Nei soli Enti territoriali, con l'introduzione della c.d. competenza finanziaria "potenziata", si assiste ad una scissione

1. sistemi contabili fondati sul *principio di cassa (cash accounting)*, nei quali le operazioni vengono rilevate ed imputate all'esercizio amministrativo concomitante all'effettiva manifestazione monetaria, ovvero riscossione o pagamento, senza tener conto del momento in cui l'operazione stessa è sorta;
2. sistemi contabili basati sul *principio della competenza finanziaria<sup>9</sup> (legal/commitment accounting)*, nei quali la rilevazione e l'imputazione delle entrate e delle uscite avvengono nell'esercizio contabile corrispondente al perfezionamento delle sostanziali obbligazioni giuridiche, siano esse attive o passive;
3. sistemi contabili basati sul *principio della competenza economica (accrual accounting)*, nei quali la rilevazione dei fatti aziendali attinenti a tutti gli elementi del patrimonio, finanziari ed economici, è effettuata nel momento in cui incidono sulla consistenza delle attività e passività, imputando le componenti economiche positive e negative nell'esercizio nel quale l'utilità viene prodotta o consumata.

Sul piano applicativo, vi sono Paesi, come l'Italia, in cui una singola Amministrazione adotta due sistemi contabili contemporaneamente; in tal caso si parla di *sistema contabile integrato*. Quest'ultimo assume diversa natura, in considerazione del metodo di funzionamento prescelto<sup>10</sup>:

- sistema integrato *derivato*, in cui il sistema contabile è solo “finanziario”,

---

fra rilevazione ed imputazione in quanto quest'ultima cade in coincidenza con l'esigibilità dell'entrata e dell'uscita.

Per quanto concerne i sistemi basati sul principio di competenza economica, le entrate e le uscite sono rilevate ed imputate nel momento in cui queste diventano “liquide”, generando rispettivamente crediti e debiti; l'imputazione dei connessi costi e ricavi avviene in ragione dell'utilità, prodotta o consumata, a prescindere dalla loro manifestazione finanziaria.

Come spiegato dal Cassandro, «quando diciamo manifestazione finanziaria non vogliamo intendere che siano avvenuti effettivamente una riscossione o un pagamento, che si sia, cioè, verificato un movimento di cassa. Perché ci sia manifestazione finanziaria, occorre e basta che sia sorto un credito o un debito; per l'esistenza, cioè, della manifestazione finanziaria, basta che si verifichi la fase dell'accertamento dell'entrata o dell'impegno dell'uscita» (P.E. CASSANDRO, *Sulle rilevazioni amministrative nelle aziende pubbliche, in Saggi di economia aziendale e sociale in onore di Gino Zappa*, Giuffrè, Milano 1961, p. 441, nota 3).

<sup>9</sup> Come spiegato da F. DELLA PENNA: «... oggetto di questi sistemi è un fondo complesso previsto, elementi del quale sono entrate e uscite previste, o meglio, una serie di autorizzazioni per le entrate ed una serie di autorizzazioni e limitazioni per le uscite, autorizzazioni e limitazioni che il potere volitivo dell'azienda dà agli amministratori» (F. DELLA PENNA, *Le istituzioni contabili, parte prima, terza edizione*, Casa Editrice Castellani, Roma, 1957, pp. 218-219). Tali sistemi contabili sono, infatti, denominati anche “sistemi della previsione”.

<sup>10</sup> F.G. GRANDIS, *Le ambiguità nelle riforme dei sistemi contabili pubblici*, Quaderni monografici Rirea n. 47, RIREA, Roma, 2006.

ma viene integrato da rilevazioni economico-patrimoniali derivate da automatismi, solitamente definiti con prospetti di riconciliazione o matrici di correlazione. Volendo essere più precisi, tale sistema di contabilità non è propriamente integrato, in quanto l'unica contabilità tenuta con regole ragionieristiche è quella finanziaria. I dati economico-patrimoniali sono ottenuti extra-contabilmente;

- sistema integrato *congiunto*, in cui la Co.Fi. e la Co.Ep. vengono tenute contestualmente, senza che vi sia la prevalenza dell'una sull'altra, utilizzando un unico supporto, sia questo manuale od informatico;
- sistema integrato *separato* o *disgiunto*, in cui la Co.Fi. e la Co.Ep. procedono separatamente, con supporti distinti, e le eventuali conciliazioni sono effettuate extra-contabilmente in sede di verifica del rendiconto generale.

I diversi sistemi contabili sottendono, ovviamente, finalità differenti: la contabilità di cassa e la Co.Fi. hanno principalmente una funzione autorizzativa<sup>11</sup>, mentre la Co.Ep. è indirizzata al verificare come la gestione abbia inciso sul patrimonio<sup>12</sup>. La maggior capacità informativa della Co.Ep. deriva dall'oggetto e dalla modalità della rilevazione<sup>13</sup>. Mentre la contabilità di cassa e quella finanziaria utilizzano il metodo della partita semplice e sono volte esclusivamente alla rilevazione delle variazioni di risorse monetarie o finanziarie; la Co.Ep. utilizza il metodo della partita doppia – applicato al sistema del reddito<sup>14</sup> o del patrimonio<sup>15</sup> – per rilevare tutte le grandezze patrimoniali, siano queste finanziarie o economiche. Tuttavia, la maggiore capacità informativa della Co.Ep. impone il ricorso a stime e congetture, ossia a processi valutativi, che, invece, sono fortemente limitati nella Co.Fi. e praticamente inesistenti nella contabilità di cassa, per le quali il grado di ogget-

---

<sup>11</sup> Tale funzione si estrinseca nella determinazione di valori che, in sede di programmazione, definiscono i limiti delle entrate e delle uscite autorizzate per l'esercizio futuro. La contabilità finanziaria, pertanto, si configura come essenziale strumento della funzione autorizzativa, che impone il rispetto di regole formali e, di conseguenza, irrigidisce le rilevazioni contabili che assumono un carattere prettamente formale. Per approfondimenti, si veda: PAOLONI, GRANDIS, cit., 2007, p. 330; E. BORGONOVÌ, *Il nuovo ordinamento contabile degli enti locali tra teoria e pratica*, in *Azienda Pubblica*, n. 2, 1997, p. 141.

<sup>12</sup> E. CAPERCHIONE, *Sistemi informativo-contabili nella pubblica amministrazione: profili comparati, evoluzione e criteri per la progettazione*, Egea, Milano, 2000.

<sup>13</sup> Sul tema, vedasi il contributo del presente volume C. COLUMBANO, *L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle amministrazioni pubbliche italiane: quale 'valore aggiunto'?*, in F.G. Grandis (a cura di), *Scritti di Ragioneria ed Economia delle aziende pubbliche*, 2024.

<sup>14</sup> G. ZAPPA, *Il reddito d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1950.

<sup>15</sup> F. BESTA, *La Ragioneria*, Vol. 1, Vallardi, Milano, 1932.

tività richiesto è talmente elevato, da tralasciare tutte quelle grandezze che non sono obiettivamente misurabili.

Dando per acquisita la rilevanza della Co.Ep. e la necessità di una sua implementazione nel settore pubblico, il dibattito dottrinale nazionale e internazionale<sup>16</sup> si concentra, attualmente, sulla possibilità, o meno, di abbandonare la Co.Fi.<sup>17</sup>. Tuttavia, i processi di armonizzazione realizzati in tutti i Paesi europei non sempre sono stati preceduti da un adeguato approfondimento dottrinale sul tema. In particolare, il paragrafo 3 è dedicato a illustrare sinteticamente il contesto in cui si inserisce il processo di armonizzazione contabile delle Amministrazioni pubbliche in Italia.

### 3. Il processo di armonizzazione contabile delle Amministrazioni pubbliche in Italia

Il processo di armonizzazione contabile in Italia fonda le proprie radici agli inizi degli anni 2000, con la riforma del Titolo V della Costituzione<sup>18</sup>. Il testo della riforma stabilisce, fra le varie novità, che l'“*armonizzazione dei bilanci pubblici*” rientri tra le materie di legislazione concorrente tra Stato e Regioni, lasciando, pertanto, potestà legislativa a queste ultime, pur nel rispetto dei principi fondamentali, ri-

---

<sup>16</sup> Sul tema, nella letteratura internazionale, si veda J. PERRIN, *Resource accounting and budgeting: from cash to accrual in 25 years*, in *Public Money and Management*, 18(2), 7-10, 1998 - J.L. CHAN, *Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards*, in *Public Money and Management*, 23(1), 13-20, 2003; I. BRUSCA, E. CAPERCHIONE, S. COHEN, F. MANES ROSSI, *Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization*. Palgrave Macmillan, Basingstoke, 2015.

Come emerge dalle fonti citate, la posizione dottrinale internazionale propende, in maggioranza, all'applicazione della sola contabilità *accrual*. Il percorso delineato dai fautori della contabilità *accrual* è sintetizzabile in tre passaggi:

- 1) emanazione dei principi contabili validi per tutte le pubbliche amministrazioni, gli *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs), basati sul principio della competenza economica piuttosto che su quello della competenza finanziaria;
- 2) definizione di un modello di bilancio consolidato della Pubblica Amministrazione, con riferimento al documento IPSAS 35, *Consolidated Financial Statements*;
- 3) continua propensione a una “conciliazione” tra contabilità pubblica (a competenza economica) e contabilità nazionale (di natura statistica).

Per quanto riguarda la letteratura nazionale, si rinvia alla nota n. 3 - G. MATTEI, *I proventi pubblici nel sistema contabile economico-patrimoniale. Il caso degli enti territoriali italiani*, in *Azienda Pubblica*, 1, 81-100, 2018.

<sup>17</sup> F.G. GRANDIS, M. GNES. *Armonizzazione contabile: competenza finanziaria “potenziata” e integrazione con la contabilità economico-patrimoniale*, in *Rivista della Corte dei Conti*, 5-6, 424-444, 2014.

<sup>18</sup> Legge costituzionale del 18 ottobre 2001, n. 3.

servati alla legislazione dello Stato<sup>19</sup>.

Dopo la modifica costituzionale del 2001, sono occorsi diversi anni affinché l'armonizzazione contabile trovasse recepimento nella legislazione ordinaria. In particolare, sono state emanate due distinte deleghe al governo:

- la prima, contenuta nell'art. 2 co. 6 della legge del 5 maggio 2009, n. 42, che prevede l'adozione entro 12 mesi di un decreto legislativo contenente i principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci degli Enti locali e delle Regioni, nonché dei loro Enti, organismi e società strumentali, tra cui gli Enti del servizio sanitario;
- la seconda, contenuta nell'art. 2 della legge del 31 dicembre 2009, n. 196, concernente l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio di tutte le altre Amministrazioni pubbliche.

Circa la L. 196/2009, con riferimento alle Amministrazioni statali, è necessario sottolineare che alla delega sull'armonizzazione contabile, si aggiungono anche quella di cui all'art. 40, concernente l'adozione della Co.Ep. in affiancamento alla Co.Fi, e quella di cui all'art. 42, inerente al potenziamento del bilancio di cassa. In effetti, con riferimento all'art. 2 della L. 196/2009, si rinvencono due differenti deleghe, ossia:

- una delega “diretta”, collocata nel co. 1, rivolta a tutte le Amministrazioni pubbliche, con l'esclusione degli Enti locali, delle Regioni e dei loro Enti, organismi e società strumentali;
- una delega “indiretta”, presente nel co. 6, modificativa di quella già contenuta nella L. 42/2009 e relativa proprio alle Regioni, agli Enti locali ed ai loro Enti, organismi e società strumentali.

Le due deleghe, diretta e indiretta, identificano i medesimi criteri di attuazione dell'armonizzazione contabile, così riassumibili<sup>20</sup>:

- a) adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti inte-

---

<sup>19</sup> Sin dal principio, apparve evidente come la rilevanza dell'armonizzazione contabile derivasse dal rapporto che la Costituzione stabiliva tra i bilanci delle Amministrazioni Pubbliche, la finanza pubblica e il sistema tributario, come sottolineato anche da R. MUSSARI, F. GIORDANO, *Emerging issues in Italian fiscal federalism: The case of municipalities*. In *Making multilevel public management work: Stories of success and failure from Europe and North America*, 127, 2013. Pertanto, congiunture ed esigenze macroeconomiche e di finanza pubblica esterne, più che motivi di carattere gestorio e aziendalistico, sono stati posti alla base del processo di armonizzazione. Per ulteriori dettagli, si veda A. CAVALIERE, R. LOIERO, *L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi*, Maggiolo, Rimini, 2011.

<sup>20</sup> Art. 2, co. 2 della L. 196/2009.

- grato al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle Amministrazioni pubbliche;
- b) definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le Amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi di cui alla lettera a);
  - c) adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, al fine di rendere più trasparenti e significative le voci di bilancio dirette all'attuazione delle politiche pubbliche, e adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa correlati alle voci riportate nei bilanci;
  - d) affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di Co.Fi. di un sistema e di schemi di Co.Ep. che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione;
  - e) adozione di un bilancio consolidato delle Amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'Economia e delle Finanze d'intesa con i Ministri interessati;
  - f) definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse Amministrazioni individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

Già dalla lettura dei criteri delle due leggi delega, appare chiara una netta bipartizione del processo di armonizzazione contabile delle Amministrazioni pubbliche italiane:

- da un lato, le Amministrazioni pubbliche che sono già in contabilità civilistica, ossia che adottano esclusivamente la Co.Ep., sono tenute a una mera riclassificazione dei dati – la cosiddetta tassonomia – ai fini dell'evidenziazione dei flussi di cassa (punto b);
- dall'altro, le Amministrazioni che mantengono la Co.Fi., per le quali sorge la necessità di affiancare un sistema di Co.Ep. (punto d), mediante l'utilizzo di un comune piano dei conti integrato (punto a).

Successivamente, con l'approvazione della legge costituzionale del 20 aprile 2012, n. 1, viene modificato il co. 2, lettera e) dell'art. 117, assegnando, in tal modo, il processo di armonizzazione dei bilanci pubblici alla competenza esclusiva dello

Stato<sup>21</sup>. Tale cambiamento è stato interpretato, da alcuni studiosi<sup>22</sup>, come un tentativo di dare una visione più organica all'intero processo di armonizzazione, da altri<sup>23</sup>, come la volontà di realizzare un vero e proprio processo di standardizzazione<sup>24</sup>.

Da quanto brevemente illustrato, si comprende come il processo di armonizzazione contabile in Italia sconti la presenza di un “peccato originale”: l'approccio settoriale del processo di riforma. Infatti, la modifica costituzionale del 2012 interviene successivamente all'emanazione delle due leggi delega, che, pertanto, rimangono caratterizzate dall'originaria impostazione per comparti della pubblica Amministrazione, tipica della legislazione concorrente. Ciò mal si concilia con l'obiettivo di realizzare una effettiva armonizzazione contabile. Infatti, allo stato attuale, è possibile rinvenire sul tema differenti decreti legislativi:

- il D.Lgs. 91/2011, che disciplina gli EPNE, per come definiti nel paragrafo 1;
- il D.Lgs. 118/2011, che riguarda gli Enti territoriali, unitamente agli Enti loro strumentali e agli Enti del servizio sanitario nazionale;
- il D.Lgs. 18/2012, che concerne le Università;
- i DD.Lgs. 90/2016 e 93/2016, che regolano le Amministrazioni statali;
- il D.Lgs. 218/2016, attinente agli Enti di ricerca.

Non si esclude che possano essere emanati ulteriori decreti legislativi.

---

<sup>21</sup> La modifica costituzionale ha formalmente introdotto il principio dell'equilibrio strutturale tra entrate e spese del bilancio pubblico e della sostenibilità del debito delle pubbliche Amministrazioni. Ai fini del processo di armonizzazione contabile, si segnala che la riforma ha apportato modifiche non solo all'art. 81 della Costituzione, ma anche agli articoli 97, 117 e 119.

<sup>22</sup> GRANDIS, MATTEI, cit., 2014.

<sup>23</sup> MUSSARI, cit., 2018; F.G. GRANDIS, G. MATTEI, *Limiti e prospettive contabili degli Enti Territoriali*, Wolters Kluwer/CEDAM, Padova, 2023.

<sup>24</sup> Con riferimento alla contabilità del settore pubblico, armonizzazione e standardizzazione costituiscono due processi che partono dalla medesima posizione: una disarmonia o dissonanza che deve essere superata. In particolare, l'armonizzazione implica la necessità di un impegno, da parte delle parti coinvolte, a convergere verso soluzioni comuni, poiché è nel loro interesse superare eventuali discrepanze nei rispettivi comportamenti al fine di promuovere una maggiore comparabilità. La standardizzazione contabile, detta anche armonizzazione “*de jure*”, invece, consiste in una progressiva convergenza verso l'adozione di un unico modello contabile, identificato come uno *standard* o una regola che tutti devono applicare. In altre parole, la soluzione al problema della differenziazione non consiste nel passare attraverso un minuzioso processo di adattamento continuo e di adeguamento reiterato, come soventemente accade nei processi di armonizzazione, ma nel convergere, ogni parte per conto suo, lungo lo stesso percorso, verso una meta definita *ex-ante*. Per ulteriori approfondimenti sul tema, si veda: GRANDIS, MATTEI, cit., 2023; MUSSARI, cit., 2018.

Il processo di riforma contabile delle Pubbliche Amministrazioni italiane ha subito di recente una forte accelerata, volta a superare l'approccio settoriale precedentemente adottato: la Ragioneria Generale dello Stato, in accordo con la Commissione Europea, si è attivata nella direzione di introdurre un sistema di effettiva Co.Ep, realizzando tre diversi progetti<sup>25</sup>, finalizzati ad analizzare l'*accounting maturity* del nostro Paese e ad individuare le iniziative più idonee per l'adozione di un sistema unico di contabilità *accrual* nelle Amministrazioni pubbliche italiane. Con determina del Ragioniere Generale dello Stato del 5 marzo 2020, è stata istituita una "Struttura di Governance", che ha il compito di definire le modalità di tale adozione attraverso l'elaborazione di un unico *corpus* di principi generali e di principi applicati ispirati agli IPSAS e, in prospettiva, agli elaborandi EPSAS, in coerenza con il processo di definizione degli *standard* nell'ambito degli specifici tavoli di lavoro dell'Unione Europea. Proprio a tale struttura, con la recente definizione del PNRR, è stata affidata la realizzazione della Riforma 1.15 "Dotare le Pubbliche Amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico patrimoniale *accrual*"<sup>26</sup>. È doveroso notare come questa riforma sia inserita fra quelle "abilitanti"<sup>27</sup>, ossia quelle volte a «garantire l'attuazione del Piano e in generale rimuovere gli ostacoli amministrativi, regolatori e procedurali che condizionano le attività economiche e la qualità dei servizi erogati ai cittadini e alle imprese». Tale riforma è, dunque, un ineludibile obiettivo del nostro Paese. Come chiarito nel PNRR, essa deve terminare entro il secondo semestre del 2026, salvo rinvii, e deve svilupparsi «in linea con il percorso delineato a livello internazionale ed europeo per la definizione dei principi e *standard* contabili delle pubbliche Amministrazioni (IPSAS/EPSAS) e in attuazione della Direttiva 2011/85/UE del

---

<sup>25</sup> I tre progetti erano intitolati:

- *Design of the accrual IPSAS/EPSAS based accounting reform in the Italian public administration;*
- *Support the implementation of the accrual IPSAS/EPSAS based accounting reform in the Italian public administration;*
- *Design a chart of accounts for the IPSAS/EPSAS based accrual accounting.*

Il Dipartimento di Economia Aziendale dell'Università di Roma TRE, sotto il coordinamento del Prof. Fabio Giulio Grandis, ha collaborato alla realizzazione del terzo progetto.

