

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI IN UNA PROSPETTIVA INTERNAZIONALE

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



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

FrancoAngeli

OPEN  ACCESS

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

Direzione: Stefano Marasca (Università Politecnica delle Marche)

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

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

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

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



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

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

Per saperne di più:

http://www.francoangeli.it/come_publicare/publicare_19.asp

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

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI IN UNA PROSPETTIVA INTERNAZIONALE

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



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

FrancoAngeli

OPEN  ACCESS

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

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

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

INDICE

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

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

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

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

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

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

6.1. Introduzione

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

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

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

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

rilevante considerando quanto sta accadendo, in particolare a livello europeo, con riguardo alla possibile armonizzazione dei principi contabili inerenti le AP, aspetto critico nell'ambito delle procedure di supervisione finanziaria da parte dell'UE sui vari Paesi membri¹.

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

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

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

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

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

¹ Si veda a tale proposito il capitolo introduttivo del volume.

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

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

6.3. Metodologia della ricerca

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

Tale analisi è stata condotta alla luce dell'IPSAS 23, ossia lo standard internazionale di riferimento, della *European Accounting Rule* n. 17, emanata dalla Commissione Europea per la rendicontazione economico-finanziaria dell'UE, nonché della documentazione attualmente disponibile inerente gli *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS)². Questa scelta è giustificata dal fatto che, com'è noto, le istituzioni internazionali e sovranazionali rivestono un ruolo sempre più importante (Mahon e McBride, 2009): nel caso specifico, l'appartenenza all'UE – considerato il processo in atto relativo alla definizione degli EPSAS³ – è elemento che non può essere disatteso nell'analisi riportata in questo capitolo. In altre parole, nella comparazione dei due Paesi va incorporata pure la dimensione “sovranazionale”, così da evitare il rischio di perdere elementi importanti per la valutazione e la spiegazione dei risultati (Pollitt, 2011: p. 116).

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

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

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

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

³ Per approfondimenti sul progetto EPSAS rinviamo al secondo capitolo di questo volume.

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

6.4. I principi contabili internazionali di riferimento

A livello internazionale, rilevazione e rappresentazione dei proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente nel bilancio delle AP trovano il loro punto di riferimento nell'IPSAS 23, intitolato nella versione italiana «Proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente (Imposte e trasferimenti)»⁴. Lo standard contabile in parola, oggetto di un recente progetto di revisione di cui si dirà nel prosieguo, assume poi particolare rilevanza proprio in ambito europeo: l'attuale *European Union Accounting Rule* (EAR 17), utilizzata per redigere il rendiconto dell'UE, ne rappresenta una sorta di sintesi⁵, mentre i futuri EPSAS potrebbero trovare negli IPSAS le proprie fondamenta⁶.

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

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

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

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

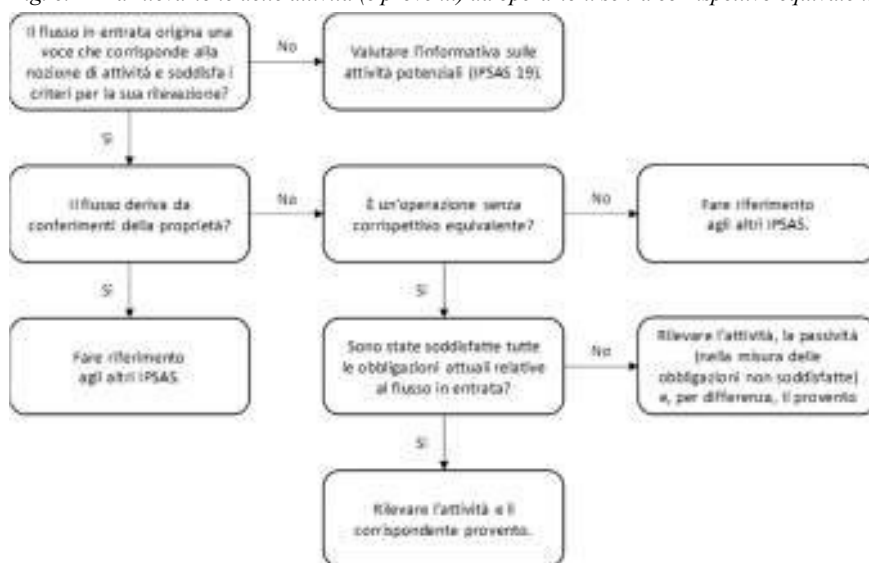
⁵ Nell'economia del presente lavoro non si è ritenuto di procedere ad un'analisi specifica dell'EAR 17 perché di fatto molto simile all'IPSAS 23, di cui si discute in questo paragrafo. Per un approfondimento sulle *European Accounting Rules* emanate dalla Commissione Europea si rinvia a Biondi e Soverchia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

