

Maria Carmela Serluca

**EVOLUZIONE
DEI SISTEMI CONTABILI
NELLE AMMINISTRAZIONI
PUBBLICHE LOCALI**

**Normativa, aspetti
tecnico-applicativi,
innovazione
amministrativa**

Prefazione di Elio Borgonovi

***Strategie, governance
e valutazione d'azienda***

FrancoAngeli

Informazioni per il lettore

Questo file PDF è una versione gratuita di sole 20 pagine ed è leggibile con **Adobe Acrobat Reader**



La versione completa dell'e-book (a pagamento) è leggibile **con Adobe Digital Editions**.

Per tutte le informazioni sulle condizioni dei nostri e-book (con quali dispositivi leggerli e quali funzioni sono consentite) consulta [cliccando qui](#) le nostre F.A.Q.

STRATEGIE, GOVERNANCE E VALUTAZIONE D'AZIENDA

La Collana *Strategie, governance e valutazione d'azienda* promuove la pubblicazione di contributi scientifici monografici incentrati sui processi di analisi strategica, di governance e di valutazione delle aziende al fine di contribuire alla riflessione e al dibattito scientifico in ambito economico aziendale.

La Collana accoglie contributi rigorosi ed originali dal punto di vista scientifico e metodologico, valorizzandoli attraverso un adeguato processo di doppio referaggio anonimo, secondo le indicazioni proprie dei sistemi di valutazione accademici, che si distinguono per le seguenti caratteristiche: originalità del tema; novità e interesse delle fonti su cui è basata la ricerca; approccio teorico innovativo; approccio metodologico rigoroso; contributo alla conoscenza e al dibattito scientifico nazionale e/o internazionale nel campo della governance, degli orientamenti strategici e delle politiche aziendali rilevanti ai fini della creazione di valore.

Particolarmente apprezzata è la contestualizzazione delle ricerche presentate in una visione internazionale e comparativa degli studi.

I coordinatori della Collana e i componenti del Comitato Scientifico garantiscono l'applicazione trasparente e corretta del processo di doppio referaggio anonimo (*double-blind review*).

Coordinatori

Antonio Ricciardi (Università della Calabria)

Franco Ernesto Rubino (Università della Calabria)

Comitato Scientifico

Stefano Adamo, Università di Lecce

Paolo Andrei, Università di Parma

Vittorio Dell'Atti, Università di Bari

Roberto Di Pietra, Università di Siena

John Dumay, Macquarie University (Australia)

Giovanni Liberatore, Università di Firenze

Luciano Marchi, Università di Pisa

Alessandro Montrone, Università di Perugia

Musa Mangena, Nottingham University

Alessandro Musai, Università Luiss Guido Carli Roma

Antonella Paolini, Università di Macerata

Michele Pizzo, Seconda Università di Napoli

Marcantonio Ruisi, Università di Palermo

Claudio Teodori, Università di Brescia

La Collana è accreditata Aidea



Maria Carmela Serluca

**EVOLUZIONE
DEI SISTEMI CONTABILI
NELLE AMMINISTRAZIONI
PUBBLICHE LOCALI**

**Normativa, aspetti
tecnico-applicativi,
innovazione
amministrativa**

Prefazione di Elio Borgonovi

***Strategie, governance
e valutazione d'azienda***

FrancoAngeli

Isbn: 9788835167419

Copyright © 2024 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. 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 www.francoangeli.it.

Alla mia famiglia

*A chi, con attenzione e cura,
mi è stato accanto in questo percorso*

INDICE

Prefazione , di <i>Elio Borgonovi</i>	pag.	11
Introduzione	»	13
1. L'evoluzione dell'ordinamento contabile negli enti locali	»	17
1.1. I sistemi contabili pubblici	»	17
1.2. L'evoluzione delle riforme contabili nell'ente locale	»	23
1.2.1. Dal d.p.r. 421/1979 al d.lgs. 77/1995	»	25
1.2.2. Il Testo Unico degli Enti Locali d.lgs. 267/2000	»	30
1.3. Il processo di armonizzazione contabile	»	33
1.3.1. La riforma del d.lgs. 118/2011	»	38
2. Ordinamento finanziario e contabile dell'ente locale	»	46
2.1. La pianificazione e la programmazione	»	46
2.2. La funzione del sistema bilancio	»	52
2.3. La costruzione del ciclo di bilancio	»	63
2.3.1. Il programma amministrativo e le linee programmatiche	»	63
2.3.2. La relazione di inizio mandato	»	64
2.4. Il Documento Unico di Programmazione	»	67
2.5. Il bilancio di previsione finanziario	»	69
2.5.1. La struttura del bilancio	»	72
2.5.2. Gli allegati al bilancio	»	83
2.5.3. Gli equilibri di bilancio	»	85
2.5.4. L'iter di approvazione	»	86
2.5.4.1. La nuova proceduralizzazione ai sensi del d.m. 25 luglio 2023	»	86

2.5.4.2 L'esercizio provvisorio e la gestione provvisoria	pag.	89
2.5.5. Il Piano esecutivo di gestione	»	91
2.5.6. Il Piano integrato di attività e organizzazione	»	94
2.5.7. Il Piano degli indicatori di bilancio	»	100
2.6. La gestione del bilancio	»	100
2.6.1. Il regime delle entrate e delle spese	»	101
2.6.2. Le variazioni di bilancio	»	107
2.6.3. L'assestamento di bilancio	»	110
2.6.4. La salvaguardia degli equilibri	»	110
2.7. Il rendiconto di gestione	»	111
2.7.1. L'iter di approvazione	»	114
2.7.2. Il conto del bilancio	»	116
2.7.3. Il conto economico	»	127
2.7.4. Lo stato patrimoniale	»	131
2.8. Il bilancio consolidato	»	135
2.9. La relazione di fine mandato	»	139
3. L'attuale sistema contabile integrato	»	140
3.1. Il principio applicato alla contabilità economico-patrimoniale	»	140
3.2. Gli strumenti del sistema contabile integrato	»	144
3.3. Il piano dei conti integrato	»	146
3.4. La matrice di correlazione	»	155
4. La nuova contabilità pubblica	»	158
4.1. La riforma 1.15 del PNRR	»	158
4.2. Le tappe fondamentali	»	163
4.3. La struttura di <i>governance</i>	»	165
4.4. Dagli EPSAS agli ITAS	»	172
4.5. Il piano dei conti unico	»	179
4.6. Composizione e schemi del bilancio di esercizio – ITAS 1	»	183
5. Le leve del successo	»	193
5.1. Cambiamento organizzativo	»	193
5.2. Sistemi informativi	»	196
5.2.1. Tecnologie emergenti nel campo dei sistemi informativi e come possono essere utilizzate per migliorare la gestione finanziaria e contabile degli enti locali: le sfide legata alla sicurezza e alla protezione dei dati nei sistemi informativi	»	201

5.3. Formazione del personale	pag.	204
5.3.1. Nuova direttiva sulla misurazione e valutazione della performance dei dipendenti pubblici: prospettive e le implicazioni future per una nuova PA	»	210
Conclusioni	»	215
Bibliografia	»	217