<sup>26</sup> Art. 9, co. 4 del D.L. 152/2021.

<sup>27</sup> In particolare, relativamente alle riforme abilitanti inerenti alla semplificazione e razionalizzazione della legislazione, si legge: «L'eccesso di leggi e la loro scarsa chiarezza ostacolano la vita dei cittadini e frenano le iniziative economiche. La semplificazione della legislazione è intervento riformatore essenziale per favorire la crescita del Paese e supporta trasversalmente tutte e sei le missioni del PNRR». Ciò appare applicabile anche alla riforma della contabilità pubblica, caratterizzata, come ampiamente discusso, da un approccio settoriale che ha portato alla proliferazione della normativa in materia.

Consiglio». In tale prospettiva, il primo passo da effettuare per definire il punto di partenza della suddetta riforma è la verifica di quante Amministrazioni adottino già oggi la Co.Ep., sia questa integrata con la Co.Fi. oppure tenuta in maniera esclusiva. In particolare, qualora si ritenga indispensabile mantenere la Co.Fi., si ritiene interessante approfondire come avvenga l'integrazione tra le due contabilità.

Nel paragrafo 4 si illustra brevemente il D.Lgs. 91/2011, evidenziandone le principali criticità, e l'emanazione delle sue norme attuative, anche in relazione ai futuri e prevedibili sviluppi dovuti al PNRR.

#### **4. Il Decreto Legislativo 91/2011**

Il D.Lgs. 91/2011 disciplina il processo di armonizzazione contabile degli EPNE, oggetto del presente contributo. Tre sono i principali elementi da evidenziare:

- l'ambito di applicazione, ossia il perimetro giuridico entro cui si applica la norma;
- il contenuto del decreto e dei suoi rinvii;
- i sistemi contabili adottabili alla luce del decreto stesso.

Di seguito, si espongono singolarmente i punti sopraelencati.

- a) L'ambito di applicazione del D.Lgs. 91/2011 appare indefinito, in quanto l'identificazione delle Amministrazioni pubbliche coinvolte deriva dalla definizione di Amministrazione pubblica contenuta nella L. 196/2009<sup>28</sup>, dalla quale vengono sottratti gli Enti già sottoposti ad altri decreti legislativi in materia di armonizzazione contabile: trattasi, in sostanza, di una definizione "per differenza". Ne consegue l'indeterminatezza del perimetro di applicazione, con un forte rischio di sovrapposizione con gli altri decreti legislativi<sup>29</sup>. Ciò si manifesta esplicitamente prendendo in considerazione le

---

<sup>28</sup> L'art. 1 comma 2 della L. 196/2009, che presenta l'ambito di applicazione della disciplina dell'armonizzazione contabile, cita «per amministrazioni pubbliche si intendono, per l'anno 2011, gli enti e i soggetti indicati a fini statistici nell'elenco oggetto del comunicato dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) in data 24 luglio 2010, pubblicato in pari data nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 171, nonché a decorrere dall'anno 2012 gli enti e i soggetti indicati a fini statistici dal predetto Istituto nell'elenco oggetto del comunicato del medesimo Istituto in data 30 settembre 2011, pubblicato in pari data nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 228, e successivi aggiornamenti ai sensi del comma 3 del presente articolo, effettuati sulla base delle definizioni di cui agli specifici regolamenti dell'Unione europea, le Autorità indipendenti e, comunque, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni».

<sup>29</sup> Sull'ambiguità dell'ambito di applicazione del D.Lgs. 91/2011, si veda GRANDIS, STORTI, cit., 2017.

“unità locali di Amministrazioni pubbliche”<sup>30</sup>, cioè articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, che sono soggette al D.Lgs. 91/2011 ma che, in assenza di una analitica elencazione, potrebbero essere considerate Amministrazioni locali e, quindi, rientrare nell’ambito di applicazione del D.Lgs. 118/2011. Questa incertezza si evidenzia anche negli Enti ed organismi strumentali che sono partecipati dalla Regione o da Enti locali e, contemporaneamente, da Amministrazioni centrali, per i quali è difficile, a priori, stabilire l’assoggettamento al D.Lgs. 91/2011 oppure al D.Lgs. 118/2011.

- b) Per quanto concerne il contenuto della norma, il D.Lgs. 91/2011 impone l’obbligo di adeguare i propri ordinamenti ai principi contabili generali, delineati nell’allegato 1 del decreto stesso<sup>31</sup>. È, inoltre, prescritto l’obbligo generale di adottare una rappresentazione dei dati di bilancio che evidenzii le finalità della spesa secondo una classificazione omogenea per missioni e programmi<sup>32</sup> e la definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici e misurabili, correlati ai programmi di bilancio<sup>33</sup>.

Per le Amministrazioni pubbliche che adottano la sola Co.Ep., il D.Lgs. 91/2011 prevede che venga definita una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio<sup>34</sup>. Per le Amministrazioni pubbliche in contabilità integrata, invece, si prevede che venga adottato un comune piano dei conti<sup>35</sup>.

Da ultimo, il decreto stabilisce l’inizio di un periodo di sperimentazione, della durata di due esercizi finanziari, avente ad oggetto una nuova configurazione del principio della competenza finanziaria, secondo cui le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono imputate all’esercizio nel quale vengono a scadenza<sup>36</sup>. Tuttavia, si precisa che il det-

---

<sup>30</sup> Art. 1, comma 1, lett. b) del D.Lgs. 91/2011.

<sup>31</sup> Il principale merito del D.Lgs.91/2011 è avere enunciato i principi contabili generali in modo esplicito nell’allegato 1, estendendoli a tutte le Amministrazioni, indipendentemente dal modello contabile adottato. Tali principi sono sostanzialmente analoghi a quelli già riportati nel D.P.R.97/2003 e ne costituiscono, a tutti gli effetti, un aggiornamento utile al processo di armonizzazione contabile.

<sup>32</sup> Art. 9 del D.Lgs. 91/2011.

<sup>33</sup> Art. 19 del D.Lgs. 91/2011.

<sup>34</sup> Art. 17 del D.Lgs. 91/2011.

<sup>35</sup> Art. 4-8 del D.Lgs 91/2011.

<sup>36</sup> Art. 25 del D.Lgs 91/2011. Tale sperimentazione si concluse il 31/12/2016 prevedendo il ritorno alla competenza finanziaria, per come disciplinata dal D.P.R.97/2003. In particolare, la De-

tato del D.Lgs. 91/2011 fornisce soltanto dei criteri generali sui vari argomenti sopracitati, in quanto frequentemente si ricorre ad un'ulteriore delegificazione, mediante il rinvio a decreti di rango inferiore per la definizione di rilevanti aspetti tecnico-contabili<sup>37</sup>.

---

termina del Ragioniere Generale dello Stato del 20 dicembre 2016 prevedeva che le somme confluite nel fondo pluriennale vincolato “tornassero” fra i vincoli del risultato di amministrazione.

<sup>37</sup> All'interno del D.Lgs. 91/2011 sono presenti diversi riferimenti a successive norme attuative. In particolare, nell'art. 4, comma 3, è presente il riferimento a tre successivi Decreti del Presidente della Repubblica, che concernono:

a) la definizione del piano dei conti integrato, a cui si è provveduto con D.P.R. 132/2013. Il piano dei conti integrato è formato da conti economici, patrimoniali e finanziari, che permettono di rilevare simultaneamente i fatti di gestione sia in Co.Fi. che in Co.Ep. In aggiunta, è fornito uno strumento di supporto alle rilevazioni contabili integrate: la matrice di transizione, ossia un sistema di codifica dei fatti gestionali che, partendo dalle movimentazioni delle voci del piano dei conti finanziario, indica le scritture da eseguire in Co.Ep.;

b) la revisione del D.P.R. 97/2003 concernente il regolamento di amministrazione e contabilità dei c.d. “enti pubblici istituzionali”;

c) i c.d. “principi contabili applicati”, riguardanti comuni criteri di contabilizzazione.

Nel D.Lgs. 91/2011 è, inoltre, prevista anche l'emanazione di due D.P.C.M., ossia:

1) il primo, con riferimento contenuto nell'art. 11, comma 1, punto a), è relativo agli indirizzi per la definizione delle missioni di spesa per ogni Amministrazione a cui si è provveduto con D.P.C.M. 12 dicembre 2012 e successiva Circolare RGS n. 23/2013;

2) il secondo, con riferimento contenuto nell'art. 23, riguarda la definizione delle linee guida per l'individuazione di un sistema degli indicatori di risultato a cui si è provveduto con D.P.C.M. 18 settembre 2012.

Il D.Lgs. 91/2011 prescrive, inoltre, l'emanazione di otto D.M.E.F.:

– il primo, contenuto nell'art. 4, comma 4, secondo periodo, è relativo agli aggiornamenti del piano dei conti, al quale si è provveduto, da ultimo aggiornamento, con il D.M.E.F. del 25 novembre 2021;

– il secondo, contenuto nell'art. 4, comma 4, terzo periodo, attiene agli aggiornamenti delle codifiche SIOPE, al quale si è provveduto con una serie di Decreti Ministeriali distinti per tipologia di enti;

– il terzo, contenuto nell'art. 4, comma 6, serve a definire ulteriori livelli gerarchici di dettaglio del piano dei conti, distinti per gruppi omogenei di Enti;

– il quarto, contenuto nell'art. 8, comma 7, è utile a definire la transazione elementare e la sua codifica;

– il quinto, contenuto nell'art. 14, comma 2, definisce la codifica dei provvedimenti di spesa;

– il sesto, contenuto nell'art. 16, comma 2, serve a definire i criteri e le modalità di predisposizione del *budget* economico per le Amministrazioni in contabilità civilistica a cui si è provveduto con D.M.E.F. 27/03/2013 e successiva Circolare RGS n. 35/2013;

– il settimo, contenuto nell'art. 18, comma 1, definisce lo schema tipo di bilancio consolidato;

– l'ottavo, contenuto nell'art. 25, attiene alla sperimentazione di una nuova configurazione del principio della competenza finanziaria a cui si è provveduto con D.M.E.F. 1° ottobre 2013.

Il ricorso a successivi decreti ministeriali è in parte giustificato dalle specificità delle Amministrazioni pubbliche coinvolte dal D.Lgs. 91/2011, che si differenziano dalle Regioni e dagli Enti locali quanto a:

- finalità istituzionali, estremamente eterogenee all'interno del medesimo comparto, tanto da comportare la vigilanza di differenti Ministeri;
- autonomia politica, in molti casi notevolmente limitata, in quanto gli EPNE possiedono organi di indirizzo che sono espressione delle forze politiche al Governo del Paese e non della cittadinanza locale;
- modelli di *governance*, estremamente differenziati poiché delineati da diverse e variegate norme istitutive pubblicistiche ovvero, nel caso di personalità giuridica privata, dalle disposizioni civilistiche;
- struttura organizzativa, influenzata dagli specifici ordinamenti legislativi, dalle altre normative di organizzazione dello specifico Ente e dai differenti contratti collettivi di lavoro applicabili;
- autonomia finanziaria, fortemente variegata in ragione della tipologia delle fonti di finanziamento e della consistenza delle entrate proprie;
- autonomia patrimoniale, a volte “perfetta” in quanto l'Ente ha piena disponibilità dei beni di sua proprietà, altre volte “imperfetta” in quanto l'Ente gestisce e controlla beni di proprietà di altre Amministrazioni.

Tali peculiarità, però, non giustificano il ritardo con il quale alcuni decreti sono stati emanati e l'attesa di quelli ancora in corso di definizione. In particolare, molti aspetti relativi alle Amministrazioni in contabilità integrata non sono ancora disciplinati o, addirittura, i relativi schemi di decreti attuativi sono naufragati<sup>38</sup>, anche a seguito dell'intervenuta riforma 1.15 del PNRR.

---

Da ultimo, il decreto prevede l'emanazione di due D.M.:

- il primo, contenuto nell'art. 12, riguarda la classificazione delle spese del bilancio di organismi qualificati come Unità locali di Amministrazioni pubbliche a cui non tutte le Amministrazioni pubbliche vigilanti hanno provveduto;
- il secondo, contenuto nell'art. 19, comma 4, definisce il sistema minimo di indicatori di risultato per ogni singola Amministrazione a cui non tutte le Amministrazioni pubbliche vigilanti hanno provveduto.

<sup>38</sup> Un esempio eclatante di tale situazione è rappresentato dagli EPNE in contabilità integrata che, da un lato, sono soggetti al piano dei conti integrato ex Decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 2013, n. 132, dall'altro, attendono ancora l'aggiornamento del Decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97, ossia del Regolamento di Amministrazione e Contabilità attualmente vigente. Il D.P.R. 97/2003, tutt'ora in vigore, aveva introdotto, tra le varie novità, anche l'adozione della Co.Ep. (per conti e centri di costo), tenuta parallelamente alla Co.Fi, e la definizione dei principi di integrazione e riconciliazione tra le due contabilità. Il D.P.R. 97/2003 ha attribuito ai due sistemi contabili una assoluta parità in termini di importanza, ed

Pertanto, il percorso di armonizzazione delle Amministrazioni in contabilità integrata può dirsi tutt'altro che concluso; al contrario, l'armonizzazione delle Amministrazioni in sola contabilità civilistica può, allo stato attuale, definirsi completata con il Decreto Ministeriale del 27 marzo 2013.

A valle di queste considerazioni, si nota come il continuo ricorso alla delegificazione rappresenti, di fatto, un ulteriore limite del decreto stesso, in quanto le norme attuative non ancora emanate causano un evidente vuoto normativo. In tale contesto, molti EPNE si stanno avvalendo della propria autonomia regolamentare al fine di implementare le disposizioni del D.Lgs. 91/2011, con ciò realizzando dei processi di riforma differenti da Ente a Ente e sui quali si concentra l'indagine conoscitiva descritta nei successivi paragrafi.

- c) Con riferimento ai sistemi contabili elencati nel paragrafo 2, già prima dell'inizio del processo di armonizzazione contabile, le Amministrazioni pubbliche non potevano adottare un sistema di sola cassa<sup>39</sup>, ma si rinvenivano soluzioni alternative:
- Enti che adottavano la sola Co.Fi., rilevando sia le movimentazioni finanziarie (impegni e accertamenti), che le movimentazioni di cassa (pagamenti e riscossioni);

---

anzi, ha riservato una particolare attenzione alla formulazione del consuntivo secondo i principi aziendalistici, lasciando alla Co.Fi. le funzioni di programmazione, autorizzazione e controllo della spesa, per le quali continuava ad essere ritenuta più appropriata.

Essendo intervenuto prima del formale inizio del processo di armonizzazione contabile, tale D.P.R. 97/2003 doveva necessariamente essere emendato, così come richiesto dalla L. 196/2009. L'iter di revisione ha avuto inizio con la Determina del Ragioniere Generale dello Stato in data 13 febbraio 2012, che ha istituito il Gruppo di Lavoro dedicato alla riscrittura del Decreto. Dopo una lunga genesi, il testo della riforma è approdato, a seguito del parere favorevole del Consiglio di Stato, in Parlamento, come evidenziato dall'Atto di Governo n. 87, recante il Dossier 1° Luglio 2019 intitolato "Regolamento concernente l'Amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 4, comma 3, lett. b), del D.Lgs. 31 maggio 2011, n. 91". Tuttavia, tale progetto è naufragato a seguito del parere della V Commissione - Resoconto sommario n. 191 del 05/08/2019. In questo parere, è presente come condizione necessaria per l'approvazione del testo, la modifica sostanziale della nozione di competenza finanziaria presentata nello schema di decreto, al fine di renderla omogenea a quella introdotta, nel frattempo, per il bilancio dello Stato (la cosiddetta competenza finanziaria "potenziata"). La modifica non è stata accettata dal Gruppo di Lavoro e, pertanto, la revisione del D.P.R. 97/2003 naufragò. Sulle motivazioni per cui tale nozione di competenza finanziaria è tutt'oggi fortemente discussa, si veda GRANDIS, GNES., cit., 2014 e GRANDIS, MATTEI, cit., 2023.

<sup>39</sup> Si veda la L. 468/1978 e s.m.i. Invero, una attenzione alla competenza di cassa, in affiancamento alla competenza finanziaria, è stata data con il recepimento a livello costituzionale del doppio vincolo di competenza e cassa negli art. 9, co. 1, e art. 13, co. 1, della L. 243/2012.

- Enti che adottavano la sola Co.Ep., rinviando sostanzialmente alle disposizioni del Codice civile in materia di bilancio;
- Enti che adottavano vari sistemi di contabilità integrata, in cui le rilevazioni erano effettuate in Co.Fi., prevedendo meccanismi di derivazione della Co.Ep, differenti in ragione del settore di appartenenza.

Con l'avvio del processo di armonizzazione contabile, la situazione è cambiata; infatti, la lettera della L. 196/2009 e del D.Lgs. 91/2011, di fatto, impone a tutte le Amministrazioni l'adozione di un sistema di Co.Ep. Laddove l'Amministrazione mantenga un sistema di Co.Fi., la Co.Ep. deve essere comunque introdotta, ancorché a soli "fini conoscitivi".

Dal quadro appena illustrato, si può desumere che:

- l'adozione in via esclusiva della Co.Fi. non è più consentita<sup>40</sup>;
- solamente la Co.Ep. è comune a tutte le Amministrazioni e, pertanto, è l'unico sistema adeguato alla realizzazione di una effettiva armonizzazione.

Come illustrato nel paragrafo 2, l'integrazione dei sistemi contabili può avvenire secondo modalità diverse. Per adempiere correttamente a quanto richiesto dal D.Lgs. 91/2011, è necessario adottare esclusivamente sistemi integrati congiunti o disgiunti, nei quali la Co.Ep. non è derivata extra-contabilmente dalla Co.Fi.<sup>41</sup>, ma è tenuta mediante l'utilizzo di un piano dei conti integrato.

L'indagine di seguito condotta è volta a verificare se le due deduzioni summenzionate siano effettivamente rinvenibili a seguito di un riscontro empirico ovvero se permangano ancora situazioni differenti, quali, ad esempio, l'esistenza di Amministrazioni dotate esclusivamente di sistemi di Co.Fi.