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

quindi, della misurazione non del provento da operazioni senza corrispettivo equivalente, bensì dell'attività che ne rappresenta e, nel contempo, esplicita il flusso di risorse. Secondo il par. 31, l'ingresso nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria avviene solo quando – come illustrato nel flow chart di cui alla successiva fig. 1.1 – il flusso di risorse in entrata derivanti dalla fattispecie in parola si configura, appunto, come attività⁷; ciò avviene nell'istante in cui sono verificate entrambe le due seguenti condizioni: «a) è probabile che perverranno all'entità i benefici economici futuri o il potenziale di servizio associati all'attività»; «b) il *fair value* dell'attività può essere valutato attendibilmente».

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

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



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

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

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

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

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

6.4.1. La rilevazione e rappresentazione delle imposte

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

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

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

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

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

6.4.2. La rilevazione e rappresentazione dei trasferimenti

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

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

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

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

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

6.4.3. Il progetto di revisione dell'IPSAS 23

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

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

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

non presentano tutte le caratteristiche di una transazione ai sensi dell'IFRS 15; la categoria C, inerente le transazioni che possono rientrare nell'ambito di applicazione di quest'ultimo standard⁸.

6.5. Il caso italiano

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

L'effettivo avvio del processo di armonizzazione si è verificato nel 2009, con l'emanazione della Legge di contabilità e finanza pubblica n. 196 – facente seguito alle regole adottate dall'UE in materia di coordinamento della finanza e delle politiche economiche degli Stati membri – e della Legge 42/2009 sul federalismo fiscale, con cui il Governo è stato delegato a legiferare sul tema. Proprio in attuazione della suddetta delega è stato emanato il D.Lgs. 118/2011 “Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42”, che delinea l'intero sistema di contabilità e bilancio attualmente adottato dagli EL italiani⁹. Dopo alcune sperimentazioni (D'Alessio, Simeone e Barbato, 2015), tale sistema è divenuto pienamente operativo per tutti gli EL a partire dal 2015¹⁰.

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

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

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

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

¹⁰ Dal 2016 per la redazione del bilancio consolidato.

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

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

In particolare, l’allegato 1 al suddetto D.Lgs. riporta i principi contabili generali o postulati, in tutto 18¹²: alcuni di essi contraddistinguono da tempo l’impianto contabile delle AP italiane, mentre altri sono stati ripresi dall’esperienza di altri tipi di aziende, segnatamente quelle private, ed inseriti nel contesto degli EL per la prima volta. Di seguito saranno approfonditi quelli particolarmente rilevanti per l’oggetto di cui alla presente trattazione, vale a dire i postulati n. 16 e 17, rispettivamente della competenza finanziaria e della competenza economico-patrimoniale.

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

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

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

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

Per consentire la rilevazione contabile unitaria dei fatti di gestione – e raccordare dunque le informazioni di COFIN e di COEP – è stato introdotto un piano dei conti integrato, costituito dall'elenco codificato di tutte le articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario e dei documenti di sintesi economico-patrimoniali¹³. Il piano dei conti integrato prevede tre moduli principali:

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

Fig. 6.2 – Matrice di transizione

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

Fonte: nostro adattamento della matrice disponibile su www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_pubbliche/arconet/piano_dei_conti_integrato

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

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

6.5.1. Il sistema di contabilità finanziaria

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

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

In sintesi il principio della competenza finanziaria potenziata, contrariamente a quello precedentemente in essere, distingue il momento della registrazione contabile del credito (accertamento), che sorge quando l’obbligazione giuridica è perfezionata¹⁴, dal momento dell’imputazione contabile all’esercizio in cui l’obbligazione “viene a scadenza”, cioè il momento in cui diviene esigibile¹⁵. Le ragioni che hanno condotto il legislatore ad una simile scelta possono essere individuate nella trasparenza che deve contraddistinguere l’impiego delle risorse pubbliche – migliorata grazie ad una più attendibile misurazione e rappresentazione della posizione debitoria delle AP

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

¹⁵ Per il collegamento con la COEP si rinvia al paragrafo successivo.