PREFAZIONE

di *Elio Borgonovi*

La monografia di Maria Carmela Serluca si presta ad una analisi e interpretazione secondo il paradigma della circolarità. All'economia circolare e alla salute circolare si può aggiungere il pensiero circolare, sviluppato in questo contributo a vari livelli. Innanzitutto, quello che lega il quadro giuridico presentato nel primo capitolo all'innovazione organizzativa e amministrativa dell'ultimo capitolo, passando per gli aspetti tecnico applicativi del secondo capitolo, l'approfondimento del principio di integrazione di sistemi informativi e la governance del capitolo quarto, nel quale si fa riferimento anche all'attualità del PNRR. La riflessione sulle leve del successo evidenzia il modo in cui l'autrice si pone di fronte al quadro normativo. Avendo ben chiara la finalità dell'amministrazione locale, e delle amministrazioni pubbliche in generale, interpreta le norme secondo la logica per cui "tutto ciò che non è esplicitamente vietato è consentito purché guidato dal criterio del corretto uso del denaro pubblico". Un modo di porsi ben diverso da quello burocratico formale secondo cui "tutto ciò che non è esplicitamente previsto deve ritenersi vietato o comunque rischioso in termini di responsabilità personale". Il sistema contabile deve servire da guida per garantire migliori risposte ai bisogni delle comunità locali. Solo in questo modo, la misurazione dei risultati ottenuti e la rendicontazione sarà sostanziale, ben lontana da modelli di trasparenza solo formale. La comunità sarà messa in grado di correlare la qualità dei servizi ai tributi corrisposti direttamente all'amministrazione comunale o indirettamente tramite i riferimenti statali o regionali.

Nel secondo capitolo, che tratta la dimensione tecnico applicativa, possono essere individuati due tipi di circolarità: quella che collega il programma di mandato alla relazione di fine mandato e quella legata al preventivo, gestione del bilancio e rendicontazione. I due cicli sono tra loro collegati dal bilancio pluriennale. All'interno di questa circolarità sono da apprezzare gli approfondimenti sul bilancio consolidato, sul collegamento tra pia-

nificazione di medio periodo collegata all'orizzonte temporale del mandato elettorale, la programmazione annuale e l'assegnazione delle risorse.

Con questa monografia Maria Carmela Serluca dimostra una rigorosa conoscenza della teoria economico aziendale che collega gestione, organizzazione e rilevazione, nonché la capacità di tradurre queste conoscenze nella pratica. La sua esperienza di assessore al bilancio di un Comune appare evidente, ma va sottolineato l'equilibrio con il quale sono trattati gli aspetti teorici e quelli applicativi. In questo senso si può dire che la conoscenza (sapere) e la capacità (saper fare) della studiosa si traduce anche in competenza (saper fare in uno specifico contesto), percorso che non è facile specialmente nella situazione di vincoli della finanza pubblica di questi anni.

Le regole auree della contabilità pubblica devono adattarsi alle specifiche condizioni derivanti dalla pressione di bisogni crescenti e risorse limitate. Tra l'altro, nel modo di presentare le problematiche, l'autrice fa emergere il contributo che i tecnici (coloro che sono dotati di specifiche professionalità) possono dare alla politica nel pieno rispetto delle reciproche responsabilità.

Nel terzo capitolo, la dimensione contabile è ampliata nella prospettiva del sistema informativo integrato. Sono recuperate tre caratteristiche che costituiscono pilastri dell'economia aziendale. Quella della unità aziendale, quella delle molteplicità delle informazioni tipiche dell'azienda aperta al proprio ambiente, quella delle integrazioni delle informazioni che deve rispettare il coordinamento delle operazioni. Ultimo, ma non meno importante elemento da sottolineare riguarda la chiarezza e rigore metodologico con cui viene analizzata e presentata una tematica che non sempre è di facile comprensione.

In ragione di questa caratteristica il testo è utile per diversi lettori. Per i responsabili dei settori economico finanziari delle amministrazioni locali che, oltre alla sistematizzazione teorica trovano concrete soluzioni applicative. Per non esperti di contabilità pubblica, che possono acquisire conoscenze non banali per comprendere come le risorse pubbliche sono impiegate. Per gli studenti, che possono trovare un agile strumento per entrare nel mondo della contabilità pubblica.

Elio Borgonovi

SDA Bocconi School of Management
luglio 2024

INTRODUZIONE

Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), Italia Domani, approvato dalla Commissione europea il 22 aprile 2021, si inserisce all'interno del programma Next Generation EU (NGEU).

Il PNRR non è soltanto un programma di investimento tradizionale, ma è pensato come un vero e proprio progetto trasformativo, nel quale gli stanziamenti di risorse sono accompagnati da un corposo pacchetto di riforme necessarie per superare le storiche barriere che hanno frenato lo sviluppo degli investimenti pubblici e privati negli scorsi decenni e le carenze strutturali che hanno per lungo tempo rallentato la crescita.

Il successo del PNRR, accanto a una corretta progettazione degli interventi e a un'efficace attuazione degli stessi, dipende in maniera cruciale da un ampio spettro di riforme strutturali, affinché le risorse pubbliche stanziati possano produrre rapidamente opere, beni e servizi, incontrando il minor numero possibile di barriere normative, amministrative e burocratiche.

Tra le riforme abilitanti, funzionali a garantire l'attuazione del piano e in generale a rimuovere gli ostacoli amministrativi, regolatori e procedurali che condizionano le attività economiche e la qualità dei servizi erogati, la Riforma 1.15 prevede di "implementare un sistema di contabilità basato sul principio *accrual* unico per il settore pubblico", in linea con il percorso delineato a livello internazionale ed europeo per la definizione di principi e standard contabili nelle pubbliche amministrazioni (IPSAS/EPAS).

L'Unione Europea, con la Direttiva 2011/85/UE, ha posto come obiettivo il raggiungimento di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale (*accrual based*) per tutte le pubbliche amministrazioni. Questo processo riformatorio mira a ottenere una perfetta omogeneità, trasparenza e comparabilità dei bilanci, oltre a migliorare la qualità complessiva dei conti pubblici europei. L'adozione, da parte delle aziende pubbliche, della contabilità *accrual*, oltre che dei principi e criteri aziendali al fine di armonizzare l'azione

amministrativa con l'efficacia delle politiche pubbliche, l'efficienza nell'utilizzo delle risorse e la sostenibilità gestionale rientra nella più ampia corrente del New Public Management.

Anche l'Italia si è mossa in questa direzione, in attuazione della delega contenuta nell'art. 2 della L. 196/2009, è stato emanato il d.lgs. 118 del 23 giugno 2011, cd. decreto dell'armonizzazione contabile, che ha introdotto la contabilità economico-patrimoniale negli enti locali, ma affiancandola, a fini conoscitivi, al principale sistema contabile che rimane comunque quello finanziario, legato alla logica autorizzatoria del bilancio, anche se reso più complesso per effetto dell'introduzione del principio della "contabilità finanziaria potenziata".

Alla luce di queste premesse, l'obiettivo del presente lavoro è quello di esplorare il movimento di riforma contabile attualmente in atto, che, benché sotto la spinta degli obblighi europei derivati dal PNRR, è destinato ad andare verso il totale recepimento della contabilità a base *accrual* per tutta la pubblica amministrazione italiana. L'approccio metodologico prescelto è di tipo qualitativo, imperniato su un esame sistematico e dettagliato dell'impianto normativo e della letteratura scientifica, nazionale e internazionale, relativa alla tematica affrontata.