Il successivo paragrafo 5 è dedicato alla presentazione della metodologia di ricerca adottata per condurre tale indagine empirica.

<sup>40</sup> Invero, l'adozione di un sistema di rilevazioni integrato non costituisce una novità in Italia in quanto già previsto sia nel D.Lgs. 77/1995 per gli Enti locali, sia nel D.P.R. 97/2003 per gli EPNE. Tuttavia, nella pratica, questa disposizione non sempre è stata accolta. Numerosi sono, infatti, gli EPNE che tutt'oggi mantengono un sistema contabile esclusivamente finanziario o un sistema integrato in cui la Co.Ep. è semplicemente derivata. Alcuni Enti possiedono dei sistemi informatici che, di fatto, permettono automaticamente la rilevazione congiunta dei fatti di gestione, ma mancano delle competenze necessarie per effettuare gli aggiustamenti essenziali per il corretto funzionamento della Co.Ep. Pertanto, questi Enti producono i documenti tipici della Co.Ep. quali il Conto Economico e lo Stato Patrimoniale, ma con informazioni poco affidabili.

<sup>41</sup> Come già chiarito da GRANDIS, MATTEI, cit., 2023, p. 27 «con l'introduzione del piano dei conti integrato ci si avvia definitivamente all'abbandono di modelli che contemplano la sola Co.Fi. e si sancisce, per queste Amministrazioni, l'obbligo di adottare un sistema contabile integrato, nel senso proprio del termine».

## 5. Metodologia della ricerca

La metodologia implementata si articola nelle seguenti quattro fasi:

- costruzione del questionario, presentata nel paragrafo 6;
- definizione delle Amministrazioni da sottoporre all'indagine, invio del questionario e ricezione delle risposte, illustrati nel paragrafo 7;
- analisi dei risultati, discussa nel paragrafo 8;
- conclusioni, contenute nel paragrafo 9.

Lo studio ha un iniziale approccio deduttivo: difatti, dopo l'analisi del contesto normativo dell'armonizzazione contabile, con specifica attenzione al D.Lgs. 91/2011, già illustrato nel paragrafo 4, si è proceduto alla elaborazione del questionario, progettato per raccogliere i dati specifici riguardanti la variegata massa degli EPNE.

Nel frattempo, si è definito l'elenco delle Amministrazioni a cui sottoporre il questionario. Tale procedimento è stato complesso, data l'ambiguità del perimetro di applicazione del D.Lgs. 91/2011. Dopo aver definito l'elenco, il questionario è stato distribuito e le risposte sono state raccolte per l'analisi successiva.

L'analisi dei risultati del questionario incorpora elementi induttivi, in quanto permette di osservare direttamente le reali implementazioni e interpretazioni del D.Lgs. 91/2011 da parte delle diverse Amministrazioni coinvolte; ciò consente di elaborare le conclusioni sull'effettivo stato dell'arte del processo di armonizzazione degli EPNE, arricchendo il quadro teorico con evidenze empiriche.

L'utilizzo dell'approccio "misto" – deduttivo e induttivo – è molto efficace nella ricerca applicata, dove, sia le teorie esistenti sia i risultati empirici svolgono un ruolo fondamentale nella comprensione e nell'interpretazione dei fenomeni studiati<sup>42</sup>.

A supporto dell'analisi dei dati ottenuti dal questionario, è stata svolta anche una analisi documentale sui regolamenti di contabilità e sugli statuti degli Enti sottoposti ad indagine. Tali documenti, pubblicati sui rispettivi siti istituzionali nella sezione *Amministrazione Trasparente*, sono stati utilizzati per verificare le informazioni fornite dagli operatori, correggere le risposte errate e, conseguentemente, migliorare l'affidabilità dei dati; in altre parole, sono serviti per operare un processo di triangolazione metodologica<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> P. CORBETTA, *La ricerca sociale: metodologia e tecniche. Vol. 1: I paradigmi di riferimento*, Il Mulino, Bologna, 2003.

<sup>43</sup> La triangolazione è il processo che permette di studiare un determinato fenomeno ricorrendo a più strumenti di rilevazione, al fine di permettere il "controllo" della qualità del dato. In particolare, le fonti documentali utilizzare per la triangolazione di dati derivanti da fonti primarie. Per ulteriori approfondimenti, vedere P. CORBETTA, *La ricerca sociale: metodologia e tecniche. Vol. 2: Le tecniche qualitative*, Il Mulino, Bologna, 2003.

## 6. La costruzione del questionario

Il questionario è progettato seguendo la metodologia delle domande a risposta chiusa<sup>44</sup>. Difatti, l'adozione di un *format* predefinito facilita la compilazione e limita potenziali errori nelle risposte dei partecipanti. La struttura standardizzata garantisce l'uniformità nella percezione delle domande e riduce la variabilità delle risposte, migliorando, in tal modo, la confrontabilità dei dati<sup>45</sup>. Tuttavia, per assicurare la rilevazione di aspetti potenzialmente rilevanti, ad ogni domanda è stato aggiunto uno spazio per le "note", che permette ai partecipanti di fornire ulteriori informazioni non contemplate nelle opzioni di risposta predefinite.

Le domande inserite nel questionario sono:

**Domanda n. 1.** *Il Vostro ordinamento contabile prevede la tenuta:*

- a. della sola contabilità economico-patrimoniale, ossia ispirata ai criteri civilistici (vai alla domanda 2);
- b. della sola contabilità finanziaria, ossia ispirata ai criteri pubblicistici (vai alla domanda 3);
- c. della contabilità integrata, finanziaria ed economico-patrimoniale (vai alla domanda 4).

**Domanda n. 2.** *Come gestite attualmente la contabilità economico-patrimoniale?*

- a. ancora in fase di definizione;
  - b. tramite studio di consulenza esterno;
  - c. derivando il bilancio civilistico dalla riclassifica, a fine anno, della contabilità finanziaria;
  - d. con imputazioni separate su un sistema diverso da quello utilizzato per le rilevazioni finanziarie;
  - e. congiuntamente alla contabilità finanziaria, in corso d'anno,
  - f. tramite un unico sistema integrato.
- (Per qualunque risposta, vai alla domanda 4).

**Domanda n. 3.** *Come gestite attualmente la contabilità economico-patrimoniale?*

- a. tramite un sistema informativo di contabilità;
- b. tramite studio di consulenza esterno;
- c. altro.

(Per qualunque risposta, vai alla domanda 6).

**Domanda n. 4.** *Sono previste variazioni nei prossimi anni alla tenuta della contabilità?*

- a. no, nessuna variazione;

---

<sup>44</sup> P. CORBETTA, *La ricerca sociale: metodologia e tecniche. Vol. 3: Le tecniche quantitative*, Il Mulino, Bologna, 2003.

<sup>45</sup> G. STATERA, *Introduzione alla sociologia delle comunicazioni di massa*, Seam, Roma, 1998, 175.

- b. sì, abbandono della contabilità finanziaria e passaggio alla sola contabilità economico-patrimoniale;
  - c. sì, introduzione della contabilità integrata (per i soli enti in finanziaria);
  - d. sì, altro (diverso da sub b. e c.).
- (Per qualunque risposta, vai alla domanda 5).

**Domanda n. 5.** *Il preventivo finanziario è articolato per oggetti di imputazione (es. centri di costo, centri di responsabilità, programmi, attività, etc.)?*

- a. no;
  - b. sì, ma non sono elementi vincolanti per la gestione;
  - c. sì, sono elementi vincolanti per la gestione.
- (Per qualunque risposta, vai alla domanda 8).

**Domanda n. 6.** *Nel Vostro Ente viene redatto il budget economico?*

- a. no;
  - b. sì, ma non è gestito con sistemi informatici e non è vincolante;
  - c. sì, è gestito con sistemi informatici ma non è vincolante;
  - d. sì, è interno al sistema di gestione ed è vincolante.
- (Per qualunque risposta, vai alla domanda 7).

**Domanda n. 7.** *Il budget economico è articolato per oggetti di imputazione (es. per centri di costo, centri di responsabilità, progetti, programmi, attività, etc.)?*

- a. no;
  - b. sì, ma non sono elementi vincolanti per la gestione;
  - c. sì, sono elementi vincolanti per la gestione.
- (Per qualunque risposta, vai alla domanda 8).

**Domanda n. 8.** *All'interno del Vostro ente sono gestiti flussi extra-contabili, quali, ad esempio richieste di acquisto, ordini, commesse, etc.)?*

- a. no, solo registrazioni contabili;
  - b. sì, ma i flussi extra-contabili non sono gestiti tramite un sistema informatico dedicato;
  - c. sì, ma i flussi extra-contabili sono gestiti con sistemi informatici diversi da quelli contabili;
  - d. sì, i flussi contabili ed extra-contabili sono gestiti congiuntamente, con un unico sistema informatico.
- (Per qualunque risposta, vai alla domanda 9).

**Domanda n. 9.** *Quanti sono i soggetti abilitati (dipendenti e collaboratori) ad inserire i dati contabili ed extra-contabili nel sistema informativo?*

- a. nessuno, la contabilità è tenuta da uno studio di consulenza esterno;

- b. 1 addetto;
- c. da 2 a 4 addetti;
- d. da 5 a 10 addetti;
- e. da 11 a 20 addetti;
- f. da 21 a 50 addetti;
- g. oltre 50.

(Per qualunque risposta, vai alla domanda 10).

**Domanda n. 10.** *Vi sono diverse sedi con personale amministrativo?*

- a. no, sede unica;
- b. sì, specificare.

(Per qualunque risposta, vai alla domanda 11).

**Domanda n. 11.** *Relativamente al processo di armonizzazione contabile di cui all'art. 117 della Costituzione, l'amministrazione è soggetta al:*

- a. D.Lgs. 91/2011;
- b. D.Lgs. 118/2011;
- c. D.Lgs. 18/2012;
- d. in corso di approfondimento;
- e. altro.

Lo schema del questionario è elaborato in modo che ogni compilatore sia indirizzato in un particolare “percorso”, evitando la visualizzazione di domande non pertinenti alle risposte precedentemente fornite.

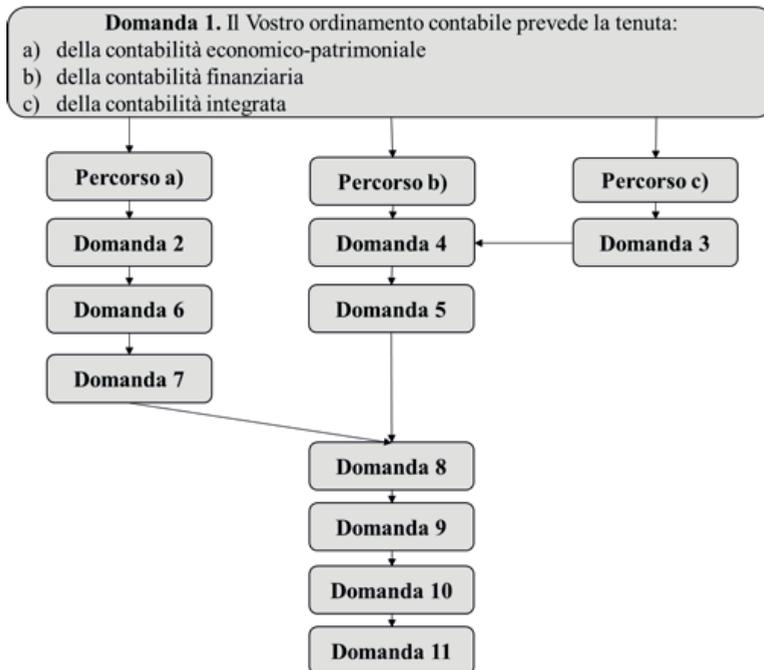
Il questionario è accompagnato da una lettera di presentazione, che illustra l'obiettivo della ricerca.

La domanda n.1, sottoposta a tutte le Amministrazioni, consente di identificare la tipologia di sistema contabile adottata dallo specifico Ente. In base alla risposta fornita, il questionario si suddivide nei seguenti tre “percorsi”:

- percorso a) per le Amministrazioni che adottano la sola Co.Ep.;
- percorso b) per le Amministrazioni che adottano la sola Co.Fi.;
- percorso c) per le Amministrazioni che adottano una contabilità integrata.

Oltre alle domande inerenti allo specifico percorso, il questionario presenta alcuni quesiti comuni (domande da n. 8 a n. 11), indipendenti dal sistema contabile adottato. Nella figura 1 è riportata la rappresentazione grafica dei suddetti percorsi.

Figura 1 – Rappresentazione grafica dei “percorsi” del questionario



Di seguito, si descrive il contenuto del questionario, differenziato in base ai percorsi di cui ai punti precedenti. Da ultimo, si descrive la sezione del questionario comune a tutte le pubbliche Amministrazioni.

#### *Percorso a)*

La domanda n. 2, proposta alle Amministrazioni in Co.Ep., attiene alle modalità di gestione di tale sistema, al fine di comprendere se l’Ente effettua le rilevazioni internamente oppure si avvale della consulenza di un soggetto esterno.

La domanda n. 6 è volta ad acquisire informazioni sul *budget* economico e sul rilievo che esso assume all’interno del sistema informativo dell’Ente. Questo documento, similmente al preventivo finanziario per gli Enti in Co.Fi. o in integrata, è il principale strumento di indirizzo politico nei confronti dei dirigenti. Inoltre, consente all’organo politico di espletare anche il proprio dovere di vigilanza, affinché le risorse vengano utilizzate per lo svolgimento di attività coerenti con i fini istituzionali dell’Ente e con gli obiettivi prefissati.

La domanda n. 7, invece, riguarda l’eventuale esistenza di un *budget* analitico che, congiuntamente con la struttura organizzativa, consente di dare completa attuazione al principio della distinzione, di cui al D.Lgs. 165/2001. Tale domanda serve anche per definire se tale *budget* sia vincolante o meno per la gestione.

### *Percorso b)*

La domanda n. 4 è volta a comprendere se gli Enti in Co.Fi. prevedono variazioni al proprio sistema di contabilità negli anni successivi alla redazione del questionario. In linea teorica, nessun Ente dovrebbe rispondere negativamente, in quanto il processo di armonizzazione prevede necessariamente l'introduzione della Co.Ep. e, quindi, il passaggio ad una contabilità quantomeno integrata. Tuttavia, non si è potuta escludere tale possibilità sul piano meramente empirico.

La domanda n. 5, relativa al preventivo finanziario, consente di conoscere l'articolazione di tale documento per valutarne l'analiticità e desumerne informazioni relative al processo di programmazione.

### *Percorso c)*

La domanda n. 3, proposta alle Amministrazioni in contabilità integrata, è attinente alle modalità di gestione della Co.Ep. e, nello specifico, alle modalità di integrazione della Co.Ep. stessa con la Co.Fi. Tuttavia, l'Ente potrebbe non aver ancora definito le modalità di gestione della contabilità integrata o aver optato per far redigere la Co.Ep. da un consulente esterno. Tali informazioni, che potrebbero apparire superflue ad una prima lettura, sono utili per comprendere eventuali implicazioni sul sistema informativo aziendale, sui meccanismi operativi e sull'organizzazione della singola Amministrazione pubblica. Inoltre, è opportuno sottolineare che, nell'ipotesi in cui un Ente si avvalga di un consulente esterno, o dichiararsi di non aver ancora definito le modalità di gestione della contabilità, si è comunque ritenuto opportuno far proseguire il questionario affinché, a posteriori, si potesse ricondurre il sistema utilizzato ad una tipologia di integrazione, fra quelle enunciate nel paragrafo 2.

Nella domanda n. 4, che riguarda la possibile variazione del sistema di contabilità, i percorsi b) e c) si uniscono, delineando la medesima concatenazione logica delle domande successive. Per un dettaglio delle domande presentate, pertanto, si rinvia al percorso b).

Dalla domanda n. 8 in poi, i compilatori sono tenuti a rispondere ai medesimi quesiti, di seguito esposti. Una delle prime informazioni richieste (domanda n. 8) riguarda la gestione dei flussi extra-contabili, quali, ad esempio:

- la gestione delle uscite e le relative autorizzazioni;
- la contabilizzazione degli obblighi assunti con terzi ed il loro eventuale raccordo con i sistemi contabili;
- la verifica della congruità tra le obbligazioni assunte e i pagamenti effettuati;
- la rendicontazione dei flussi di cassa in ragione delle cause che li hanno generati.

La domanda è stata predisposta al fine di comprendere se tali flussi sono effettivamente gestiti e, eventualmente, con quali modalità.

Si è poi ritenuto necessario acquisire informazioni sulle dimensioni dell'Ente. A tal fine, sono stati posti dei quesiti riguardanti il numero di dipendenti e collaboratori addetti alle rilevazioni contabili (domanda n. 9) e il numero di sedi presso le quali sono rinvenibili (domanda n. 10).

Infine, con la domanda n. 11, è stato chiesto a ciascun Ente a quale normativa sull'armonizzazione contabile ritenesse di dover fare riferimento. Infatti, come illustrato nel paragrafo 4, il perimetro di applicazione del D.Lgs. 91/2011 non è univocamente definito e presenta possibili sovrapposizioni, a causa delle quali gli operatori potrebbero avere dei dubbi sulla specifica normativa di riferimento. Data la complessità della materia, per tale quesito, sono state previste due risposte residuali, quali:

- “in corso di approfondimento”, per gli Enti che non hanno certezza sulla normativa loro applicabile;
- “altro”, per le Amministrazioni che potrebbero ritenersi soggette ad altre norme, non indicate nelle prime tre risposte.

Terminata la costruzione del questionario, si è proceduto alla definizione dell'elenco di Amministrazioni pubbliche da sottoporre all'indagine. I dettagli di tale selezione sono contenuti nel paragrafo 7.

## **7. Le Amministrazioni pubbliche sottoposte ad indagine, invio del questionario e ricezione delle risposte**

L'individuazione delle Amministrazioni pubbliche potenzialmente soggette al D.Lgs. 91/2011, alle quali inviare il questionario, si è rilevata alquanto complessa. L'insieme di tali pubbliche Amministrazioni è stato costruito includendo le Unità istituzionali di cui all'ultimo elenco ISTAT<sup>46</sup> disponibile, secondo le seguenti modalità:

- analisi dell'elenco ISTAT;
- integrazione dell'elenco di cui al punto precedente, con i dati forniti dall'iPA (Indice dei domicili digitali della Pubblica Amministrazione e dei gestori di pubblici servizi) elaborato dall'AgID – Agenzia per l'Italia Digitale;

---

<sup>46</sup> L'elenco delle Unità istituzionali che fanno parte del settore delle Amministrazioni pubbliche (Settore S.13) è predisposto dall'Istat in applicazione del Sistema europeo dei conti (Regolamento (Ue) del Parlamento europeo e del Consiglio, n. 549/2013, SEC 2010) e della guida metodologica ed operativa fornita dal *Manual on Government Deficit and Debt – Implementation of ESA 2010*. Ai sensi dell'art. 1 della L. 196/2009, tale elenco è pubblicato annualmente, entro il 30 settembre, in Gazzetta Ufficiale.