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

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

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

Con specifico riferimento alle entrate tributarie, il principio contabile applicato n. 2 (punto 3.7) indica le modalità da seguire per l’accertamento di tali tipologie di entrate. Sono previste delle differenze: se ad esempio il tributo è gestito attraverso ruoli ordinari – una delle possibilità di riscossione previste dalla normativa – le relative entrate saranno accertate ed imputate contabilmente nell’esercizio in cui è stato emesso il ruolo. Se invece al momento dell’applicazione dei nuovi principi contabili il ruolo è già stato emesso, ma le relative entrate non sono ancora state accertate, si potrà procedere all’accertamento per cassa fino al loro esaurimento¹⁶. Se invece il tributo è accertato dall’EL mediante l’emissione di avvisi di accertamento, l’accertamento contabile è registrato quando l’avviso diventa definitivo. Per altri tipi di tributi, come la tassa automobilistica e l’imposta provinciale di trascrizione, è previsto l’accertamento per cassa.

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

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

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

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

6.5.2. Il sistema di contabilità economico-patrimoniale

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

Il medesimo postulato evidenzia come l'analisi economica dei fatti amministrativi di un'AP richieda una distinzione tra quelli direttamente collegati ad uno scambio di mercato (processo di acquisizione - trasformazione - vendita), che danno luogo a costi o ricavi, e quelli che invece non rientrano in tale schema logico, in quanto finalizzati alla realizzazione di attività istituzionali e/o erogative (come tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, ecc.), dando comunque luogo ad oneri e proventi. Viene specificato come mentre nel primo caso la competenza economica dei costi e dei ricavi è riconducibile al principio contabile OIC n. 11¹⁷, nel secondo caso, molto frequente nell'ambito delle attività poste in essere dalle AP, "è necessario fare riferimento alla competenza economica delle componenti positive e negative della gestione direttamente collegate al processo erogativo delle prestazioni e servizi offerti". Dunque, nel caso di interesse di questo scritto, il postulato

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

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

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

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

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

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

Va precisato, tuttavia, che in COEP potrebbero essere iscritti dei crediti che, in ottemperanza al principio della competenza finanziaria potenziata, in COFIN sono imputati nel bilancio di anni successivi, causa la loro futura esigibilità. Tali crediti, in sede di assestamento COEP, dovranno essere oggetto di svalutazione mediante l'accantonamento di una specifica quota al fondo svalutazione crediti¹⁸.

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

Il conto economico redatto dagli EL consente di rappresentare le risorse economiche impiegate ed acquisite, a prescindere dalle relative manifestazioni finanziarie. Il saldo algebrico è rappresentato dal risultato economico di periodo, la cui valenza informativa e dunque conseguente interpretazione segue logiche diverse da quelle del reddito d'impresa, stante la finalità non commerciale e non lucrativa, così come l'assenza del legame tra costi e proventi, di cui si è discusso nelle pagine precedenti¹⁹.

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

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

Fig. 6.3 – Prospetto di conto economico per gli EL

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

Fonte: www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_publiche/arconet/schemi_di_bilancio

6.6. Il caso francese

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

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

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

In tale contesto, lo Stato francese si è dotato di una raccolta di norme contabili per l'amministrazione centrale, costituita da un quadro concettuale, 19 norme contabili ed un glossario. I proventi sono trattati da due norme specifiche: la norma numero tre sui proventi sovrani (*produits régaliens*) e la norma numero quattro sui proventi di funzionamento, d'intervento²⁰ e finanziari (*produits de fonctionnement, produits d'intervention, produits financiers*). Tali norme introducono due principi guida differenti per i proventi. Un principio fa riferimento alla natura dell'operazione, secondo la sua appartenenza all'esercizio della sovranità statale. L'altro principio fa riferimento alla sostanza dell'operazione, ovvero alla presenza di contro-partita equivalente da parte del terzo. Le imposte sul reddito, sulle società e sul valore aggiunto fanno parte dei proventi sovrani, mentre la partecipazione di terzi alle spese di interesse pubblico fa parte dei proventi d'intervento. I proventi fiscali sono contabilizzati nell'esercizio di acquisizione nel rispetto delle due condizioni seguenti: (i) le operazioni sono realizzate; (ii) i proventi possono essere misurati in modo affidabile. Per i proventi sovrani, inoltre, la legge finanziaria che autorizza il prelevamento dell'imposta deve essere approvata dal parlamento.

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

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

6.6.2. L'autonomia finanziaria degli Enti Locali

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

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

6.6.3. La normativa contabile per gli Enti Locali

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

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

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

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

tonamenti per ammortamento potranno essere sterilizzati su base volontaria²¹.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6.7. Conclusioni

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

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

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

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

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

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

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

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

Bibliografia

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

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

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