Il punto di partenza di questo lavoro è rappresentato dall'analisi del processo di evoluzione normativa, dopo un inquadramento dottrinario sui diversi sistemi contabili pubblici. L'obiettivo è comprendere se e in che modo le riforme contabili degli enti locali, che si sono susseguite nel corso del tempo, hanno portato ad un grado di maturità contabile tale da poter recepire la contabilità economico-patrimoniale in maniera agevole.

Si procede, pertanto, all'analisi delle riforme contabili nell'ente locale, partendo dal d.lgs. 77/1995 dove il legislatore effettua un primo riordino della disciplina contabile che approda totalmente nel Testo Unico degli Enti Locali (Tuel), d.lgs. 267/2000. Profonda innovazione del Tuel, si è avuta a seguito del processo di armonizzazione contabile degli anni 2010-2015, in particolare ci si sofferma approfonditamente sulle novità e sugli strumenti introdotti dal d.lgs. 118/2011, come modificato dal d.lgs. 126/2014.

Nel secondo capitolo viene fornito una dettagliata esposizione dell'attuale sistema contabile degli enti locali previsto nel Tuel. Vengono dettagliatamente analizzati i principi di bilancio e tutti i documenti di pianificazione, programmazione, gestione e rendicontazione. Il sistema di bilancio delineato dal d.lgs. 118/2011 mette in evidenza il principio di programmazione e il Documento Unico di programmazione diventa il fulcro di tutto il processo di bilancio. L'obiettivo di questo capitolo è verificare se il sistema di bilancio così come delineato nel Testo Unico Enti locali, basato sulla Contabilità fi-

nanziaria, è funzionale a rappresentare in maniera fedele la situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'ente.

I fatti gestionali dell'ente locale devono essere rilevati, oltre che sotto l'aspetto finanziario, anche sotto il profilo economico-patrimoniale. La modalità di tenuta di tale sistema contabile è condizionato dal fatto che la contabilità economico-patrimoniale affianca a fini conoscitivi la contabilità finanziaria, pertanto rilevazione unitaria dei fatti di gestione è garantita dal piano dei conti integrato e dalla matrice di correlazione di cui si parla nel capitolo terzo. In esso si approfondiscono proprio gli strumenti che permettono di correlare il sistema finanziario con quello economico-patrimoniale nell'attuale sistema contabile degli enti locali, alla luce del d.lgs. 118/2011. Il legislatore introducendo il principio della competenza finanziaria potenziata ha cercato di avvicinare i due sistemi contabili, ma sostanzialmente, grazie proprio a questi strumenti, la contabilità economica viene di fatto derivata, quasi automaticamente, dalle registrazioni in contabilità finanziaria, facendo anche leva sul fatto che, grazie a questi automatismi, non vi debba essere nessun aggravio di lavoro per l'operatore. In tal modo però viene completamente sminuita la portata informativa dei dati economici patrimoniali, né sono utili ai decisori nel momento in cui i dati contabili devono essere da supporto alle scelte politiche.

Dopo aver delineato l'attuale sistema contabile ed evidenziato i limiti della contabilità finanziaria, il capitolo quarto è dedicato alla Riforma 1.15 del PNRR che ha l'obiettivo di rendere effettiva l'introduzione in tutta la PA dell'unico sistema di contabilità economico-patrimoniale.

Per attuare la riforma è stata istituita, presso il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, una struttura di *governance*, articolata nei seguenti organi: il Comitato Direttivo con funzioni di indirizzo e decisionali; lo Standard Setter Board con funzione propositiva; il Gruppo di consultazione interna RGS con funzione consultiva e la Segreteria tecnica con funzioni di coordinamento e supporto. Essa ha il principale compito di definire il quadro concettuale e gli standard di contabilità (*Italian Accounting Standard – ITAS*) di riferimento del sistema contabile basato sul principio *accrual*.

In linea con il cronoprogramma previsto dall'attuazione del PNRR, entro il primo semestre 2024 sono stati approvati il Piano dei conti unico, il Quadro concettuale e 18 Itas. Nel capitolo si analizzano le caratteristiche di detti documenti e le modifiche da apportare alla contabilità degli Enti Locali alla luce della riforma, con particolare riguardo agli schemi di bilancio.

Per comprendere se il nuovo approccio contabile *accrual*, nato comunque a seguito degli obblighi europei, sarà in grado di superare i possibili rischi, sostanzialmente legati alla complessità, alla soggettività e alle varie difficoltà

di attuazione, dobbiamo partire dalla consapevolezza che i processi di cambiamento dei sistemi contabili comportano implicazioni e conseguenze culturali, sociali e organizzative, oltre che prettamente tecniche.

Nell'ultimo capitolo si illustrano le necessarie leve per determinare il successo della riforma.

In primis è necessario determinare un cambiamento organizzativo che, lungi dall'essere imposto da obblighi normativi, deve coinvolgere i soggetti destinatari. A tal proposito si analizzano i vantaggi dell'introduzione della sperimentazione, seconda fase della riforma, che coinvolgerà un campione rappresentativo di amministrazioni pubbliche.

Altra indispensabile leva è l'adeguamento dei sistemi informativi, di cui si analizzano anche gli obiettivi posti dal PNRR in tema di digitalizzazione della pubblica amministrazione e infine, ma sicuramente fondamentale, la formazione del personale. Nelle premesse della direttiva del Ministro per la Pubblica Amministrazione, adottata in data 24 marzo 2023, si legge che “la formazione e lo sviluppo delle conoscenze, delle competenze e delle capacità del personale della pubblica amministrazione costituiscono strumento fondamentale nella gestione delle risorse umane e si collocano al centro del processo di rinnovamento della pubblica amministrazione. Qualsiasi organizzazione, infatti, per essere in linea con i tempi e rispondere ai mutamenti culturali e tecnologici della società, deve investire sulle competenze del proprio personale, attraverso una adeguata formazione”.

Sulla base di ciò, da ultimo, le pagine conclusive provano a fornire alcune riflessioni sul percorso, particolarmente impegnativo, che attende gli enti locali nel prossimo futuro, per raggiungere gli obiettivi, *milestone* e *target*, imposti dal cronoprogramma della Riforma 1.15.

1. L'EVOLUZIONE DELL'ORDINAMENTO CONTABILE NEGLI ENTI LOCALI

1.1. I sistemi contabili pubblici

L'ordinamento contabile negli enti locali ha subito una notevole evoluzione nel corso degli anni, riflettendo i cambiamenti nella gestione pubblica e la necessità di maggiore trasparenza e *accountability*¹.

I sistemi di contabilità pubblica sono intesi come i sistemi di contabilità aziendale utili per gestire le aziende pubbliche² e sono costituiti da rilevazioni contabili, sistematiche ed elementari, condotte nel rispetto di specifiche normative applicate alle varie entità pubbliche di ogni Paese³.