- ricerca degli indirizzi di posta elettronica della Direzione amministrativa o analoga figura desunta dall'organigramma delle Amministrazioni individuate.

I criteri di inclusione e di esclusione seguiti dagli autori per la formazione dell'elenco sono stati i seguenti:

- l'inclusione di tutte le Amministrazioni indicate nominativamente nell'elenco ISTAT, sia nel testo che nelle note a piè pagina, per le quali è stato reperito l'indirizzo di posta elettronica più opportuno ai fini della ricerca<sup>47</sup>;
- l'esclusione delle Amministrazioni per le quali non è stato possibile rinvenire alcun indirizzo di posta elettronica;
- l'esclusione delle Amministrazioni soppresse o per le quali sono state avviate le procedure di soppressione, liquidazione o riorganizzazione;
- l'esclusione di tutte le Amministrazioni che, sulla base di un oggettivo riscontro normativo, hanno un sistema contabile sicuramente non rientrante nell'ambito di applicazione del D.Lgs. 91/2011<sup>48</sup>;
- l'inclusione di tutte le altre Amministrazioni per le quali non si ha certezza della tipologia di sistema contabile adottato, indipendentemente dall'assoggettamento o meno al D.Lgs. 91/2011.

---

<sup>47</sup> Le Unità istituzionali appartenenti all'elenco ISTAT ammontano ad un totale di 10.286.

<sup>48</sup> In particolare, sono stati esclusi gli Organi costituzionali e di rilievo costituzionale, la Presidenza del Consiglio dei ministri e i Ministeri, le Regioni e le Province autonome, le Province, i Comuni, le Comunità montane, le Unioni di comuni, le Agenzie regionali sanitarie, le Aziende ospedaliere, le aziende ospedaliero-universitarie, i policlinici e gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, le Aziende sanitarie locali, nonché gli Istituti Zooprofilattici Sperimentali e le Università e Istituti di istruzione universitaria pubblici. L'esclusione di questi Enti, e in particolare dei Comuni, che sono 7.904 e rappresentano da soli il 76,84% delle Unità istituzionali nell'elenco, fa sì che i restanti 914 enti costituiscano l'8,9% delle Unità nell'elenco.

**Tabella 1 – Composizione del campione di 914 Amministrazioni**

<b>AMMINISTRAZIONI CENTRALI</b>	
AGENZIE FISCALI	3
ENTI DI REGOLAZIONE DELL'ATTIVITÀ ECONOMICA	12
ENTI PRODUTTORI DI SERVIZI ECONOMICI	14
AUTORITÀ AMMINISTRATIVE INDIPENDENTI	8
ENTI A STRUTTURA ASSOCIATIVA	9
ENTI PRODUTTORI DI SERVIZI ASSISTENZIALI, RICREATIVI E CULTURALI	54
ENTI E ISTITUZIONI DI RICERCA	25
<b>AMMINISTRAZIONI LOCALI</b>	
AGENZIE, ENTI E CONSORZI PER IL DIRITTO ALLO STUDIO UNIVERSITARIO	38
AGENZIE ED ENTI PER IL TURISMO	39
AGENZIE ED ENTI REGIONALI DEL LAVORO	6
AGENZIE ED ENTI REGIONALI PER LA FORMAZIONE, LA RICERCA E L'AMBIENTE	36
AGENZIE REGIONALI E PROVINCIALI PER LA RAPPRESENTANZA NEGOZIALE	1
AGENZIE REGIONALI PER LE EROGAZIONI IN AGRICOLTURA	12
AUTORITÀ PORTUALI	22
CAMERE DI COMMERCIO, INDUSTRIA, ARTIGIANATO E AGRICOLTURA E UNIONI REGIONALI	119
CONSORZI DI BACINO IMBRIFERO MONTANO	23
CONSORZI TRA AMMINISTRAZIONI LOCALI	126
PARCHI NAZIONALI, CONSORZI E ENTI GESTORI DI PARCHI E AREE NATURALI PROTETTE	127
CONSORZI INTERUNIVERSITARI DI RICERCA	12
AGENZIE ED ENTI REGIONALI DI SVILUPPO AGRICOLO	6
FONDAZIONI LIRICO-SINFONICHE	13
TEATRI STABILI AD INIZIATIVA PUBBLICA	13
ALTRE AMMINISTRAZIONI LOCALI	174
<b>ENTI NAZIONALI DI PREVIDENZA E ASSISTENZA</b>	
ENTI NAZIONALI DI PREVIDENZA E ASSISTENZA SOCIALE	22

Sulla base di tali criteri, è stato composto un elenco di 914 Amministrazioni, alle quali si è inviato il questionario. Tali Amministrazioni rappresentano, con un buon grado di approssimazione, il numero complessivo degli EPNE potenzialmente compresi nell'ambito di applicazione del D.Lgs. 91/2011 e, quindi, soggetti al relativo processo di armonizzazione contabile.

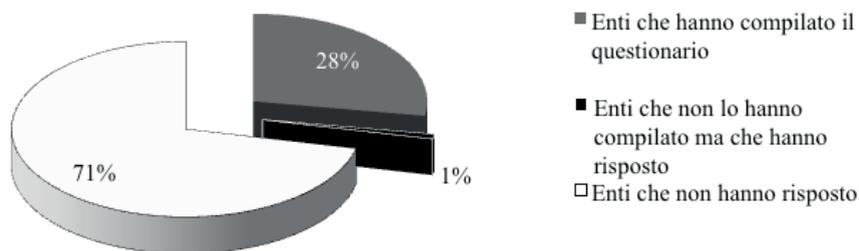
Le 914 Amministrazioni sono articolate nelle seguenti categorie, rappresentate in tabella 1.

Il questionario *web-based* è stato diffuso tramite la rete *internet*, agli indirizzi di posta elettronica certificata, precedentemente raccolti.

Dopo la procedura di invio – nella quale sono state eseguite prove, monitoraggi sulle e-mail effettivamente recapitate, nonché ulteriori invii – le Amministrazioni rispondenti sono state 261: di queste, 253 hanno compilato il questionario mentre 8 hanno dato riscontro all'indagine, motivando in diversi modi le cause del loro rifiuto a proseguire l'indagine.

Pertanto, la percentuale delle Unità istituzionali che hanno risposto all'indagine è stata circa il 29% di quelle individuate, mentre la percentuale dei questionari compilati è stata del 28% (grafico 1).

**Grafico 1 – Enti aderenti al questionario**



I risultati emersi dal questionario, nonché le successive analisi condotte, sono oggetto degli approfondimenti riportati nel paragrafo 8.

## **8. Risultati del questionario**

I risultati del questionario vengono presentati in relazione al tema di ogni domanda, permettendo così di formulare osservazioni cumulative che includono tutte le Amministrazioni sottoposte al medesimo quesito. In particolare, i temi oggetto di indagine sono:

- il sistema contabile utilizzato;
- le modalità di gestione della Co.Ep;
- le eventuali riforme del sistema contabile previste nell'immediato futuro;
- la struttura dei documenti di previsione;
- la rilevazione dei flussi extra-contabili;
- la dimensione degli Enti;
- la normativa a cui si riferiscono gli Enti sottoposti ad indagine.

I paragrafi successivi sono articolati nel medesimo ordine.

### **8.1. Il sistema contabile degli EPNE**

Come detto, la domanda n. 1 sul sistema contabile è stata posta a tutte le Amministrazioni indagate.

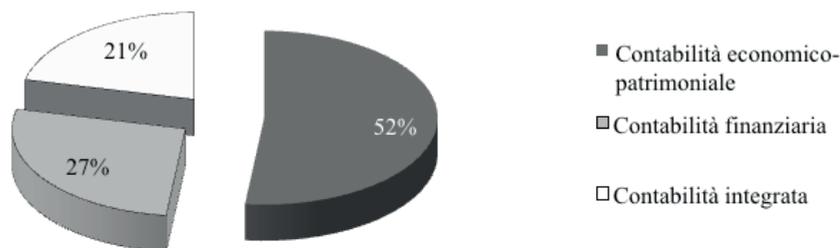
**Domanda n. 1.** *Il Vostro ordinamento contabile prevede la tenuta:*

- a. della sola contabilità economico-patrimoniale, ossia ispirata ai criteri civilistici;
- b. della sola contabilità finanziaria, ossia ispirata ai criteri pubblicistici;
- c. della contabilità integrata, finanziaria ed economico-patrimoniale.

Dal grafico 2 si riscontra immediatamente come le Amministrazioni aderenti al questionario si dividano sostanzialmente in due blocchi: poco più della metà (52%) adotta un sistema di sola Co.Ep., mentre l'altra metà (48% = 21% + 27%) adotta un sistema di Co.Fi. o integrato. In sostanza, 131 Enti su 253 aderenti, adottano la Co.Ep., mentre dei rimanenti 122 Enti:

- 68 adottano un sistema contabile esclusivamente finanziario;
- 54 adottano un sistema contabile integrato.

**Grafico 2 – Il Vostro sistema contabile prevede la tenuta di:**



Le risposte ricevute a tale quesito hanno mostrato come l'appartenenza ad una determinata categoria di Enti piuttosto che ad un'altra, non consenta di stabilire, a priori, quale sia il sistema contabile adottato: tra le risposte, infatti, emergono situazioni di EPNE che appartengono alla medesima categoria dell'elenco ISTAT, ma che possiedono sistemi contabili differenti.

Con tale domanda è stato possibile, così, eseguire una puntuale analisi, utile a comprendere quanti Enti abbiano già intrapreso una riforma coerente con il processo di armonizzazione contabile, adottando un sistema di Co.Ep. o di contabilità integrata, e quanti risultino, ad oggi, inadempienti, continuando ad adottare solamente la Co.Fi. Tale dato, nella prospettiva delineata dalla riforma 1.15 del PNRR, appare confortante: infatti, ben il 73% del campione asserisce di aver implementato la Co.Ep., ancorché, per il 21%, integrata con la Co.Fi. Al contrario, per il 27% di Amministrazioni in Co.Fi. si prospettano maggiori difficoltà, data la necessità di adottare la Co.Ep., a prescindere dal mantenimento o meno della Co.Fi.

## ***8.2. La gestione della contabilità economico-patrimoniale degli EPNE***

Di seguito si illustrano i risultati dei quesiti nn. 2 e 3, riguardanti le modalità di gestione della Co.Ep, sottoposti, rispettivamente, ai 131 Enti in Co.Ep. e ai 54 Enti in contabilità integrata.

La domanda n. 2 è stata formulata come segue:

**Domanda n. 2.** *Come gestite attualmente la contabilità economico-patrimoniale?*

- a. tramite un sistema informativo di contabilità;
- b. tramite studio di consulenza esterno;
- c. altro.

Dal grafico 3 si evince che il 90% degli Enti in Co.Ep. gestisce il sistema contabile internamente, mediante uno proprio sistema informativo. Soltanto l'8% di questi Enti ha esternalizzato le rilevazioni contabili presso dei consulenti esterni.

In generale, questo risultato indica una preferenza significativa per il controllo diretto e la personalizzazione delle procedure contabili. Tale scelta, probabilmente, è dovuta alla necessità di una sicurezza e riservatezza dei dati e alla volontà di sviluppare le competenze dei dipendenti.

Per poter gestire internamente la contabilità, le Amministrazioni devono dotarsi di un adeguato sistema informatico. In tal senso, anche la riforma prevista nel PNRR prevede la realizzazione di un *software*, fondato su un'architettura ERP (*Enterprise Resource Planning*), che permette di registrare e analizzare gli eventi gestionali in maniera univoca e completa, sotto il profilo finanziario, economico-patrimoniale e analitico. Questo sistema, denominato *InIt*<sup>49</sup>, è specificamente progettato per le Amministrazioni statali, ma può servire da modello per le altre tipologie di Amministrazioni, nella scelta del proprio *software* contabile. In ogni caso, è consigliabile che tali Enti adottino sistemi in grado, in prospettiva, di integrarsi e "dialogare" con *InIt* stesso.

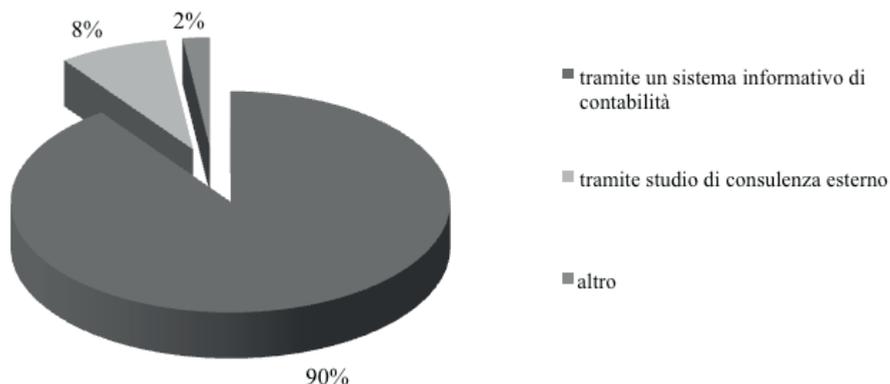
La domanda n. 3, rivolta solamente agli Enti in contabilità integrata, richiede informazioni più approfondite.

**Domanda n. 3.** *Come gestite attualmente la contabilità economico-patrimoniale?*

- a. ancora in fase di definizione;
- b. tramite studio di consulenza esterno;
- c. derivando il bilancio civilistico dalla riclassifica, a fine anno, della contabilità finanziaria;
- d. con imputazioni separate su un sistema diverso da quello utilizzato per le rilevazioni finanziarie;
- e. congiuntamente alla contabilità finanziaria, in corso d'anno, tramite un unico sistema integrato.

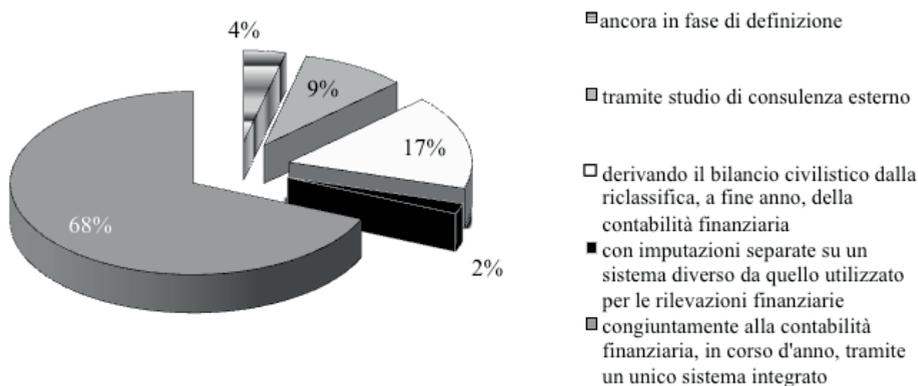
<sup>49</sup> La struttura del sistema *InIt* si fonda su due principi cardine: l'uniformità della registrazione contabile, che assicura l'unicità delle scritture contabili registrate una sola volta e condivise tra tutti gli interessati, e l'automazione delle operazioni contabili, in maniera tale da minimizzare gli inserimenti manuali da parte degli operatori.

**Grafico 3 – Come gestite attualmente la contabilità economico-patrimoniale?**



Seguendo l'ordine delle risposte, dal grafico 4 si evince che gli Enti che devono ancora definire la modalità di gestione della contabilità integrata sono solo 2 – ovvero il 4% – entrambi appartenenti alla categoria “Parchi nazionali, consorzi e Enti gestori di parchi e aree naturali protette”.

**Grafico 4 – Come gestite attualmente la contabilità economico-patrimoniale?**



Gli Enti che si avvalgono di un consulente esterno sono 5, pari al 9%; mentre gli Enti che derivano i dati economico-patrimoniali da una mera riclassificazione della Co.Fi. sono 9, pari al 17%. In effetti, queste due casistiche sono assimilabili in quanto, da riscontri empirici, si è rinvenuta la medesima metodologia di integrazione, a prescindere dal fatto che sia stata condotta da personale interno o da consulenti esterni. Ne consegue che è possibile identificare nel 26% gli Enti che utilizzano un sistema di contabilità integrata di tipo derivato.

Solamente il 2% degli Enti in contabilità integrata adotta un sistema che tiene separate le due contabilità, mentre la maggior parte, ossia il 68%, adotta un sistema

che rileva congiuntamente, in corso d'anno, sia i dati in Co.Fi. che quelli in Co.Ep. Si evidenzia, in tal modo, che la maggior parte degli Enti in contabilità integrata adotta una rilevazione congiunta dei fatti di gestione mediante *software*, che automaticamente “agganciano” le scritture in Co.Ep. a determinate fasi contabili rilevate dalla Co.Fi., senza lasciare discrezionalità all'operatore. Tale prassi, divenuta abituale tra gli addetti ai lavori, si è diffusa anche grazie all'adozione della matrice di correlazione tra Co.Fi. e Co.Ep. prevista nel D.P.R. 132/2013. Tuttavia, la matrice – disponibile sul sito *internet* della Ragioneria Generale dello Stato<sup>1</sup> – avrebbe dovuto essere logicamente preceduta da un *set* di principi contabili analitici e dettagliati, che indicassero i corretti momenti temporali nei quali eseguire le rilevazioni dei fatti gestionali<sup>2</sup>, nonché i criteri di valutazione, atti a determinarne la corretta imputazione, secondo le logiche della competenza economica<sup>3</sup>. Purtroppo, come già illustrato nel paragrafo 4, la riforma degli EPNE in contabilità integrata è rimasta incompleta e, dunque, il D.P.R. 132/2013 è stato recepito come un mero adempimento, portando gli operatori e gli addetti ai lavori ad implementare la Co.Ep. in maniera acritica e, comunque, in assenza di definite regole di contabilizzazione e imputazione.

Invero, la matrice ha avuto il pregio di essere una “prima guida” alla Co.Ep. e, inoltre, non ha mai avuto la pretesa di essere esaustiva, ossia di contemplare tutti i possibili fatti gestionali. Tant'è che lo stesso D.P.R. 132/2013 prevede che le Amministrazioni possano discostarsi dalla matrice di correlazione ivi indicata, precisando i criteri contabili applicati, purché individuati tra le norme e i regolamenti vigenti in ambito nazionale ed internazionale, e dandone informativa al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato<sup>4</sup>. Ciò richiede, tuttavia, un grado di competenza professionale e di approccio critico alle rilevazioni economico-patrimoniali poco diffuso tra gli operatori contabili degli EPNE, rendendo fondamentale il ruolo consulenziale degli esperti di ragioneria pubblica.

Il rischio dell'alterazione dei dati di Co.Ep., pertanto, non risiede nella matrice di transizione in sé, strumento sicuramente perfettibile, ma nella assenza di principi contabili specifici per questo settore pubblico, che soprassedano alla rilevazione

---

<sup>1</sup> Art. 2, co. 3 del D.P.R. 132/2013.