I sistemi contabili possono essere classificati in tre tipologie⁴:

1. sistemi contabili basati sul principio di cassa secondo i quali le operazioni sono rilevate e imputate nel periodo amministrativo nel quale avviene l'effettiva manifestazione monetaria (riscossione e pagamento) prescindendo dal momento in cui il fatto gestionale è sorto;
2. sistemi contabili basati sul principio di competenza finanziaria in cui la registrazione e l'imputazione delle entrate e delle spese avviene nell'esercizio in cui si perfeziona l'obbligazione giuridica attiva o passiva;

¹ Jones R. H., Caruana J. (2015), "Epsas – Worrying the Wrong End of the Stick?" *International Journal of Public Administration*, vol. 38, n. 4, pp. 240-252.

² Pozzoli S., Mazzotta R. (2012), "Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica", *Azienda pubblica*, n. 1, pp. 69-82.

³ Grandis F. G., Mattei G. (2023), *Limiti e prospettive contabili degli enti territoriali*, Wolters Kluwer, Milano, p. 3.

⁴ Anselmi L., Pavan A., Reginato E. (2012), "Cassa competenza finanziaria e competenza economica: la scelta delle basi contabili in un sistema armonizzato di contabilità pubblica", *Azienda pubblica*, n. 1, pp. 53-67.

3. sistemi contabili basati sul principio di competenza economica (accrual) in grado di registrare oltre ai flussi di cassa, anche le variazioni di patrimonio e di imputare gli eventi indipendentemente dal momento in cui avviene lo scambio di denaro, ma nella ragione del loro effetto economico sulla gestione.

Ampia è la letteratura che analizza i punti di forza e di debolezza di questi diversi sistemi contabili⁵.

Inoltre è ampiamente dibattuta la scelta tra i diversi sistemi contabili, le cui caratteristiche sono elencate nella tabella seguente.

Tab. 1 – Comparazione tra i diversi sistemi contabili

	Principio di cassa	Principio di competenza finanziaria	Principio di competenza economica
Finalità principali	Finalità autorizzativa e di regolazione dei flussi monetari	Finalità autorizzativa e di regolazione dei rapporti finanziari tra organi rappresentativi e amministrativi	Funzione informativa di rappresentazione dell'andamento della gestione
Oggetto di rilevazione	Variazione delle risorse monetarie	Variazione delle risorse finanziarie	Variazione delle risorse complessive: monetarie, economiche e patrimoniali
Momento della rilevazione	Manifestazione monetaria (riscossione e pagamento)	Fasi amministrative delle entrate (accertamento) e delle spese (impegno)	Manifestazioni economiche
Metodo di rilevazione	Partita semplice	Partita semplice	Partita doppia
Risultati di sintesi	Risultato di cassa Fondo di cassa	Risultato di competenza finanziaria Risultato di amministrazione	Risultato economico di esercizio Capitale di funzionamento
Redazione dei documenti di sintesi	Assenza di ricorso a stime e congetture	Limitato ricorso a stime e congetture	Frequente ricorso a stime e congetture
Orientamento temporale	Rilevazione delle movimentazioni monetarie	Enfasi sul momento preventivo Logica di breve periodo senza esplicitare le contingenze sugli esercizi futuri	Enfasi sul momento consuntivo Considerazione degli effetti pluriennali di alcune operazioni

(continua)

⁵ Anessi Pessina E. (2000), *La contabilità delle aziende pubbliche. Contabilità finanziaria e contabilità generale negli enti locali*, Egea, Milano; Anessi Pessina E. (2007), *L'evoluzione dei sistemi contabili pubblici*, Egea, Milano; Caperchione E. (2000), *Sistemi informativo-contabili nella pubblica amministrazione. Profili comparati, evoluzione e criteri per la progettazione*, Egea, Milano.

(segue)

	Principio di cassa	Principio di competenza finanziaria	Principio di competenza economica
Portata informativa	Valutazione sulle modalità di utilizzo delle risorse monetarie	Controllo delle modalità di reperimento e di utilizzo delle risorse finanziarie	Valutazione della capacità di utilizzo dei fattori produttivi e della consistenza patrimoniale
Vantaggi	Semplicità di funzionamento Velocità di rilevazione delle operazioni Semplicità di comprensione dei documenti di sintesi Possibilità di identificare chi ha autorizzato i pagamenti Possibilità di comparazione tra i dati indicati a preventivo e i risvolti ottenuti a consuntivo	Semplicità di funzionamento Rilevazione delle operazioni in fase antecedente la riscossione e il pagamento Rilevazione dei fatti di gestione al momento dell'obbligazione giuridica Valutazione sia delle variazioni di cassa sia dei futuri pagamenti e riscossioni derivanti da obbligazioni giuridicamente perfezionate	Base informativa più completa Considerazione degli stock economico patrimoniali oltre che dei flussi finanziari Riduzione delle illusioni finanziarie Supporto al management nella valutazione della sostenibilità finanziaria Espressione di un giudizio sul patrimonio di un Paese Valutazione sulla sostenibilità di medio-lungo termine delle decisioni
Svantaggi	Gli elementi patrimoniali sfuggono a qualsiasi rilevazione Assenza di collegamento tra le variazioni di cassa e le variazioni del patrimonio Controllo contabile della spesa solo al momento della manifestazione monetaria	Incertezza e soggettività nell'applicazione dei criteri in base ai quali un'obbligazione giuridica può considerarsi perfezionata Eccessiva enfasi sull'aspetto autorizzativo che comporta un appesantimento procedurale e formale Presenza di valori patrimoniali non rilevati (ad es. la consistenza economica dei beni)	Complessità del funzionamento del sistema contabile adottato Maggiore onerosità nella gestione del sistema Presenza di soggettività nella stima dei valori non finanziari che richiede la definizione di specifici principi contabili

Fonte: Grandis F. G., Mattei G. (2023), *Limiti e prospettive contabili degli enti territoriali*, Wolters Kluwer Italia, Milano, pp. 5-6

Tra le diverse combinazioni dei sistemi sopra delineati possiamo individuare quattro sistemi⁶:

- 1) sistemi di contabilità finanziaria estesa, riesaminati, per essere rettificati ed integrati. Per far ciò è comunque necessario compiere correttamente tutte le rilevazioni finanziarie durante l'esercizio, eseguire tutte le operazioni tipiche di assestamento proprie della contabilità economica generale, far confluire secondo natura le variazioni di esercizio nel conto economico (proventi, costi e loro rettifiche ed integrazioni) e nello stato patrimoniale (valori numerari, non numerari e loro retti-

⁶ Ricci P. (a cura di) (2012), *L'economia dell'azienda: paradigmi e declinazioni*, Giuffrè, Milano, pp. 668-669.

- fiche ed integrazioni). Il collegamento è ottenuto per mezzo di appositi prospetti di conciliazione. Questa metodologia si contraddistingue per essere di facile utilizzo, ma potrebbero derivare dati imprecisi, scarsa significatività dei risultati e bassa qualità delle informazioni;
- 2) i sistemi unici di contabilità si basano sulla contabilità economico-patrimoniale, che diventa il sistema principale dell'azienda pubblica. I momenti esclusivamente a rilevanza giuridica e privi di immediato significato economico non sono misurati nel sistema di contabilità principale, e confluiscono in appositi sottosistemi informativi che costituiscono dei veri e propri conti d'ordine, che si collegano con il sistema principale di contabilità economico-patrimoniale;
 - 3) i sistemi di contabilità parallela si fondano sulla considerazione che la contabilità finanziaria e la contabilità economica generale, e a maggior ragione analitica, sono profondamente diverse per le finalità assunte, l'oggetto osservato e la metodologia seguita e quindi sostanzialmente non integrabili. Esso si basa sulla coesistenza della contabilità finanziaria e della contabilità generale, coesistenza priva però di collegamenti. Si tratta di due sistemi che, nella sostanza, sono definibili "separati in casa". In questo caso, le informazioni che ne derivano risultano affidabili e complete. D'altro canto, però, indubbiamente si aumenta il carico di lavoro per gli operatori a cui sono richieste anche maggiori conoscenze e competenze;
 - 4) i sistemi di contabilità integrata sono progettati in maniera che vengano rispettate le caratteristiche dei diversi sistemi contabili, ma nell'ottica dello sfruttamento, soprattutto garantito in via informatica, della base comune di dati. Il sistema contabile si basa sulla contabilità finanziaria, sulla contabilità generale ed eventualmente su quella analitica e fiscale. Ogni sistema contabile mantiene le sue peculiarità e, prima attraverso il prospetto di conciliazione poi attraverso il piano dei conti integrato e la tabella di correlazione, si integrano le due famiglie di misurazioni, consentendo il diretto collegamento tra i documenti di sintesi finanziari e il conto economico ed il conto del patrimonio. Nella sua evoluzione, l'art. 2 del d.lgs. 118/2011 prevede l'adozione di sistemi contabili omogenei prevedendo che gli enti in contabilità finanziaria adottino la contabilità finanziaria a cui affiancano, a fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti di gestione sia sotto il profilo finanziario che economico patrimoniale.

Nel corso degli anni, la tenuta della contabilità parallela è rimasta una soluzione teorica e scarsamente utilizzata dagli enti locali. La maggior parte

degli enti ha utilizzato la soluzione minimale, dove la contabilità finanziaria ha continuato ad avere un ruolo centrale nel sistema informativo dell'ente locale e da essa derivata la contabilità economico patrimoniale, anche in considerazione della scarsa percezione della portata informativa della contabilità economico-patrimoniale⁷ riducendola solo ad un mero adempimento contabile. La contabilità economico-patrimoniale presenta numerosi vantaggi sul piano informativo offrendo maggiori e più complete informazioni su cui prendere decisioni. In particolare, Borgonovi⁸ evidenzia, come rispetto alla contabilità finanziaria, quella economico-patrimoniale permetterebbe una più corretta rappresentazione delle attività patrimoniali, delle passività patrimoniali e più in generale della capacità dell'azienda di vivere all'interno dei propri mezzi sia nell'esercizio in chiusura (risultato di esercizio) sia in futuro (patrimonio di funzionamento). Così anche Pozzoli⁹ ha sostenuto che la contabilità economico-patrimoniale è «inevitabile nel medio-lungo termine, sia per la sua intrinseca superiore capacità informativa come contabilità di terzi, sia per la sua maggiore razionalità a livello di contabilità gestionale».

Choi¹⁰ afferma che la convergenza verso principi contabili unificati migliora la comparabilità internazionale dei bilanci e garantisce informazioni soddisfacenti e utili per tutti gli stakeholder; Chan¹¹ sottolinea la sua importanza strumentale nel migliorare la *disclosure* e l'*accountability* all'interno del sistema democratico e di libero mercato. Altri autori¹², invece, ne apprezzano il valore informativo, in grado di superare i limiti della contabilità di cassa, che non consente l'identificazione dei costi e dell'utilizzo delle risorse, la misurazione dell'efficienza e in generale delle performance raggiunte. Correlando i costi ai risultati ottenuti, si possono ottenere le informa-

⁷ Capalbo F. (a cura di) (2012), *L'applicazione della contabilità economica nel settore pubblico*, Giappichelli, Torino; Buccoliero L., De Nardi F., Nasi G., Steccolini I. (2005), "L'implementazione della contabilità economico-patrimoniale negli enti locali italiani: i risultati di un'indagine empirica", *Azienda pubblica*, vol. 18, n. 4, pp. 591-614; De Matteis F., Preite D. (2005), "La contabilità economico-patrimoniale negli enti locali: l'esperienza dei piccoli Comuni leccesi", *Azienda pubblica*, vol. 18, n. 4, pp. 647-664; Reginato E. (2010), "Norme e prassi contabili negli enti locali italiani: un approccio istituzionale", *Azienda pubblica*, n. 1; Steccolini I. (2004), *Accountability e sistemi informativi negli enti locali. Dal rendiconto al bilancio sociale*, Giappichelli, Torino.

⁸ Borgonovi E. (2005), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea Milano, pp. 270-271.

⁹ Pozzoli S. (2005), "Riforma dell'ordinamento contabile degli enti locali", *Rivista Italiana di Ragioneria di Economia Aziendale*, nn. 9/10, pp. 1-12.

¹⁰ Choi F. D. (Ed.) (2003), *International finance and accounting handbook*, John Wiley e Sons, Hoboken.

¹¹ Chan J. L. (2003), "Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards", *Public Money e Management*, vol. 23, n. 1, pp. 13-20.

¹² Anessi Pessina E. (2002), *Principles of Public Management*, Egea, Milano.

zioni necessarie per migliorare la pianificazione e la gestione delle risorse nei processi decisionali¹³. Inoltre, studi recenti hanno dimostrato che il grado di utilità delle informazioni fornite dai bilanci di competenza migliora la responsabilità, l'informativa e il processo decisionale degli utenti rispetto ai bilanci di cassa¹⁴.

La contabilità economico-patrimoniale, soprattutto se accompagnata dalla contabilità analitica, potrebbe fornire un contributo positivo alla determinazione dei costi dei servizi, alla responsabilizzazione dei dirigenti sull'impiego delle risorse, alla valutazione della convenienza economica di date spese anziché solo dei loro aspetti contrattuali e procedurali, alla definizione delle tariffe dei servizi pubblici.

Non mancano comunque autori che evidenziano le difficoltà al passaggio alla contabilità full accrual. Columbano et al.¹⁵ ritengono che *the actual benefits of the transition to accrual accounting on comparability, accountability and decision making are elusive*, così come vi possono essere effettivi problemi nella valutazione del patrimonio, such as the market value attributed to Milan Cathedral or the Eiffel Tower¹⁶.

Inoltre particolare attenzione è dedicata al tema delle valutazioni che possono risultare soggettive, come ad esempio il calcolo degli ammortamenti. In questi casi i bilanci possono risultare mancanti di coerenza e affidabilità¹⁷ oppure modificati, in aumento o diminuzione, da dirigenti e politici per raggiungere i loro scopi.

¹³ Christiaens J., Vanhee C., Manes Rossi F., Aversano N., Van Cauwenberge P. (2015), "The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison", *International Review of Administrative Sciences*, vol. 81, n. 1, pp. 158-177.