<sup>2</sup> M. ANZALONE, G. MATTEI, *A peaceful coexistence between governmental accounting information and national accounting information. The case of Italian public administrations*, EGPA Spring Workshop, Modena 05-06 Maggio 2016.

<sup>3</sup> Invero, dei principi applicati sono rinvenibili nella disciplina degli Enti Locali, presenti negli allegati 4.2 e 4.3 al D.Lgs. 118/2011. Tuttavia, tali principi non si riferiscono agli EPNE e presentano significativi limiti e criticità. Sul punto, si veda GRANDIS, MATTEI, cit., 2023.

<sup>4</sup> Art. 2, co. 4 del D.P.R. 132/2013.

delle singole operazioni di gestione, guidando l'Amministrazione sul "come" e sul "quando" eseguire le scritture congiunte nel sistema finanziario e in quello economico-patrimoniale. Anche in questo caso, almeno sino all'introduzione di un unico *set* di principi contabili e di un nuovo piano dei conti multidimensionale, previsti nella riforma PNRR, si rende necessaria una indagine di dettaglio volta a verificare – Ente per Ente, operazione per operazione – l'esistenza di una corretta correlazione fra la Co.Fi. e la Co.Ep. Stante l'assenza di principi contabili applicati, tali approfondimenti rappresentano un passaggio nodale per gli EPNE in contabilità integrata e devono essere recepiti all'interno di propri regolamenti di amministrazione e contabilità.

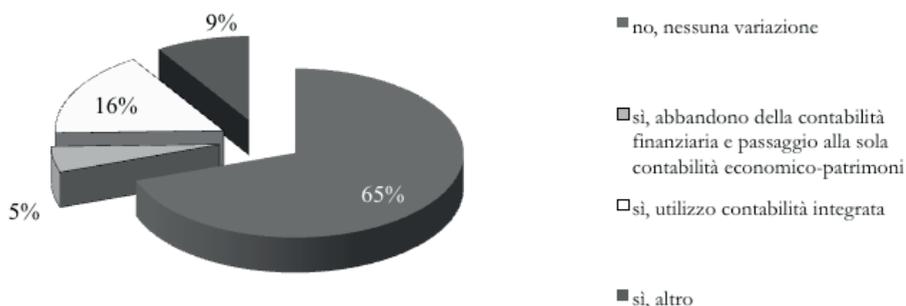
### **8.3. Eventuali riforme del sistema contabile degli EPNE**

Come illustrato nei paragrafi 3 e 4, il processo di armonizzazione contabile, iniziato formalmente nel 2009, ha richiesto alle Amministrazioni pubbliche di adeguare i propri sistemi contabili alla normativa vigente, implementando la Co.Ep. La domanda n. 4, somministrata sia alle Amministrazioni in Co.Fi. sia a quelle in contabilità integrata, vuole verificare se gli operatori hanno la consapevolezza del processo di armonizzazione in corso, oppure ritengano di essere già adempienti rispetto alla normativa vigente.

- Domanda n. 4.** *Sono previste variazioni nei prossimi anni alla tenuta della contabilità?*
- a. no, nessuna variazione;
  - b. sì, abbandono della contabilità finanziaria e passaggio alla sola contabilità economico-patrimoniale;
  - c. sì, introduzione della contabilità integrata (per i soli Enti in finanziaria);
  - d. sì, altro (diverso da sub a., b. e c.).

Nel grafico 5 sono riassunte le risposte ottenute da 122 Amministrazioni, pari alla somma (68+54) degli EPNE che adottano esclusivamente la Co.Fi. e quelli che hanno già adottato un sistema di contabilità integrata.

**Grafico 5 – Sono previste variazioni nei prossimi anni alla tenuta della contabilità?**



Il 65% di queste Amministrazioni – ossia 85, di cui 42 in Co.Fi. e 43 in contabilità integrata – ha dichiarato che non intende variare, nei prossimi anni, il proprio sistema contabile. Tale risposta, stante il contesto normativo delineato dalla L.196/2009, dimostra la diffusa inconsapevolezza degli effetti dell’armonizzazione sui sistemi contabili tradizionali. Il dato è ancora più allarmante se ci si limita agli Enti che adottano la sola Co.Fi. e, dunque, stante la normativa vigente, avrebbe già dovuto introdurre la Co.Ep. a regime dal 1° gennaio 2016, data di definitiva entrata in vigore del D.P.R. 132/2013.

Soltanto il 5% degli Enti (pari a 6 su 122) intende abbandonare il proprio modello contabile a vantaggio dell’adozione in via esclusiva della Co.Ep, senza passare in una fase intermedia di adozione di un modello contabile integrato.

Il 16% degli Enti (ovvero 20 su 122) ha dichiarato di voler modificare, nel prossimo futuro, la propria contabilità, integrando la Co.Ep. all’esistente sistema di Co.Fi.

Il restante 9% degli Enti (ovvero 11 su 122) sono tutti in contabilità integrata e hanno risposto “altro”, riportando, nelle note, le seguenti motivazioni:

- 5 Enti su 11 hanno dichiarato che si adegueranno alla armonizzazione contabile di cui al D.Lgs. 118/2011, ritenuto applicabile;
- 4 Enti su 11 hanno dichiarato che si adegueranno alla armonizzazione contabile di cui al D.Lgs. 91/2011, senza apportare ulteriori specifiche;
- 2 Enti su 11 non hanno evidenziato quale normativa ritengano applicabile.

Dunque, dai dati sopra riportati, è evidente come, talvolta, vi sia una profonda confusione su quale sia la normativa a cui far riferimento e quali siano gli adempimenti derivanti dal D.Lgs. 91/2011, ovvero dal D.Lgs. 118/2011, qualora quest’ultimo sia ritenuto applicabile. Ulteriori considerazioni su tale aspetto vengono elaborate nel paragrafo 8.7, dove vengono evidenziate le risposte alla domanda n. 11 inerente alla disciplina ritenuta di riferimento.

#### **8.4. I documenti di previsione degli EPNE**

Le risposte alle domande nn. 5, 6 e 7 sono suddivise in base alla tipologia di documento di previsione. Infatti, è necessario distinguere fra:

- preventivo finanziario, redatto dalle Amministrazioni in Co.Fi. e in contabilità integrata;
- *budget* economico, redatto dalle Amministrazioni in Co.Ep.

Di seguito si illustrano separatamente le risposte, in ragione della tipologia di documento elaborata.

##### *8.4.1. Risposte alla domanda sul preventivo finanziario*

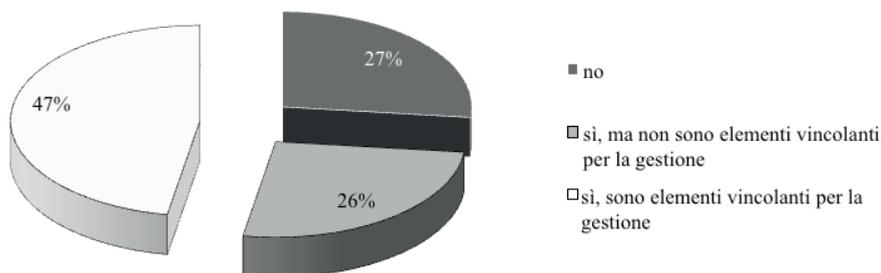
Indipendentemente dal fatto che un Ente utilizzi la Co.Fi. come unico sistema contabile o la integri con la Co.Ep., è necessario che approvi un preventivo finanziario, quale documento autorizzativo. A tal fine, è stata sottoposta ai 122 Enti in Co.Fi. e in contabilità integrata la domanda n.5.

**Domanda n. 5.** *Il preventivo finanziario è articolato per oggetti di imputazione (es. centri di costo, centri di responsabilità, programmi, attività, etc.)?*

- a. no;
- b. sì, ma non sono elementi vincolanti per la gestione;
- c. sì, sono elementi vincolanti per la gestione.

L'analisi delle risposte ottenute (grafico 6) mostra come il campione sia suddiviso in tre sezioni, tutte numericamente consistenti. Il 73% (47% + 26%) di tali EPNE, ossia 88 (56 + 32), redige un bilancio di previsione analitico, ovvero articolato per oggetti di imputazione; in particolare, il 47% lo ritiene vincolante e lo utilizza per attivare le responsabilità dirigenziali all'interno dell'Ente; al contrario, il 26% lo redige senza attribuire ai singoli oggetti di imputazione una valenza autorizzativa.

**Grafico 6 – Il preventivo finanziario è articolato per oggetti di imputazione?**



Il rimanente 27% degli Enti, e cioè 34 su 122, non elabora un preventivo finanziario articolato per oggetti di imputazione; di questi, 22 sono in Co.Fi. e 12 in contabilità integrata.

Un'ulteriore considerazione riguarda la correlazione tra la dimensione degli EPNE e l'articolazione analitica del preventivo finanziario; solitamente, infatti, nelle Amministrazioni di piccole dimensioni, vi è la tendenza a non dettagliare il preventivo finanziario, attribuendo le risorse ivi stanziati al solo vertice dirigenziale e non anche ai responsabili di livello inferiore.

Si è così indagato sulle dimensioni degli Enti, incrociando i dati emersi dalle risposte a questa domanda con quelle di cui alle domande nn. 9 e 10, relative alla dimensione dell'Ente, specificamente commentate nel paragrafo 8.6.

Considerando il numero di soggetti abilitati ad inserire i dati nel sistema informativo, gli 88 Enti che redigono il preventivo finanziario articolato per oggetti di imputazione si suddividono in:

- 20 con un numero di addetti non superiore ad 1;
- 55 con un numero di addetti compreso tra 2 e 10;
- 13 con un numero di addetti maggiore di 10.

Rispetto al numero delle sedi, invece:

- 67 Enti hanno un'unica sede;
- 21 Enti hanno più di una sede.

I 32 EPNE che non attribuiscono agli oggetti di imputazione valore autorizzativo si suddividono in:

- 6 con un numero di addetti non superiore ad 1;
- 23 con un numero di addetti compreso tra 2 e 10;
- 3 con un numero di addetti maggiore di 10.

Rispetto al numero delle sedi, invece:

- 26 Enti ha un'unica sede;
- 6 Enti hanno più sedi.

Dai numeri sopra esposti è possibile affermare che il parametro dimensionale è uno dei fattori che incide sulla articolazione del preventivo finanziario per centri di imputazione. Infatti, i 34 Enti che non redigono il preventivo finanziario articolato per centri di imputazione si suddividono in:

- 14 con un numero di addetti non superiore ad 1;
- 20 con un numero di addetti compreso tra 2 e 10;
- nessun Ente con un numero di addetti maggiore di 10.

Rispetto al numero di sedi con personale amministrativo, si nota che:

- 28 Enti hanno un'unica sede;
- 6 Enti hanno più di una sede.

Dunque, i dati riscontrabili da questa analisi consentono di desumere che:

- negli Enti piccoli, raramente viene redatto un preventivo finanziario articolato per oggetti di imputazione;
- negli Enti di medie dimensioni, solitamente viene redatto un preventivo finanziario articolato per centri di imputazione, ma tale articolazione non è vincolante;
- negli Enti grandi si redige quasi sempre un preventivo finanziario articolato per oggetti di imputazione, pienamente vincolante, che costituisce uno strumento di attivazione delle responsabilità dei dirigenti sottoposti al vertice dirigenziale.

Pertanto, al crescere della dimensione dell'Ente, cresce anche la complessità organizzativa dello stesso e, inevitabilmente, diviene indispensabile elaborare un documento di previsione più dettagliato, che assume valenza autorizzativa negli Enti di grandi dimensioni.

Normalmente, in questi Enti, il processo di formazione e formalizzazione del preventivo analitico è sostanzialmente analogo, indipendentemente dalla tipologia di contabilità adottata. Tale processo ha inizio con il coinvolgimento dei dirigenti e di tutti i soggetti preposti ai centri di responsabilità che, sulla scorta delle linee di indirizzo dell'organo politico e delle direttive del Direttore generale, individuano i programmi, i progetti e le attività delle unità organizzative loro subordinate, definendone gli aspetti qualitativi e quantitativi. Terminata questa fase propositiva, si innesca un processo di negoziazione con il Direttore generale, che si conclude con la definizione di una proposta di preventivo analitico, denominato

“gestionale”. Il Direttore generale, con l’ausilio del Responsabile dell’ufficio bilancio, consolida tali proposte analitiche, redigendo un preventivo generale, denominato “decisionale”, da sottoporre all’organo di governo per la discussione e successiva approvazione. Una volta approvato tale preventivo “decisionale”, l’organo di governo dell’Ente lo inoltra all’Amministrazione vigilante e lo assegna al Direttore generale, che provvede a ripartirlo secondo gli oggetti di imputazione, assegnando così ad ogni responsabile le risorse di competenza. In tal modo, nella maggior parte degli Enti, il preventivo finanziario “gestionale” diviene la base sulla quale attivare i controlli amministrativi e manageriali<sup>5</sup>.

Gli Enti di minori dimensioni non hanno necessità di prevedere un *iter* così complesso, stante il fatto che, solitamente, hanno un’unica figura dirigenziale a cui sono imputati tutti i poteri di gestione.

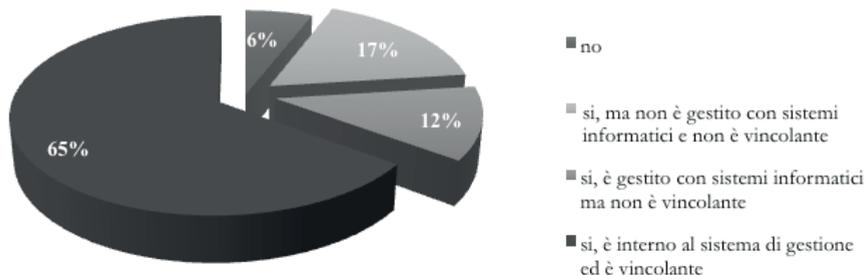
#### 8.4.2. Risposte alle domande sul budget economico

Come illustrato nel paragrafo 4, il D.M.E.F. 27 Marzo 2013 disciplina il *budget* economico per gli EPNE che adottano esclusivamente la Co.Ep. Le domande che riguardano questo documento di programmazione sono due: la n. 6 e la n. 7.

**Domanda n. 6.** *Nel Vostro Ente viene redatto il budget economico?*

- a. no;
- b. sì, ma non è gestito con sistemi informatici e non è vincolante;
- c. sì, è gestito con sistemi informatici ma non è vincolante;
- d. sì, è interno al sistema di gestione ed è vincolante.

**Grafico 7 – Nel Vostro Ente come viene redatto il *budget* economico?**



<sup>5</sup> Per controlli “manageriali” si intendono quei controlli volti a verificare lo svolgimento dell’attività erogativa in linea con i principi di economicità, efficacia ed efficienza, in opposizione ai controlli “burocratici”, volti a verificare la regolarità amministrativo-contabile, la legittimità e la correttezza dell’azione amministrativa. Sul tema, si veda: E. BORGONVI, *I concetti di controllo burocratico e controllo manageriale nella pubblica Amministrazione*, in Azienda Pubblica, n. 1, 1988; PAOLONI, GRANDIS, cit., 2007.

Come osservabile dal grafico 7, l'elevata percentuale di risposte positive (94%) attesta la necessità, anche per questi Enti, di disciplinare la previsione e la connessa funzione autorizzativa. In particolare, il 65% attribuisce al *budget* economico la funzione autorizzativa, paragonabile a quella del preventivo finanziario nelle Amministrazioni che adottano la Co.Fi.

Solamente il 29% (12%+17%) degli Enti elabora un *budget* economico non vincolante, mediante il quale vengono dichiarati gli obiettivi attesi per l'anno in corso, senza, con ciò, implicare autorizzazioni giuridicamente vincolanti per i *manager* dell'Ente.

Il 6% degli Enti non predisporre il *budget* economico. Il *budget* economico riflette l'Amministrazione nella sua interezza, senza essere necessariamente dettagliato per centri di imputazione; spesse volte, infatti, ha la medesima struttura del conto economico. L'eventuale dettaglio per centri di imputazione dà origine al *budget* "analitico", oggetto della domanda successiva n. 7.

**Domanda n. 7.** *Il budget economico è articolato per oggetti di imputazione (es. per centri di costo, centri di responsabilità, progetti, programmi, attività, etc.)?*

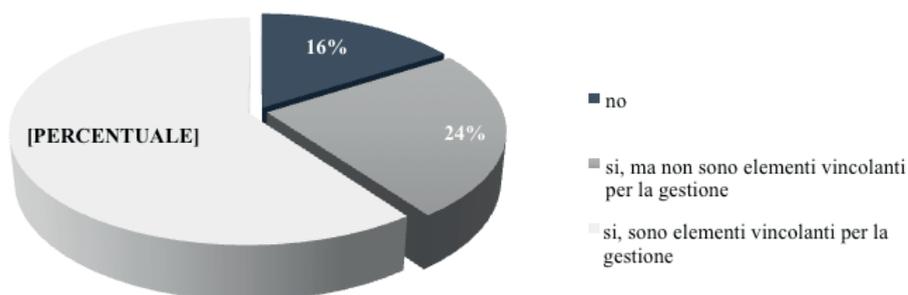
- a. no;
- b. sì, ma non sono elementi vincolanti per la gestione;
- c. sì, sono elementi vincolanti per la gestione.

L'analisi del grafico 8 indica che il 16% degli Enti adotta la Co.Ep. senza elaborare un *budget* analitico, mentre l'84% lo elabora. Tra gli Enti che hanno precedentemente affermato di predisporre un *budget* economico vincolante, l'8,5% non redige il *budget* analitico, il 7,3% lo redige senza vincoli e per l'84,2% degli Enti ha valore vincolante.

Inoltre, è opportuno sottolineare alcuni casi particolari:

- 5 Enti predispongono un *budget* economico non vincolante e un *budget* analitico vincolante, impiegato per la suddivisione delle responsabilità all'interno dell'Ente, senza che siano generati vincoli esterni imposti dalle Amministrazioni vigilanti;
- 1 Ente elabora un *budget* analitico vincolante, senza redigere un *budget* economico generale.

Grafico 8 – Il *budget* economico è articolato per oggetti di imputazione?



Anche per le Amministrazioni in Co.Ep., così come fatto in precedenza per le Amministrazioni in Co.Fi. o in integrata, è stata analizzata la presente domanda assieme a quella relativa al numero di addetti alla contabilità (domanda 9). Anche in questo caso, l'assenza di un documento analitico è correlata alle dimensioni ridotte dell'Ente. Ciò appare evidente, osservando che:

- il 35% degli Enti senza *budget* analitico ha al massimo 1 addetto;
- il 50% degli Enti senza *budget* analitico ha da 2 a 10 addetti;
- il 15% degli Enti senza *budget* analitico ha più di 10 addetti.