¹⁴ Haustein E., Lorson P.C., Oulasvirta O.L., Sinervo L. M. (2021), "Perceived usability of local government financial statements by local councilors: comparative study of Finland and Germany", *International Journal of Public Sector Management*, vol. 34, n. 4, pp. 441-458; Ismail S. (2022), "Perception of the Malaysian Federal Government accountants of the usefulness of financial information under an accrual accounting system: a preliminary assessment", *Meditari Accountancy Research*.

¹⁵ Columbano C., Biondi L., Bracci E. (2023), "Properties of accrual accounts in public sector entities: evidence from the Italian National Health Service", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, vol. 35, n. 6, pp. 240-261.

¹⁶ Lapsley I., Mussari R., Paulsson G. (2009), "On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform", *European Accounting Review*, vol. 18, n. 4, pp. 719-723.

¹⁷ Jorge S. M., Da Costa Carvalho J. B., Fernandes M. J. (2007), "Governmental accounting in Portugal: why accrual basis is a problem", *Journal of public budgeting, accounting e financial management*, vol. 19, n. 4, pp. 411-446; Mellett H. (2002), "The consequences and causes of resource accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 13, n. 2, pp. 231-254; Pilcher R. (2011), Local governmental management of discretionary and specific accruals, *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, vol. 7, nn. 1-2, pp. 32-60.

La complessità delle informazioni e la mancanza di comprensione da parte dei potenziali utilizzatori, compresi i responsabili politici, impediscono a questa contabilità di svolgere un ruolo cruciale.

Nell'ambito di questa doverosa premessa, i processi di cambiamento dei sistemi contabili comportano implicazioni e conseguenze che vanno ben oltre il ristretto perimetro dei significati tecnici, coinvolgendo aspetti di natura politica, sociale e sociologica, oltre che economica¹⁸. Il cambiamento infatti, «non è un esercizio tecnico fine a se stesso, ma un potente mezzo per rivoluzionare il modo di pensare e di comportarsi della dirigenza pubblica e degli apparati politici, oltre che di misurarne e valutarne l'operato anche da parte degli stakeholder. Pertanto, a prescindere da qualunque valutazione antecedente degli obiettivi dell'intero progetto riformatore, da un punto di vista meramente metodologico non può essere dato per scontato che, grazie all'utilizzo delle informazioni prodotte dai nuovi sistemi contabili, si realizzerà certamente un cambiamento, né che si tratterà del cambiamento promesso o auspicato da chi la riforma ha promosso e sostiene, né che tale mutamento sarà privo di "effetti collaterali" inattesi. Sul punto occorre essere molto specifici e distinguere fra: (i) produzione del dato contabile; (ii) uso del dato contabile; (iii) effetto dell'uso del dato contabile sui risultati. Il processo di cambiamento contabile potrà dirsi completo quando tutti e tre i passaggi saranno compiuti e valutati nelle loro conseguenze»¹⁹.

1.2. L'evoluzione delle riforme contabili nell'ente locale

Nell'ambito del movimento internazionale comunemente noto come *New Public Management*, volto in estrema sintesi a valorizzare le forze di mercato e l'orientamento delle aziende pubbliche all'utilità collettiva e all'efficienza contro la pervasività di amministrazioni autoreferenziali e formalistiche²⁰, il nostro Paese è stato caratterizzato da una rilevante ondata innovatrice negli anni Novanta, a partire dalla L. 241/1990 sul procedimento amministrativo e la L. 142/1990 sulla riforma delle autonomie locali.

¹⁸ Bartocci L., Del Bene L. (2018), *L'armonizzazione contabile negli enti locali italiani*, FrancoAngeli, Milano, p. 15.

¹⁹ *Ivi*, p. 10.

²⁰ Pollit C., Bouckaert G. (2000), *Public management reform: a comparative analysis*, Oxford University Press, Oxford, UK; Hood C. (1995), "The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a Theme", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, n. 2/3, pp. 93-109; Borgonovi E. (2005), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche* (V ed.). Egea, Milano.

Questa fase evolutiva nel contesto degli enti pubblici è stata caratterizzata dalla crescente consapevolezza della necessità di migliorare la funzionalità delle istituzioni e la qualità dei servizi erogati per soddisfare le esigenze dei cittadini. Questo cambiamento è stato accompagnato da un progressivo adattamento normativo che ha favorito l'applicazione diffusa di principi e criteri aziendali al fine di armonizzare l'azione amministrativa con l'efficacia delle politiche pubbliche, l'efficienza nell'utilizzo delle risorse e la sostenibilità gestionale²¹.

Quest'evoluzione è stata innescata da diverse variabili economiche, politiche e sociali che hanno rivoluzionato l'approccio tradizionale delle amministrazioni pubbliche:

- l'aumento costante delle esigenze della collettività e la crescente domanda di servizi di qualità superiore;
- la limitazione delle risorse finanziarie a disposizione degli enti, conseguenza della complessa crisi fiscale statale;
- l'innovazione tecnologica, soprattutto nel campo dei sistemi informativi, che ha richiesto una revisione radicale delle modalità di organizzazione, gestione ed erogazione dei servizi pubblici;
- l'aderenza ai parametri stabiliti dall'Unione Europea.

Pertanto si è diffusa sempre di più la tendenza a utilizzare principi e strumenti di natura aziendale nelle attività degli enti e delle amministrazioni pubbliche. L'attenzione del settore pubblico si è quindi spostata verso logiche manageriali finalizzate a generare valore e a migliorare l'efficienza e la qualità delle prestazioni²².

I parametri che devono permeare l'attività delle aziende pubbliche devono rifarsi al modello delle "3 E": – Efficienza operativa intesa come capacità di realizzare le produzioni, ai dovuti livelli qualitativi, con il minor impiego delle risorse disponibili; – Efficacia strategica, intesa come capacità di programmare e realizzare obiettivi coerenti con le attese complessive degli interlocutori aziendali; – Economicità della gestione, intesa come capacità mantenuta nel tempo di soddisfare i bisogni attraverso un flusso di risorse che sia economicamente e socialmente sostenibile²³.

La costante tensione all'efficienza e all'efficacia, afferma Cavalieri²⁴, non porta in ogni caso alla realizzazione del profitto, ma alla creazione di valore

²¹ Zangrandi A. (1994), *Autonomia ed economicità nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano, pp. 60-65.

²² Borgonovi, E. (2005), *op. cit.*, p. 91.

²³ Comite U. (2013). *Accountability e bilancio sociale nei tribunali*, Cedam, Padova.

²⁴ Cavalieri E., Ferraris Franceschi R. (2005), *Economia aziendale. Volume I, Attività aziendale e processi produttivi*, Giappichelli, Torino.

e pone le condizioni necessarie per garantire nel tempo la sopravvivenza dell'organizzazione.

Ciò ha comportato investimenti in tecniche e strumenti di gestione come la reingegnerizzazione dei processi, la pianificazione strategica, il controllo di gestione, la riorganizzazione organizzativa e l'esternalizzazione di attività e servizi²⁵.

L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, dopo un lungo periodo di staticità, ha avuto un primo allineamento alla contabilità di Stato con il d.p.r. 19 giugno 1979, n. 421 e poi continue modificazioni con i decreti annuali di finanza locale.

Infine, con il d.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77 l'intera materia è stata riordinata e modernizzata con abrogazione di tutte le disposizioni precedenti. Il decreto legislativo è stato poi totalmente ricompreso nel testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali – Tuel (approvato con il d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267).

Profonda innovazione del Tuel, si è avuta a seguito del processo di armonizzazione contabile degli anni 2010-2015, in particolare con il d.lgs. 118/2011, come modificato dal d.lgs. 126/2014.

1.2.1. Dal d.p.r. 421/1979 al d.lgs. 77/1995

La riforma introdotta dal d.p.r. 19 giugno 1979 n. 421 si caratterizzò, in un contesto di finanza derivata per gli enti locali²⁶, per essere una riforma organica in tema di contabilità.

Le principali novità riguardarono:

1. la conferma della funzione autorizzatoria del bilancio: l'erogazione di qualsiasi spesa è consentita solo in presenza di una norma che autorizza la spesa stessa (artt. 81 e 119 Cost.), quindi il bilancio approvato dall'ente rappresenta lo strumento giuridico necessario per l'effettuazione delle spese in esso previste. In quel contesto preminente atten-

²⁵ Mussari R. (1999), *La valutazione dei programmi nelle aziende pubbliche*, Giappichelli, Torino; Mazzara L. (2003), *Processi e strumenti di misurazione dei risultati negli enti locali. Profili e schemi di analisi*, Giappichelli, Torino; Farneti G., Mazzara L., Savioli G. (1996), *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino; Zangrandi A. (1994), *Autonomia ed economicità nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano.

²⁶ Lo Stato acquisiva attraverso il prelievo tributario centralizzato le risorse finanziarie e le trasferiva agli enti locali.

zione era rivolta agli aspetti finanziari della gestione, tralasciando completamente gli aspetti patrimoniali²⁷;

2. rivalutazione degli strumenti di programmazione: fu introdotto il bilancio pluriennale che rispondeva all'esigenza di compiere scelte di sviluppo coerenti e coordinate nel tempo, essendo comunque finanziario non autorizzatorio;
3. introduzione del bilancio di cassa a fianco di quello di competenza per permettere una migliore programmazione dei flussi di cassa.

Nel corso degli anni Ottanta e Novanta a seguito del progressivo ridursi dei trasferimenti statali a favore degli enti locali e dell'aumento dell'autonomia impositiva si crearono molte difficoltà finanziarie che portarono anche a introdurre notevoli innovazioni dal punto di vista contabile e amministrativo.

Una prima innovazione era contenuta nell'art. 22 del d.p.r. 421/1979 che stabiliva che «al rendiconto dei comuni e delle province è allegata una illustrazione dei dati consuntivi dalla quale risulti il significato amministrativo ed economico dei dati stessi, ponendo in particolare evidenza i costi sostenuti e i risultati conseguiti per ciascun servizio, programma o progetto».

Tale norma introdusse, in maniera sicuramente generica e in un contesto prettamente finanziario, un nuovo concetto: “significato economico” e “costi sostenuti”.

Nel periodo immediatamente successivo al d.p.r. si susseguirono una serie di norme che evidenziarono una evoluzione lungo la direttrice di una timida e primordiale introduzione della rilevazione degli aspetti economici della gestione dell'ente locale.

Un importante momento fu segnato dalla L. 7 agosto 1990, n. 241 sul procedimento amministrativo che al comma 1 dell'art. 1 rubricato “Principi generali dell'attività amministrativa” stabiliva che «l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario».

In quello stesso anno la L. 8 giugno 1990, n. 142, la riforma delle autonomie locali, introdusse rilevanti aspetti dal punto di vista contabile.

Gli elementi qualificanti furono la potestà statutaria, il regolamento di contabilità, l'attestazione della copertura finanziaria, i pareri di regolarità tecnica, contabile e di legittimità sulle proposte di deliberazione, la nuova composizione dell'organo di revisione, la separazione tra funzione di indi-

²⁷ Si veda Buscema S. (1987), *Trattato di contabilità pubblica*, vol. IV, Giuffrè, Milano; Puddu L. (1984), *Il bilancio degli enti locali. Bilancio del comune e della provincia*, Giuffrè, Milano.

rizzo e di controllo spettanti agli organi politici e competenze gestionali spettanti alla dirigenza.

Con particolare riguardo alla contabilità economica, l'art. 55, comma 6, introdusse una profonda innovazione di carattere culturale: «i risultati di gestione sono rilevati mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio e il conto del patrimonio» creando così un supporto contabile alla determinazione dei costi e misurazione dell'economicità dei servizi pubblici.

Un ulteriore passo avanti fu la legge delega 23 ottobre 1992, n. 421 con cui si delegava il governo ad emanare decreti legislativi diretti al riordino dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, con l'osservanza dei seguenti principi e criteri:

- armonizzazione dei principi di contabilità generale dello Stato tenuto conto delle esigenze del consolidamento dei conti pubblici e dell'informatizzazione;
- applicazione dei principi della L. 142/1990 con l'introduzione in forma graduale e progressiva della contabilità economica;
- definizione nell'ambito del sistema di contabilità economica, dei Principi per la determinazione dei costi e degli ammortamenti dei servizi;
- inclusione nell'ordinamento finanziario contabile della possibilità di ricorso all'istituto del dissesto per il risanamento degli enti locali in grave crisi finanziaria.

Sulla base di tale legge fu emanato il d.lgs. 25 febbraio 1995 n. 77 (poi trasfuso nel d.lgs. 267/2000, Testo Unico Enti Locali – TUEL) “Nuovo Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali” che raccolse le spinte evolutive dei primi anni Novanta.

Nonostante la consapevolezza che la riforma avrebbe comportato enorme difficoltà applicative, basate su un cambiamento culturale radicale, le motivazioni a favore di questa riforma erano riconducibili al fatto che l'efficienza si misurava rapportando la quantità dei beni prodotti o servizi erogati con le relative risorse utilizzate nei processi di produzione (costi e ricavi).

Era palese che bisognava conoscere e misurare in maniera attendibile costi e ricavi altrimenti non era possibile raggiungere e determinare l'efficienza. La contabilità economico-patrimoniale rappresentava lo strumento di misurazione sistematica dei costi e dei ricavi degli eventi di gestione²⁸.

²⁸ Il tema della misurazione è stato in dottrina ampiamente dibattuto in relazione al suo significato e alle funzioni a supporto delle decisioni. Bagnoli C. (2007), *La misurazione economica sfocata. Dal numero alla parola: strumenti per la gestione della complessità*, FrancoAngeli, Milano.

La scelta effettuata dal decreto rimase comunque a favore della contabilità finanziaria di tipo autorizzatorio, dalla quale ricavare, in sede di rendiconto e tramite un prospetto di conciliazione, un conto economico e un conto del patrimonio della gestione dell'ente locale.

Tale scelta rimase di appannaggio degli enti locali, considerando la possibilità offerta dall'art. 74 del d.lgs. 77/1995 (poi trasfuso nell'art. 232 del Tuel), che, benché rubricato contabilità economico-patrimoniale, stabiliva che gli enti locali ai fini del rendiconto della gestione, potessero adottare il sistema di contabilità che più ritenevano idoneo alle proprie esigenze.