Tra gli Enti che dispongono di un *budget* analitico vincolante, risulta che:

- il 7 % ha un numero di addetti non superiore a 1;
- il 65% ha un numero di addetti compreso tra 2 e 10;
- il 28% ha un numero di addetti maggiore di 10.

Conformemente alle conclusioni sul preventivo finanziario (vedi paragrafo 8.4.1), anche questi risultati mostrano come la maggiore dimensione dell'Ente implichi una maggiore complessità gestionale e la conseguente necessità di redigere un *budget* analitico dettagliato.

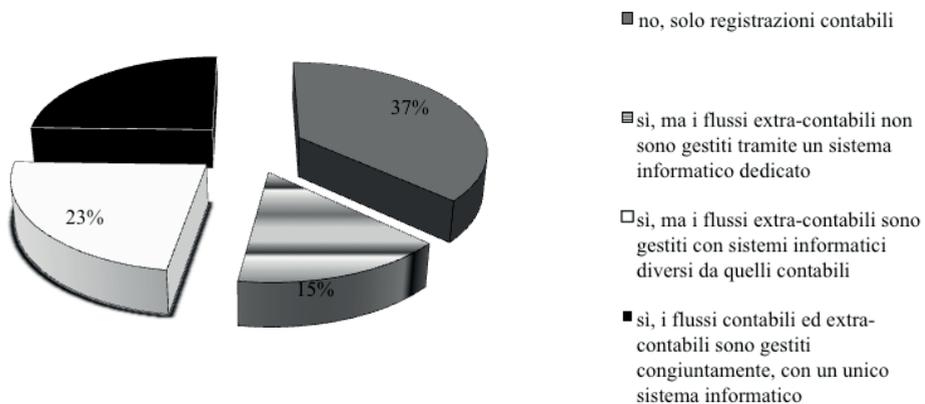
### **8.5. La gestione dei flussi extra-contabili degli EPNE**

Con il quesito n. 8 sui flussi extra-contabili, si indaga sulle modalità di rilevazione delle informazioni che non confluiscono necessariamente nel sistema contabile, ma che ne costituiscono un indispensabile supporto per la gestione e per l'*accountability*.

**Domanda n. 8.** *All'interno del Vostro ente sono gestiti flussi extra-contabili, quali, ad esempio richieste di acquisto, ordini, commesse, etc.)?*

- a. no, solo registrazioni contabili;
- b. sì, ma i flussi extra-contabili non sono gestiti tramite un sistema informatico dedicato;
- c. sì, ma i flussi extra-contabili sono gestiti con sistemi informatici diversi da quelli contabili;
- d. sì, i flussi contabili ed extra-contabili sono gestiti congiuntamente, con un unico sistema informatico.

**Grafico 9 – All'interno del Vostro Ente sono gestiti flussi extra-contabili?**



Dal grafico 9 si desume che il 37% delle 253 Amministrazioni rispondenti, pari a 94 Enti, non gestisce i flussi extra-contabili. Gli EPNE che gestiscono i flussi extra-contabili, anche se in maniera differente, sono, nel complesso, il 63% delle Amministrazioni aderenti all'indagine. In particolare:

- il 15% li gestisce manualmente;
- il 23% utilizza un sistema informatico diverso da quello contabile;
- il 25% utilizza il medesimo sistema informatico sia per le rilevazioni contabili sia per le rilevazioni dei flussi extra-contabili.

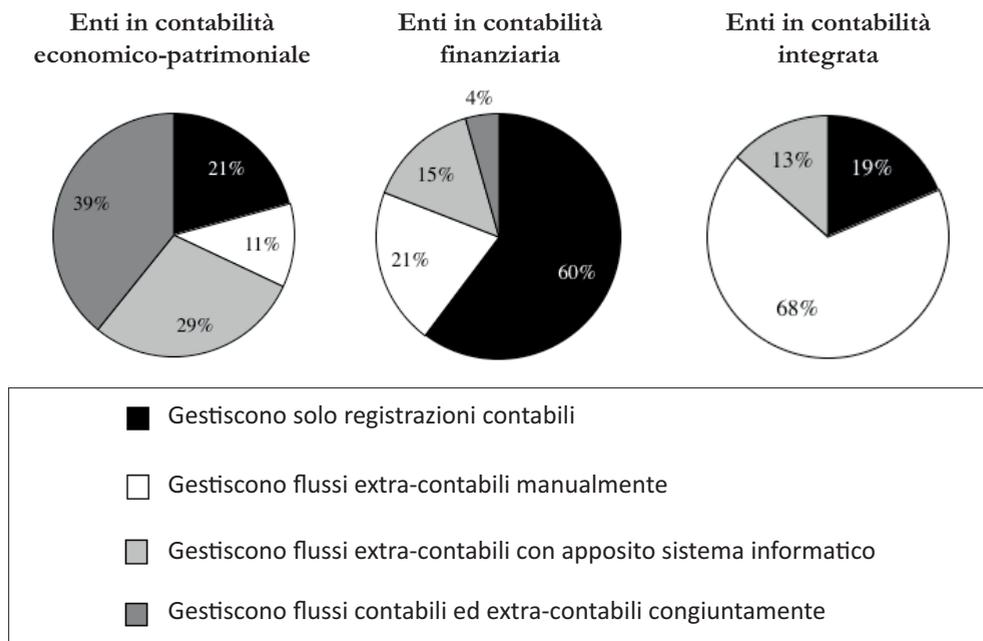
Gli Enti che gestiscono i flussi extra-contabili manualmente sono:

- 6 di piccole dimensioni (1 addetto);
- 28 di media grandezza (da 2 a 10 addetti);
- 4 di grandi dimensioni (più di 10 addetti).

Andando ad analizzare la risposta in relazione al sistema contabile adottato, sono emersi i dati riportati nel grafico 10. Come si nota, gli Enti che non gestiscono i flussi extra-contabili sono:

- per il 60%, Enti in Co.Fi;
- per il 44%, Enti in contabilità integrata;
- per il 21%, Enti in Co.Ep.

**Grafico 10 – Gestione dei flussi extra-contabili negli enti con diversi sistemi contabili**



Il dato sembra suggerire che la Co.Fi. abbia minore bisogno di essere supportata da informazioni extra-contabili. La gestione degli ordini ai fornitori degli Enti in Co.Fi., infatti, è assorbita dalla logica autorizzativa che regge tale sistema; gli “impegni” altro non sono che la contabilizzazione di obbligazioni giuridiche assunte con terzi.

Invero, la minore dipendenza della Co.Fi. da flussi extra-contabili è dovuta alla totale assenza di rilevazioni inerenti alla gestione economico-patrimoniale. Se si considerasse la gestione dei beni pubblici e i connessi obblighi inventariali, anche i flussi extra-contabili degli Enti in Co.Fi. risulterebbero di considerevole entità. In tali Enti, infatti, gli obblighi di inventariazione e gestione dei beni pubblici non alimentano alcun dato del sistema di Co.Fi.

A supporto di tale ragionamento, si può constatare che le Amministrazioni in

contabilità integrata hanno bisogno di un supporto delle informazioni extra-contabili maggiore degli Enti in Co.Fi. Da ciò si deduce che tali flussi attengono proprio a quella dimensione non contemplata dalla Co.Fi. A maggior ragione, quindi, le Amministrazioni in Co.Ep. hanno bisogno di un adeguato supporto di informazioni extra-contabili, sia per la natura stessa dei valori contabilizzati, attinenti alla gestione in tutti i suoi aspetti e non alla sola dimensione finanziaria, sia per colmare le carenze tipiche della contabilità civilistica, che non contempla i documenti autorizzativi di previsione. Pertanto, la dipendenza da flussi extra-contabili non è in funzione del sistema contabile adottato, ma della tipologia di informazioni ritenute necessarie per una completa rendicontazione<sup>6</sup>. In altri termini, è il mutato fabbisogno informativo che ha richiesto “nuove” e “diverse” informazioni<sup>7</sup> rispetto a quelle tradizionalmente richieste dalla Co.Fi., tali da avvicinare il sistema di rendicontazione a quello in uso nelle imprese. Come è noto alla dottrina<sup>8</sup>, il sistema contabile deve essere utilizzato come strumento per elaborare le

---

<sup>6</sup> Il tema del perimetro di rilevazione della Co.Ep. e della Co.Fi. trova approfondimento nel contributo di COLUMBANO, cit., 2024, capitolo 1 del presente collettaneo.

<sup>7</sup> Innumerevoli sono gli autori che hanno analizzato le “nuove” e “diverse” informazioni di cui necessita la contabilità economico-patrimoniale e l'*output* che fornisce tale sistema contabile; si vedano, tra gli altri, a titolo esemplificativo: N. HYNDMAN, C. CONNOLLY, *Accruals accounting in the public sector: A road not always taken*, in *Management Accounting Research*, 22(1), 2011, 36-45; M. ROBINSON, *Accrual accounting and the efficiency of the core public sector*, in *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1998, 21-37; G.D. CARNEGIE, B.P. WEST, *Making accounting accountable in the public sector*, in *Critical perspectives on accounting*, 16(7), 2005, 905-928; V. PINA, L. TORRES, *Reshaping public sector accounting: an international comparative view*, in *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20(4), 2003, 334.

<sup>8</sup> In questa affermazione si fa riferimento agli approcci contingenti, partendo dalle teorie organizzative elaborate da T.E. BURNS, G.M. STALKER, *The management of innovation*, in *University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship*, 1961; J. THOMPSON, *Organizations in action*, 1967; JAY M. SHAFRITZ, J. OTT, *Steven. Classics of organization theory*, 4, 1967; P.R. LAWRENCE, J.W. LORSCH, J.S. GARRISON, *Organization and environment: Managing differentiation and integration*, Boston, MA: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1967; P. TIESSEN, J.H. WATERHOUSE, *Towards a descriptive theory of management accounting*, in *Accounting, Organizations and Society*, 8(2), 1983, 251-267; poi traslate al mondo privatistico da alcuni autori, tra i quali: F.D.S. CHOI, G.G. MUELLER, *International Accounting*, Prentice-Hall, 1984; C.W. NOBES, *International variations in perceptions of accounting journals*, in *Accounting Review*, 1985, 702-705; per poi essere utilizzate anche in riferimento al settore pubblico: P.N. KHANDWALLA, *The design of organizations*, 1977; A. KIESER, H. KUBICEK, *Organisation Berlin*, New York, 1983; G. SCHREYÖGG, H. STEINMANN, *Strategische Kontrolle*, in *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 37(5), 1985, 391-410; A. JARUGA, W.A. NOWAK, *Toward*

informazioni necessarie a soddisfare i bisogni informativi emergenti in un certo periodo ed in un determinato ambiente.

Dunque, più ci si allontana dalla Co.Fi., tanto più la gestione dei flussi extra-contabili avviene in maniera congiunta con i flussi contabili. Tale evidenza trova ampiamente riscontro nelle tipologie di sistema informatico adottato; infatti, i *software* utilizzati per la tenuta della Co.Ep. prevedono già la gestione anche dei flussi extra-contabili, comunque necessari.

Negli Enti in contabilità integrata ci si trova in “una via di mezzo”, in quanto alcuni dati previsionali (quelli finanziari e autorizzativi) sono gestiti dal sistema di Co.Fi., mentre tutti i flussi extra-contabili che alimentano le rilevazioni economico-patrimoniali devono, comunque, essere censiti.

Ovviamente, il parametro dimensionale incide anche sulle modalità di raccolta ed elaborazione dei flussi extra-contabili. Infatti, la gestione “manuale” di tali informazioni, non sorretta da uno specifico sistema informatico, è stata riscontrata esclusivamente negli Enti di piccole dimensioni.

Nell’ottica della riforma 1.15 del PNRR, la situazione appena illustrata fa ben sperare: infatti, già il 63% degli Enti aderenti al questionario ha affermato di gestire, con diverse modalità, i flussi extra-contabili, fondamentali per la corretta implementazione della Co.Ep.

### **8.6. La dimensione delle Amministrazioni sottoposte a indagine**

Le domande nn. 9 e 10, trattate nei paragrafi 8.6.1 e 8.6.2, sono volte a indagare la dimensione e la struttura organizzativa delle Amministrazioni sottoposte ad indagine.

---

*a General Model of Public Sector Accounting Innovations*, in *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, JAI Press Inc., 9, 1996, 21-31; R. LAUGHLIN, J. PALLOT, *Trends, Patterns and Influencing Factors: some reflections*, in *Global Warning! Debating International Developments in New Public Financial Management*; O. Olson *et al.* (eds.); Oslo; Cappellen, 1998, 376-399; J. PALLOT, *Contextual Variables Underlying Innovation in National Budgeting, Accounting and Auditing: the Case of New Zealand*, working-paper presented at the 7th CIGAR Conference, Paris, May, J. (1995); K. LÜDER, *Research in Comparative Governmental Accounting Over the Last Decade – Achievements and Problems*; Springer US, 2002; K. LÜDER, *The ‘Contingency Model’ Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain*, in *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, E. BUSCHOR AND K. SCHEDLER (eds.), Berne, Stuttgart, Vienna: Paul Haupt Publishers, 1994, 1-15. K. LÜDER, K., *A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in The Political-Administrative Environment*, in *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, JAI Press Inc., 7, 1992, 99-127; G. DABBICCO, G. MATTEI, *The reconciliation of budgeting with financial reporting: A comparative study of Italy and the UK*, in *Public Money & Management*, 41(2), 2021, 127-137; G. MATTEI, S. JORGE, F.G. GRANDIS, *Comparability in IPSASs: Lessons to be Learned for the European Standards*, in *Accounting in Europe*, 17(2), 2020, 128-182.

### 8.6.1. Risposte alla domanda sul numero degli addetti

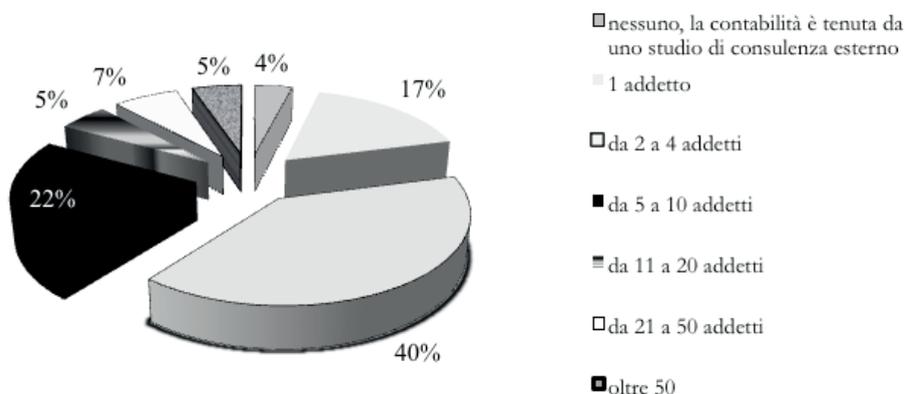
La domanda n. 9 riguarda il numero degli addetti all'inserimento dei dati contabili ed extra-contabili.

**Domanda n. 9.** *Quanti sono i soggetti abilitati (dipendenti e collaboratori) ad inserire i dati contabili ed extra-contabili nel sistema informativo?*

- a. nessuno, la contabilità è tenuta da uno studio di consulenza esterno;
- b. 1 addetto;
- c. da 2 a 4 addetti;
- d. da 5 a 10 addetti;
- e. da 11 a 20 addetti;
- f. da 21 a 50 addetti;
- g. oltre 50.

Il processo di armonizzazione contabile investe la totalità dei dipendenti, direttamente coinvolti nella esecuzione e nella conseguente rilevazione dei fatti di gestione. Ciò richiede una nuova e specifica formazione del personale, poiché l'impatto dell'armonizzazione contabile sull'organizzazione di una Amministrazione non riguarda solo la rilevazione, ma incide profondamente anche sui processi di programmazione e controllo e, conseguentemente, sulla stessa gestione produttrice ed erogatrice.

**Grafico 11 – Quanti sono i soggetti abilitati ad inserire i dati contabili ed extra-contabili nel sistema informativo?**

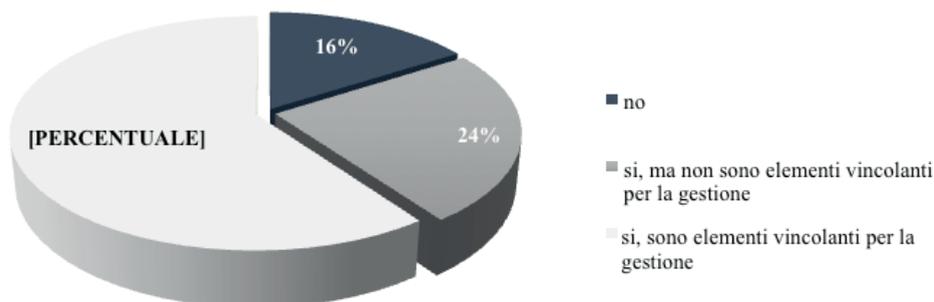


Dal grafico 11 si evince che pochi Enti, il 4%, fanno gestire la propria contabilità presso un consulente esterno. Una percentuale rilevante, pari al 17%, affida la gestione della contabilità ad un unico addetto. La maggior parte degli Enti (40%) ha un numero di addetti ai processi di rilevazione contabile compreso tra 2 e 4, seguito da quelli (22%) che hanno tra i 5 e i 10 operatori contabili. Ne consegue che ben il 62% degli EPNE è costituito da organizzazioni che vedono impiegati in attività amministrative un numero di persone compreso tra 2 e 10 addetti. Infine, il 5% ha da 11 a 20 addetti; il 7% ha da 21 a 50 addetti e ben il 5% ha più di 50 addetti.

Al fine di distinguere in modo più netto i livelli dimensionali dell'Ente, nel grafico 12 si è suddiviso il campione in tre fasce così individuate:

- *I fascia* - Enti di piccole dimensioni; appartengono a tale categoria le Amministrazioni che hanno al massimo un addetto;
- *II fascia* - Enti di medie dimensioni; appartengono a tale categoria le Amministrazioni che hanno dichiarato di avere da 2 a 10 addetti contabili;
- *III fascia* - Enti di grandi dimensioni; appartengono a tale categoria le Amministrazioni che hanno un numero di addetti contabili superiore a 10 unità.

**Grafico 12 – Numero degli addetti suddivisi per fascia**



La fascia I comprende il 21% degli Enti; la fascia II racchiude il 62% delle Amministrazioni mentre, solamente il 17% degli Enti fa parte della fascia III; dunque, l'83% (21% + 62%) degli Enti che hanno risposto al questionario ha al massimo 10 addetti alla contabilità. Ciò dimostra che la maggior parte degli EPNE sono di medie dimensione.

Confrontando i dati ottenuti per fasce con i diversi sistemi contabili, nel grafico 13, si evidenzia che, tra gli Enti in Co.Ep.:

- il 15% è formato da Enti di piccole dimensioni;
- il 62% è formato da Enti di medie dimensioni;
- il 23% è formato da Enti di grandi dimensioni.

Per quanto concerne gli Enti in contabilità integrata:

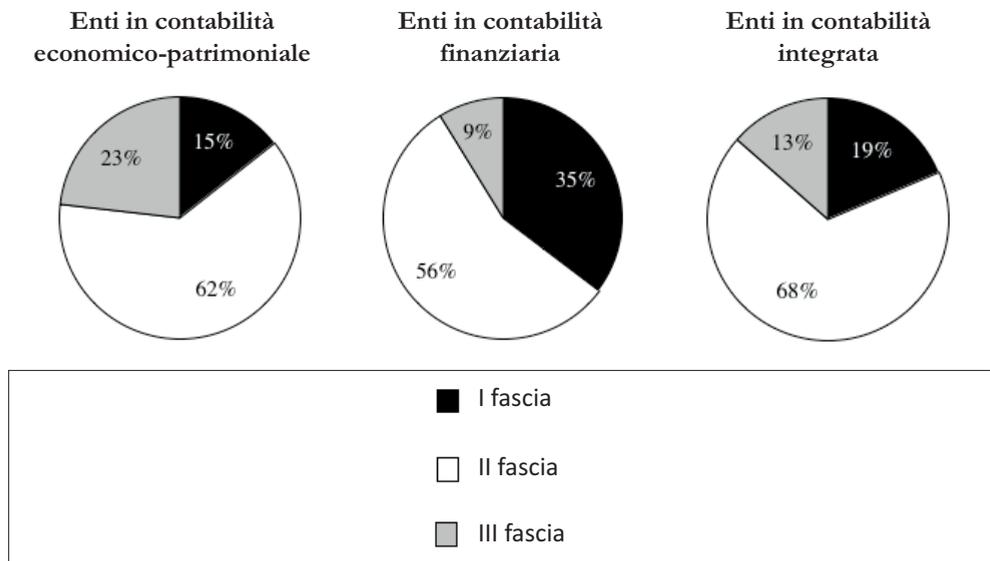
- il 19% è formato da Enti di piccole dimensioni;
- il 68% è formato da Enti medie dimensioni;
- il 13% è formato da Enti di grandi dimensioni.

Osservando gli Enti in Co.Fi.:

- il 35% è formato da Enti di piccole dimensioni;
- il 56% è formato da Enti di medie dimensioni;
- il 9% è formato da Enti di grandi dimensioni.

Da quanto emerge, gli Enti in Co.Ep. hanno un numero di addetti alle rilevazioni contabili maggiore rispetto agli Enti in Co.Fi.

**Grafico 13 – Suddivisione degli enti con diversi sistemi contabili rispetto alle fasce dimensionali**



La tabella n. 2 rappresenta in valori assoluti i dati riportati nel grafico 13.

**Tabella 2 – Suddivisione degli Enti con diversi sistemi contabili rispetto alle fasce dimensionali**

Risposte	Enti in Co.Fi.	Enti in integrata	Enti in Co.Ep.	Totali
<b>Enti Piccoli</b>	24	10	20	<b>54</b>
<b>Enti Medi</b>	38	37	81	<b>156</b>
<b>Enti Grandi</b>	6	7	30	<b>43</b>
<b>Totali</b>	<b>68</b>	<b>54</b>	<b>131</b>	<b>253</b>

La tabella 2 permette di effettuare le seguenti considerazioni, suddivise per fasce dimensionali:

- la maggioranza degli Enti di piccole dimensioni (34 su 54) adotta la Co.Fi., sia in via esclusiva (24), che integrata con la Co.Ep. (10); tuttavia, nell’ottica della riforma del PNRR, si segnala che ben 24 Enti non hanno implementato alcun tipo di Co.Ep., mentre 30 Enti già la adottano, di cui 20 in via esclusiva;
- gli Enti di medie dimensioni rappresentano la fascia dimensionale più numerosa del campione. Più della metà (81 su 156) adotta esclusivamente la Co.Ep.; se si considerano anche gli Enti in contabilità integrata, si arriva a 118 Enti che, dunque, sono già pronti a recepire le novità che verranno introdotte dal PNRR. Solo una porzione limitata (38) non ha implementato alcun tipo di Co.Ep.;
- la maggior parte degli Enti di grandi dimensioni (37 su 43) adotta la Co.Ep., ancorché 7 la integrino con la Co.Fi. Solo 6 Enti adottano in via esclusiva la Co.Fi.; pertanto, questi avranno maggiori difficoltà ad aderire alle novità introdotte dalla riforma contenuta nel PNRR.

Dai dati sopraelencati emerge una netta bipartizione: la Co.Fi. è il sistema preferito dalle Amministrazioni pubbliche di piccole dimensioni, mentre la Co.Ep. rappresenta il sistema maggiormente in uso in quelle medio-grandi.

### 8.6.2. Risposte alla domanda sul numero delle sedi

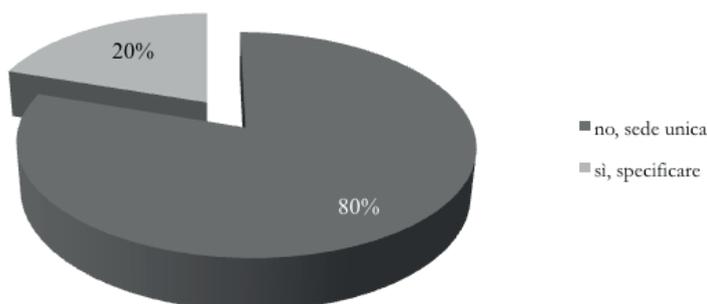
La domanda n. 10 verte sul numero delle sedi con personale amministrativo.

**Domanda n. 10.** *Vi sono diverse sedi con personale amministrativo?*

a. no, sede unica;

b. sì, specificare.

**Grafico 14 – Vi sono diverse sedi con personale amministrativo?**



Come si desume dal grafico 14, l'80% degli Enti ha un'unica sede nella quale operano gli addetti abilitati ad inserire i dati contabili. Ciò suggerisce che, anche in presenza di Enti con più sedi decentrate, la funzione amministrativa e contabile può essere facilmente accentrata, generando così un risparmio nei costi di struttura.

Solo il 20% delle Amministrazioni ha più sedi con personale amministrativo. Tale percentuale è composta, per poco più della metà, da EPNE sottoposti alla vigilanza di Enti territoriali, quali Regioni ed Enti locali, che garantiscono l'erogazione dei servizi in modo omogeneo sul loro territorio, avvalendosi di questi Enti strumentali. Tale situazione richiede un'organizzazione articolata in dipartimenti, uffici o vere e proprie sedi dislocate nell'area territoriale di riferimento. Il dato ha portato gli autori a concludere che, con ogni probabilità, fra le Amministrazioni rispondenti vi fossero anche taluni Enti soggetti al D.Lgs. 118/2011, con ciò confermando la possibile sovrapposizione dell'ambito di applicazione di tale norma con l'ambito di applicazione del D.Lgs. 91/2011. A tale aspetto è dedicata la domanda n. 11, sulla disciplina che gli Enti sottoposti a indagine ritengano loro applicabile.

## 8.7. La disciplina di riferimento delle Amministrazioni sottoposte a indagine

La domanda n. 11 è strutturata come segue:

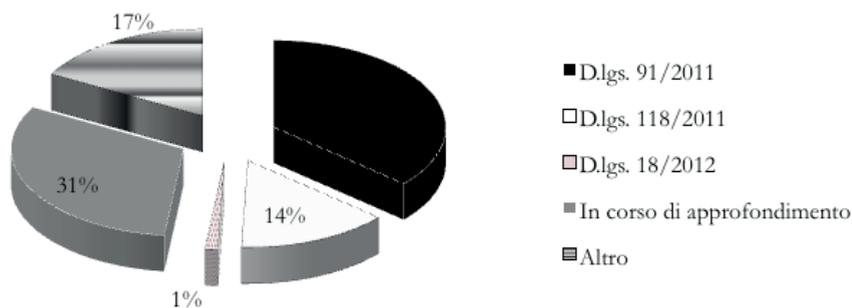
**Domanda n. 11.** *Relativamente al processo di armonizzazione contabile di cui all'art. 117 della Costituzione, l'Amministrazione è soggetta al:*

- a. D.Lgs. 91/2011;
- b. D.Lgs. 118/2011;
- c. D.Lgs. 18/2012;
- d. in corso di approfondimento;
- e. altro.

Come dimostrato in altri studi<sup>9</sup>, l'ambito di applicazione delle norme sull'armonizzazione contabile presenta un cospicuo numero di casi controversi. Pertanto, nella predisposizione del quesito e delle relative opzioni sono state previsti i casi d) ed e), in modo da consentire agli intervistati di potersi esprimere anche qualora fossero incerti su quale fosse la normativa di riferimento.

Nel grafico 15 sono riportate le percentuali delle risposte ottenute da tutte le Amministrazioni sottoposte a indagine.

**Grafico 15 – Vi sono diverse sedi con personale amministrativo?**



Tali risposte sono state scorporate in ragione del sistema contabile adottato, ottenendo i valori riportati nella tabella 3.

<sup>9</sup> GRANDIS, STORTI, cit., 2017.

Tabella 3 – Normativa di riferimento e sistema contabile adottato – Dati rilevati

Risposte		Enti in Co.Ep		Enti in Co.Fi.		Enti in integrata		Totali	
a	D.Lgs. 91/2011	69	52%	10	15%	13	24%	92	37%
b	D.Lgs. 118/2011	5	4%	19	28%	12	22%	36	14%
c	D.Lgs. 18/2012	1	1%	2	3%	0	0%	3	1%
d	In corso di approfondimento	38	29%	22	32%	19	35%	79	31%
e	Altro	18	14%	15	22%	10	19%	43	17%
	<b>Totali</b>	<b>131</b>		<b>68</b>		<b>54</b>		<b>253</b>	<b>100%</b>

I risultati della tabella 3 mostrano che:

- 92 Enti si ritengono soggetti al D.Lgs. 91/2011;
- 36 Enti si ritengono soggetti al D.Lgs. 118/2011;
- 3 Enti si ritengono soggetti al D.Lgs. 18/2012;
- 79 Enti stanno ancora approfondendo quale sia la loro normativa di riferimento;
- 43 Enti si ritengono soggetti ad altre normative, non riportate nelle opzioni precedenti.

Ponendo l'attenzione sulle risposte relative al D.Lgs. 91/2011 – oggetto del presente contributo – si nota che gli Enti aderenti al questionario sono così suddivisi: 69 adottano un sistema di Co.Ep., 13 adottano un sistema di contabilità integrata e 10 adottano un sistema di Co.Fi.

Già da una prima analisi delle risposte, emergono notevoli perplessità, soprattutto per le percentuali inerenti alle risposte di cui ai punti d) ed e), che ammontano complessivamente a 122 Enti (79+43), pari al 48% (31%+17%) delle Amministrazioni indagate. Si è così deciso di analizzare le singole risposte, procedendo ad una rigorosa analisi documentale e consultando i siti di tutte le Amministrazioni sottoposte a indagine<sup>10</sup>. In tal modo, si è depurata la tabella 3 dagli errori

<sup>10</sup> Ciò è stato fatto soprattutto al fine di verificare le 3 Amministrazioni che hanno indicato come propria normativa di riferimento il D.Lgs. 18/2012, già escluso in sede di definizione delle Amministrazioni da sottoporre ad indagine.

commessi dai compilatori del questionario e si sono correttamente collocati tutti gli Enti, la cui risposta ricadeva nelle casistiche “in corso di approfondimento” e “altro”, giungendo alla definizione della tabella 4.

**Tabella 4 – Normativa di riferimento e sistema contabile adottato – Dati depurati**

Risposte	Enti in		Enti in		Enti in		Totali	
	Co.Ep		Co.Fi.		integrata			
<b>D.Lgs. 91/2011</b>	96	70%	11	16%	19	39%	<b>126</b>	50%
<b>D.Lgs. 118/2011</b>	22	16%	34	51%	18	37%	<b>74</b>	29%
<b>Sovrapposizione fra i DD.Lgs. 91/2011 e 118/2011</b>	14	10%	22	33%	12	24%	<b>48</b>	19%
<b>Altri DD.Lgs.</b>	5	4%	0	0%	0	0%	<b>5</b>	2%
<b>Totali</b>	<b>137</b>		<b>67</b>		<b>49</b>		<b>253</b>	

Tale ulteriore analisi ha consentito di identificare chiaramente quali fossero gli Enti sottoposti al D.Lgs. 91/2011 e quali ricadessero nel D.Lgs. 118/2011. In particolare, 126 Enti sono effettivamente soggetti al D.Lgs. 91/2011, mentre 74 sono certamente soggetti al D.Lgs. 118/2011. Le 3 Amministrazioni, che in precedenza apparivano soggette al D.Lgs. 18/2012, sono state correttamente riallocate nelle categorie di effettiva pertinenza.

Per 5 Amministrazioni permane l'incertezza, in quanto la normativa di riferimento potrebbe essere differente sia dal D.Lgs. 91/2011, che dal D.Lgs. 118/2011. Pertanto, l'ulteriore analisi condotta ha consentito di ridurre il margine di incertezza circa la normativa da applicare. Rimane notevole la sovrapposizione tra gli ambiti di applicazione dei due decreti, in cui rientrano ben 48 Enti, pari al 19% delle Amministrazioni esaminate.

Limitandosi solamente ai 126 EPNE, che certamente ricadono nell'ambito di applicazione del D.Lgs. 91/2011, si può affermare che:

- 96 hanno adottato la Co.Ep. ed attualmente devono applicare il D.M.E.F. 27 marzo 2013 o i futuri decreti ministeriali che lo sostituiranno;
- 30 (11 in Co.Fi. e 19 in contabilità integrata) devono continuare ad applicare il D.P.R. 97/2003, nonché le normative intervenute nel frattempo, fra le quali, in primo luogo, il D.P.R. 132/2013.

Nell'ottica della riforma contabile 1.15 del PNRR, la situazione degli EPNE appare positiva: infatti dei 126 EPNE certamente soggetti al D.Lgs. 91/2011, ben 115 – di cui 96 in Co.Ep. e 19 in contabilità integrata – adottano un sistema di rilevazione economico-patrimoniale e, pertanto, possiedono i prerequisiti necessari per recepire le novità previste dalla riforma del PNRR.

## 9. Conclusioni

Alla luce dei dati emersi dal questionario, delle analisi condotte e delle considerazioni effettuate nel corso della trattazione, è possibile giungere ad alcune conclusioni sul sistema contabile degli ENPE che certamente rientrano nell'ambito di applicazione del D.Lgs. 91/2011, rispondendo così alla domanda di ricerca, ossia:

*RQ: Quale è lo stato dell'arte del processo di armonizzazione contabile delle Amministrazioni pubbliche soggette al D.Lgs. 91/2011?*

In premessa, occorre constatare un dato numerico: dei 126 Enti certamente assoggettati al D.Lgs. 91/2011, ben 96 Amministrazioni hanno abbandonato la Co.Fi. e adottano la sola Co.Ep.

Osservando le altre 30 Amministrazioni, 11 adottano in via esclusiva la Co.Fi. Questi Enti devono avviare quanto prima una riforma della propria contabilità, affinché possano allinearsi ai requisiti normativi vigenti, indispensabili per poter, in futuro, recepire le novità che verranno introdotte con la riforma 1.15 del PNRR.

Per quanto concerne i 19 Enti in contabilità integrata, si ribadiscono le considerazioni esposte durante l'analisi dei risultati: il corretto funzionamento del piano dei conti integrato, strumento fondamentale per la tenuta congiunta delle due contabilità, necessita inevitabilmente della definizione di puntuali regole tecniche, volte a chiarire “quando” e “come” movimentare le voci contabili. Pertanto, in attesa che la riforma del PNRR venga recepita con atti normativi specifici, si ritengono applicabili i principi contabili emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità, tenendo necessariamente conto delle specificità delle pubbliche Amministrazioni<sup>11</sup>.

Dopo aver rappresentato numericamente il quadro degli EPNE di cui al D.Lgs. 91/2011, vengono illustrate, di seguito, alcune riflessioni generali sull'andamento dell'armonizzazione contabile, in vista della riforma PNRR.

---

<sup>11</sup> Per una disamina sull'applicabilità dei principi contabili civilistici alle Amministrazioni pubbliche, si veda, in particolare, GRANDIS, MATTEI, cit., 2014, p. 91 e ss.

In primo luogo, il campione analizzato risulta molto eterogeneo. Difatti, sono stati riscontrati numerosi Enti che adottano sistemi contabili differenti, pur facendo parte della medesima categoria dell'elenco ISTAT; inoltre, anche laddove il sistema contabile sia lo stesso, diverse sono le modalità di implementazione. Questa ampia varietà deriva dall'esistenza, o meno, di autonomia contabile che consente agli Enti di adottare soluzioni autonome e differenziate: molti EPNE hanno sfruttato tale autonomia per definire vari aspetti, rimasti ancora non disciplinati, a causa della mancata emanazione di fondamentali decreti attuativi del D.Lgs. 91/2011, primo fra tutti, l'aggiornamento del D.P.R. 97/2003.

In secondo luogo, è stata verificata una correlazione diretta fra la dimensione dell'Amministrazione e la complessità dei documenti contabili previsionali. Difatti – fermo restando che il preventivo finanziario assume sempre una funzione autorizzativa, mentre il *budget* economico può, talvolta, esserne privo – si è constatato che, al crescere della dimensione dell'Ente, aumenta anche il dettaglio e l'analiticità dei documenti di previsione. Per quanto concerne gli Enti in Co.Ep., la maggiore complessità di tali documenti è spesso associata al loro utilizzo come veri e propri strumenti di programmazione, valutazione e controllo della gestione. In tal senso, il preventivo finanziario o il *budget* economico ed i loro allegati sono sempre più utilizzati come strumenti per dare concretezza al principio della distinzione fra atti di indirizzo politico ed il potere di gestione assegnato ai dirigenti<sup>12</sup>. In altre parole, il tradizionale bilancio di previsione è presentato in due differenti versioni:

- un primo documento sintetico, detto “decisionale”, rappresenta una sorta di “bilancio politico” nel quale sono sintetizzati gli atti di indirizzo;
- un secondo documento, più analitico, detto “gestionale”, autorizza i dirigenti a porre in essere gli atti di loro competenza<sup>13</sup>, rispetto ai quali saranno valutati in sede di rendicontazione.

Negli Enti di più piccole dimensioni – ove, sovente, vi è un unico centro di responsabilità amministrativa affidato ad un unico vertice dirigenziale – i due documenti tendono a coincidere. Negli Enti più grandi, invece, dove i centri di responsabilità sono più di uno o sono rinvenibili diversi livelli dirigenziali, è necessario suddividere

---

<sup>12</sup> A. BUCELLATO, La Funzione del Programma Elettorale per il Governo delle Aziende Pubbliche. In: *Annali della Facoltà di Economia di Cagliari*, Franco Angeli, Milano, 2001; GRANDIS F.G., MATTEI G., *The Governance Model in the Italian public Entities after more than a quarter of a century since the reform*, in *Corporate Ownership & Control*, Vol. 14, 2016.

<sup>13</sup> F. G. GRANDIS, G. MATTEI, *The Authorising Function of Budgets in Public Administration. Applicability of IPSAS 24 in Italy*, *Open Journal of Accounting*, 2014, 3(02), 45.

il bilancio “gestionale” in vari “*budget* dei centri di responsabilità”.

In terzo luogo, persiste una diffusa inconsapevolezza circa gli effetti sui sistemi contabili del processo di armonizzazione in corso. Invero, il controverso quadro normativo, nonché l’incerto ambito di applicazione dei vari decreti legislativi, conducono gli operatori ad un atteggiamento “difensivo”, volto a mantenere le procedure in essere.

Nella prospettiva della riforma contabile 1.15 del PNRR, il lavoro si è concentrato sul livello di implementazione della Co.Ep quale prerequisito fondamentale della riforma stessa.

A ben vedere, gli EPNE erano già tenuti alla redazione di un conto economico e di uno stato patrimoniale in forza del D.P.R. 696/1979 che, pur con i suoi limiti<sup>14</sup>, costituì una delle prime norme ad imporre una rendicontazione economico-patrimoniale.

Con il D.P.R. 97/2003 è stato effettuato un ulteriore passo avanti nel processo di introduzione della Co.Ep. e, ad oggi, la mancata rilevazione dei fatti gestionali sotto l’aspetto economico-patrimoniale costituisce una consolidata inadempienza. Con tale decreto, non si è voluto imporre uno standardizzato sistema integrato di contabilità, lasciando alle singole Amministrazioni la scelta del modello più confacente alle dimensioni organizzative ed alla complessità della specifica gestione. Purtroppo, pochi Enti hanno colto l’opportunità di implementare un’effettiva Co.Ep., ritenendo la rendicontazione economico-patrimoniale un mero adempimento, effettuato mediante una meccanica riclassificazione dei dati traibili dalla Co.Fi.

In vista della riforma 1.15 del PNRR, è necessario rilanciare il processo di introduzione della Co.Ep, affinché le Amministrazioni si sforzino di adottare, quantomeno, un sistema di contabilità integrata, che non rilevi soltanto la gestione di competenza finanziaria e di cassa, ma tutto il complesso di informazioni indispensabili per una attenta, efficiente, efficace ed economica gestione della *res pubblica*. L’implementazione di tale sistema contabile rifugge gli sterili automatismi di derivazione dalla Co.Fi. che, da un lato, facilitano l’introduzione della Co.Ep. ma, dall’altro, se applicati in modo erroneo o acritico, potrebbero risolversi in risultanze inutili, se non decettive. In assenza di linee guida chiare e di principi contabili definiti, a cui dovrebbe porre rimedio l’attuazione della riforma del PNRR, diventa fondamentale l’apporto di esperti di ragioneria pubblica, dotati di adeguate competenze sulle specificità delle Amministrazioni pubbliche e adeguate esperienze pratiche e professionali.

---

<sup>14</sup> F.G. GRANDIS, *Il conto economico nei documenti contabili degli enti pubblici*, Edizioni Kappa, Roma, 1995, p. 40 e ss.

La volontà della riforma 1.15 di “Dotare le pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale *accrual*” non deve, tuttavia, far trascurare il parametro dimensionale delle pubbliche Amministrazioni stesse, soprattutto per i connessi costi di transizione da un sistema all’altro.

Sul tema, la dottrina si divide in due orientamenti:

- da un lato, alcuni autori ritengono che i costi di impianto della Co.Ep. siano adeguatamente compensati dai vantaggi informativi ed organizzativi, nonché dai costi amministrativi di gestione del sistema<sup>15</sup>;
- dall’altro, altri autori hanno riscontrato come, in molte pubbliche Amministrazioni di piccole dimensioni, i benefici derivanti dall’applicazione della sola Co.Ep. non compensino gli elevati costi sostenuti per la sua adozione<sup>16</sup>.

È risaputo che gli Enti di minori dimensioni gestiscono, per lo più, risorse esigue e “rigide” – in quanto destinate principalmente al pagamento degli stipendi del personale, ai costi di struttura, al rimborso prestiti ed alle altre spese obbligatorie e d’ordine – sulle quali gli organi istituzionali hanno una discrezionalità limitata. Ne consegue un fabbisogno informativo sensibilmente inferiore, tale da giustificare l’adozione di sistemi contabili significativamente differenziati o, almeno, notevolmente semplificati.

In questo contesto, l’esistenza di un unico sistema contabile di Co.Ep. per tutte le Amministrazioni, così come previsto dalla riforma del PNRR, appare immotivata ed evidenzia una concezione della contabilità pubblica vista esclusivamente come vincolo giuridico piuttosto che come un efficace strumento di gestione delle risorse pubbliche<sup>17</sup>.

Il primo passo di una riforma contabile sensata, quindi, sarebbe graduare la complessità del sistema contabile, in ragione della dimensione organizzativa dell’Amministrazione pubblica che lo deve applicare, prevedendo almeno due regimi: il primo, semplificato, per gli Enti più piccoli; il secondo, più articolato, per quelli

---

<sup>15</sup> Tra le varie osservazioni in materia, si segnala il *report* intitolato “Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo - Verso l’applicazione di principi contabili armonizzati per il settore pubblico negli Stati Membri: idoneità degli IPSAS per gli Stati membri”, in cui si sostiene che i costi potenzialmente sostenibili per l’introduzione di principi di Co.Ep. siano bilanciati da “una migliore governance e una maggiore responsabilizzazione, una più efficiente gestione del settore pubblico e una rafforzata trasparenza, necessaria al buon funzionamento dei mercati.”

<sup>16</sup> Tra gli altri, si segnala il lavoro di E. BONOLLO, *Negative effects of the adoption of accrual accounting in the public sector: a systematic literature review and future prospects*, in *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 2023, 35(6), 1-27.

<sup>17</sup> Medesime considerazioni possono essere rivenute anche nell’analisi del sistema contabile degli Enti Territoriali. Si veda a tal proposito GRANDIS, MATTEI, cit., 2023, 285.

più grandi. Tale possibilità, tuttavia, non è stata presa in considerazione nella riforma 1.15 del PNRR, che si rivolge a tutte le tipologie di Amministrazioni, indipendentemente dalla dimensione. Ciò rappresenta, allo stato attuale, uno degli aspetti della riforma da chiarire, ossia la definizione delle *reporting entity*<sup>18</sup> che saranno tenute alla redazione di bilanci conformi ai futuri principi contabili per il settore pubblico.

In conclusione, il quadro attuale mostra ancora una situazione ampiamente eterogenea, riflettendo un'armonizzazione contabile tutt'altro che realizzata. Ciò comporta un notevole interesse sull'implementazione della riforma del PNRR, la cui conclusione è prevista per il 2026. Si porrebbe, così, rimedio alla proliferazione di decreti attuativi settoriali, tali da impedire un'uniformità dei vari comparti, come riscontrabile dall'insieme delle norme sull'armonizzazione intervenute dal 2009 ad oggi. Certamente, le Amministrazioni in Co.Ep. e quelle in contabilità integrata, congiunta o disgiunta, sono più avanti nel percorso delineato dalla riforma 1.15 del PNRR, avendo già implementato un sistema di corretta rilevazione dei fatti di gestione, rispettosa della logica *accrual*. Più difficoltoso si prospetta il percorso per le Amministrazioni in sola Co.Fi. o in contabilità integrata derivata, alle quali si suggerisce di provvedere quanto prima a riformare il proprio sistema contabile, quantomeno per adeguarsi alla normativa vigente.

Il presente lavoro di ricerca delinea lo stato dell'arte nel processo di armonizzazione del variegato comparto degli EPNE, mettendo in luce sfide e complessità che tali Amministrazioni pubbliche devono superare in vista della riforma 1.15 del PNRR. In futuro, risulterà stimolante indagare, anche tramite metodologie qualitative quali gli studi di caso, le modalità di gestione e risoluzione di queste problematiche.

---

<sup>18</sup> M. D'AMORE, F.G. GRANDIS, C. COLUMBANO, *La reporting entity nell'armonizzazione contabile delle amministrazioni pubbliche italiane: criticità e proposte*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 1, 4-22, 2023.

## Riferimenti bibliografici

- ANESSI-PESSINA, E., STECCOLINI, I., *I sistemi contabili degli Enti Locali: stato dell'arte e prospettive di riforma*. Egea, Milano, 2007.
- ANSELMINI, L. PAVAN, A., REGINATO, E., *Cassa, competenza finanziaria e competenza economica: la scelta delle basi contabili in un sistema armonizzato di contabilità pubblica*, in *Azienda Pubblica*, n. 1, 2012, pp. 53-67.
- ANZALONE, M., MATTEI, G., *A peaceful coexistence between governmental accounting information and national accounting information. The case of Italian public administrations*, EGPA Spring Workshop, Modena 5-6 Maggio 2016.
- BESTA, F., *La Ragioneria*, Vol. 1, Vallardi, Milano, 1932.
- BONOLLO, E. *Negative effects of the adoption of accrual accounting in the public sector: a systematic literature review and future prospects*, in *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 35 No. 6, pp. 1-27, 2023.
- BORGONOV, E. *I concetti di controllo burocratico e controllo manageriale nella pubblica Amministrazione*, in *Azienda Pubblica*, n. 1, 1988.
- BORGONOV, E., *Il nuovo ordinamento contabile degli enti locali tra teoria e pratica*, in *Azienda Pubblica*, Vol. 10 No. 2, 1997, pp. 139-145.
- BRUSCA, I., CAPERCHIONE, E. COHEN, S., MANES ROSSI, F., *Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization*. Palgrave Macmillan, Basingstoke, 2015.
- BUCCELLATO, A., *Un modello di sistema contabile per le aziende di erogazione*, in Mele, P. Popoli, P., (a cura di), *La gestione delle aziende pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1994.
- BUCCELLATO, A., *La Funzione del Programma Elettorale per il Governo delle Aziende Pubbliche*, in *Annali della Facoltà di Economia di Cagliari*, Franco Angeli, Milano, 2001.
- BURNS, T.E. STALKER, G.M., *The management of innovation*, in *University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship*, 1961.
- CAPERCHIONE, E., *Sistemi informativo-contabili nella pubblica amministrazione: profili comparati, evoluzione e criteri per la progettazione*, Egea, Milano, 2000.
- CARNEGIE, G.D., WEST, B.P. *Making accounting accountable in the public sector*, in *Critical perspectives on accounting*, Vol. 16 No. 7, 2005, pp. 905-928.
- CASSANDRO, P.E., *Sulle rilevazioni amministrative nelle aziende pubbliche*, in *Saggi di economia aziendale e sociale in onore di Gino Zappa*, Giuffrè, Milano 1961.
- CASSANDRO, P.E., *Le gestioni erogatrici pubbliche*, UTET, Torino, 1970.
- CAVALIERE, A., LOIERO, R., *L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi*, Maggioli, Rimini, 2011.

- CHAN, J.L., *Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards*, in *Public Money and Management*, Vol. 23 No. 1, pp. 13-20, 2003.
- CHOI, F.D.S., MUELLER, G.G. *International Accounting*, Prentice-Hall, 1984.
- COLUMBANO, C., *L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle amministrazioni pubbliche italiane: quale 'valore aggiunto'?*, in F.G Grandis (a cura di) *Scritti di Ragioneria ed Economia delle aziende pubbliche*.
- CORBETTA, P., *La ricerca sociale: metodologia e tecniche. Vol. 1: I paradigmi di riferimento*, Il Mulino, Bologna, 2003.
- CORBETTA, P., *La ricerca sociale: metodologia e tecniche. Vol. 2: Le tecniche qualitative*, Il Mulino, Bologna, 2003.
- CORBETTA, P., *La ricerca sociale: metodologia e tecniche. Vol. 3: Le tecniche quantitative*, Il Mulino, Bologna, 2003.
- DABBICCO, G., MATTEI, G. *The reconciliation of budgeting with financial reporting: A comparative study of Italy and the UK*, in *Public Money & Management*, Vol. 41 No. 2, pp. 127-137.
- D'AMORE, M., GRANDIS, F.G., COLUMBANO, C., *La reporting entity nell'armonizzazione contabile delle amministrazioni pubbliche italiane: criticità e proposte*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 1, pp. 4-22, 2023.
- DELLA PENNA, F., *Le istituzioni contabili, parte prima, terza edizione*, Casa Editrice Castellani, Roma, 1957.
- GRANDIS F.G., MATTEI G., *The Governance Model in the Italian public Entities after more than a quarter of a century since the reform*, in *Corporate Ownership & Control*, Vol.14, 2016.
- GRANDIS, F.G, MATTEI, G., *L'armonizzazione delle Amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica*, Giuffrè Editore, Milano, 2014.
- GRANDIS, F.G, MATTEI, G., *The Authorising Function of Budgets in Public Administration. Applicability of IPSAS 24 in Italy*, in *Open Journal of Accounting*, Vol. 3 No. 02, 2014, p. 45.
- GRANDIS, F.G, STORTI, A., *I confini incerti dell'armonizzazione contabile delle pubbliche Amministrazioni italiane: una antologia di casi controversi*, in *Azienda pubblica*, Vol. 21 No. 4, pp. 371-390, 2017.
- GRANDIS, F.G., FEDERICI, A., *I 7 vizi della competenza finanziaria degli Enti territoriali italiani e i 4 ostacoli all'armonizzazione europea*, in *Argomenti*, Vol. 16, pp. 57-78, 2020.
- GRANDIS, F.G., GNES, M., *Armonizzazione contabile: competenza finanziaria "potenziata" e integrazione con la contabilità economico patrimoniale*, in *Rivista della Corte dei Conti*, Vol. 5-6, pp. 424-444, 2014.
- GRANDIS, F.G., *Il conto economico nei documenti contabili degli enti pubblici*, Edizioni Kappa, Roma, 1995.

- GRANDIS, F.G., *Le ambiguità nelle riforme dei sistemi contabili pubblici*, Quaderni monografici Rirea n.47, RIREA, Roma, 2006.
- GRANDIS, F.G., MATTEI, G., *Limiti e prospettive contabili degli Enti Territoriali*, Wolters Kluwer/CEDAM, Padova, 2023.
- HYNDMAN, N. CONNOLLY, C., *Accruals accounting in the public sector: A road not always taken*, in *Management Accounting Research*, Vol. 22 No. 1, 2011, pp. 36-45.
- IACUZZI, S., *L'armonizzazione contabile nella pubblica amministrazione*. RIREA, Roma, 2021.
- JARUGA, A. NOWAK, W.A., *Toward a General Model of Public Sector Accounting Innovations*, in *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, JAI Press Inc., 9; 1996, pp. 21-31.
- KHANDWALLA, P.N., *The design of organizations*, 1977.
- KIESER, A., KUBICEK, H., *Organisation Berlin*, New York, 1983.
- LAUGHLIN, R., PALLOT, J., *Trends, Patterns and Influencing Factors: some reflections*, in O. OLSON *et al.* (a cura di), *Global Warning! Debating International Developments in New Public Financial Management*, Cappellen, Oslo, 1998, pp. 376-399.
- LAWRENCE, P.R. LORSCH, J.W., GARRISON, J.S., *Organization and environment: Managing differentiation and integration*, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston, MA, 1967.
- LÜDER, K., *A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in The Political-Administrative Environment*, in *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, JAI Press Inc., 7, 1992, pp. 99-127.
- LÜDER, K., *Research in Comparative Governmental Accounting Over the Last Decade – Achievements and Problems*; Springer US, 2002.
- LÜDER, K., *The 'Contingency Model' Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain*, in Buschor E., Schedler K. (a cura di) *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, Berne, Stuttgart, Vienna: Paul Haupt Publishers, 1994, pp. 1-15.
- MATTEI, G., *I proventi pubblici nel sistema contabile economico-patrimoniale. Il caso degli enti territoriali italiani*, in *Azienda Pubblica*, Vol. 1, 2018, pp. 81-100.
- MATTEI, G., JORGE, S., GRANDIS, F.G., *Comparability in IPSAS: Lessons to be Learned for the European Standards*, in *Accounting in Europe*, Vol. 17 No. 2, 2020, pp. 128-182.
- MUSSARI, R., GIORDANO, F., *Emerging issues in Italian fiscal federalism: The case of municipalities*, in Cepiku, D., Jesuit, D. K., Roberge, I. (a cura di) *Making multilevel public management work: Stories of success and failure from Europe and North America*, p. 127, 2013.
- MUSSARI, R., *L'armonizzazione della contabilità pubblica in Italia e in Europa: prime riflessioni*, in Manes Rossi, F., Caperchione, E., (a cura di), *L'armonizzazione*

- contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, Milano, Franco Angeli, 2018, pp. 15-35.
- NOBES, C.W., *International variations in perceptions of accounting journals*, in *Accounting Review*, 1985, pp. 702-705.
- PALLOT, J., *Contextual Variables Underlying Innovation in National Budgeting, Accounting and Auditing: the Case of New Zealand*, working-paper presented at the Vth CIGAR Conference, Paris, May, 1995.
- PAOLONI, M., GRANDIS, F.G., *La dimensione aziendale delle Amministrazioni Pubbliche*, Giappichelli, Torino, 2007.
- PAOLONI, M., *Il sistema informativo e le funzioni direzionali negli enti pubblici non economici*, Giappichelli, Torino, 1999.
- PERRIN, J., *Resource accounting and budgeting: from cash to accrual in 25 years*, in *Public Money and Management*, Vol. 18 No. 2, pp. 7-10, 1998.
- PINA, V., TORRES, L. *Reshaping public sector accounting: an international comparative view*, in *Canadian Journal of Administrative Sciences*, Vol. 20 No. 4, 2003, p. 334.
- POZZOLI, S., MAZZOTTA, R., *Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica*, in *Azienda Pubblica*, Vol. 1, 2012.
- ROBINSON, M., *Accrual accounting and the efficiency of the core public sector*, in *Financial Accountability & Management*, Vol. 14 No. 1, 1998, pp. 21-37.
- SCHREYÖGG, G., STEINMANN, H., *Strategische Kontrolle*, in *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, Vol. 37 No. 5, 1985, pp. 391-410.
- SHAFRITZ, M.J., OTT, J. S., *Classics of organization theory*, 4, 1967.
- STATERA, G., *Introduzione alla sociologia delle comunicazioni di massa*, Seam, Roma, 1998, p. 175.
- THOMPSON, J., *Organizations in action*, 1967.
- TIESSEN, P., WATERHOUSE, J.H., *Towards a descriptive theory of management accounting*, in *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8 No. 2, 1983, pp. 251-267.
- ZAPPA, G., *Il reddito d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1950.