Autorevole dottrina²⁹ auspicava che l'ente locale potesse essere libero e autonomo nello scegliere processi gestionali e contabili che meglio riflettono la sua maturità e il suo stile di management purché gli esiti pubblici rispondessero alle esigenze di standardizzazione. Pozzoli sottolineava che³⁰ «l'importante, in sostanza è che oggi si presenti un bilancio uniforme, che poi al suo interno abbia un sistema integrato economico-finanziario, uno solo finanziario o uno di contabilità direzionale sarà sua scelta. Ne verificherà l'efficienza e sarà libero di cambiare quando lo riterrà opportuno». Di diverso avviso Giuncato, che sottolineava³¹: «Nel campo della contabilità economica, la timidezza normativa di lasciare la contabilità finanziaria seppur rafforzata, lasciando ampia libertà di adottare il sistema di contabilità economica più congeniale, ha fatto sostanzialmente fallire l'operazione. E così continuano ad usarsi, anche nei grandi comuni, solo scritture finali propeedeutiche al prospetto di conciliazione e i conti economici né rappresentano il reale e veridico risultato economico di gestione».

Dunque nel sistema appena delineato, alla contabilità economica rimaneva un ruolo secondario rispetto alla contabilità finanziaria. In merito alla rilevazione e dimostrazione dei risultati della gestione, il Capo IV del d.lgs. 77/1995, all'art. 69, comma 1, stabiliva che «la dimostrazione dei risultati di gestione avviene mediante il rendiconto, il quale comprende il conto del bilancio, il conto economico e il conto del patrimonio».

Il conto del bilancio (art. 70) dimostrava i risultati finali della gestione autorizzatoria contenuta nel bilancio annuale rispetto alle previsioni. Si stabilirono analiticamente le informazioni da fornire obbligatoriamente per cia-

²⁹ Anessi Pessina E. (2000), *op. cit.*; Steccolini I., Anessi Pessina E. (2001), "La contabilità "economica" dell'ente locale: problemi teorici, soluzioni tecniche, riscontri empirici", *Azienda Pubblica*, vol. 13, n. 1, pp. 89-116.

³⁰ Pozzoli S. (2005), "Riforma dell'ordinamento contabile degli enti locali", *Rivista Italiana di Ragioneria di Economia Aziendale*, nn. 9/10, p. 525.

³¹ Giuncato A. (2003), "I principi contabili in Italia", in Principio contabile n. 1 "Programmazione e previsione del sistema di bilancio" Testo del documento e commenti, *Inserto di Azienda Italia*, n. 11, p. IV e seg.

scuna risorsa dell'entrata e per ciascun intervento della spesa³². Si concludeva con la dimostrazione del risultato contabile di gestione e con quello contabile di amministrazione in termini di avanzo, pareggio o disavanzo.

La principale novità era contenuta nell'art. 71 che disciplinava il Conto economico e nell'art. 72 che disciplinava il conto del patrimonio.

Il Conto economico evidenziava i componenti positivi e negativi dell'attività dell'ente secondo il criterio della competenza economica.

Partendo, dunque dai dati finanziari (gli accertamenti e gli impegni del conto del bilancio), opportunamente rettificati, si costituiva la dimensione finanziaria dei valori economici riferiti alla gestione di competenza, le insussistenze e sopravvenienze derivanti dalla gestione dei residui e gli elementi economici non rilevati nel conto economico.

Il decreto prevedeva una forma scalare con le voci classificate secondo la loro natura e con la rilevazione di risultati parziali e del risultato economico della gestione.

L'introduzione del conto economico era stata la «dimostrazione del tentativo di avvicinamento da parte del legislatore amministrativo alla normativa delle società commerciali con l'obiettivo di accelerare il processo di aziendalizzazione della “macchina” pubblica traferendo al suo interno gli strumenti tipici delle imprese, opportunamente adeguati, nella speranza che trasfondano nell'organizzazione pubblica anche la cultura e i valori dell'azienda privata»³³.

L'art. 72 del decreto disciplinava il conto del patrimonio, evidenziando al comma 1 la finalità: «Rileva i risultati della gestione patrimoniale e riassume la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio, evidenziando le variazioni intervenute nel corso dello stesso rispetto alla consistenza iniziale», e al comma 2 il contenuto: «È costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente, suscettibili di valutazione ed attraverso la cui rappresentazione contabile ed il relativo risultato finale differenziale è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale».

Nel caso di enti che utilizzavano la contabilità finanziaria, detti valori erano determinati attraverso il “prospetto di conciliazione” che partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio (accertamenti e impegni), con l'aggiunta di elementi economici, misuravano proventi e costi del periodo e determinavano il risultato finale economico.

³² Migliaccio G. (2010), *Gli schemi di rendicontazione economico-patrimoniale degli enti locali. Evoluzione, comparazione e prospettive*, FrancoAngeli, Milano, p. 97.

³³ Ziruolo A. (2006), *Il sistema di bilancio degli enti locali*, Simone, Napoli, p. 140.

I valori della gestione non corrente evidenziavano movimenti nelle componenti patrimoniali e andavano riferiti al conto del patrimonio³⁴.

Gli schemi di bilancio erano contenuti nel d.p.r. 31 gennaio 1996, n. 194 “Regolamento per l’approvazione dei modelli di cui all’art. 114 del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77”. Si trattava di schemi rigidi, obbligatori, che dovevano consentire un confronto spazio-temporale tra gli enti locali.

Tra le altre novità del d.lgs.77/1995 si ricordano:

- l’abolizione del bilancio di cassa avendo tale strumento perso di importanza;
- l’adozione del piano esecutivo di gestione con la possibilità di adattare la struttura del bilancio all’articolazione della piata organica dell’ente, andando a rendere effettiva la separazione tra le funzioni e competenze politiche e le competenze gestionali attribuite ai dirigenti;
- la puntuale disciplina dei compiti dell’organo di revisione;
- l’introduzione dell’istituto del dissesto finanziario³⁵.

1.2.2. Il Testo Unico degli Enti Locali d.lgs. 267/2000

L’emanazione del d.lgs. 267/2000 - Testo Unico degli Enti Locali (Tuel) - ha costituito un riferimento organico della disciplina degli enti locali.

Nel nuovo quadro normativo si deve rilevare il rafforzamento del principio della separazione delle funzioni politiche dalle competenze gestionali, la semplificazione amministrativa, il regolamento di contabilità, le modalità di utilizzo dell’avanzo di amministrazione e la disciplina del dissesto.

Il Tuel è composto dalle seguenti parti:

- Parte prima – Ordinamento Istituzionale;
- Parte seconda – Ordinamento Finanziario e Contabile;
- Parte terza – Associazioni degli enti locali;

³⁴ Farneti G. (2004), *Ragioneria pubblica. Il “nuovo sistema informativo delle aziende pubbliche*, FrancoAngeli, Milano, p. 137.

³⁵ Anche se si sono susseguiti nel corso del tempo numerosi provvedimenti per la gestione della crisi finanziaria degli enti locali, possiamo far riferimento al d.lgs. 77/1995, che abrogava gran parte delle norme precedenti e forniva, all’art. 77, una definizione del dissesto: “Si ha dissesto finanziario se l’ente non può garantire l’assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili ovvero esistono nei confronti dell’ente locale crediti certi, liquidi ed esigibili di terzi a cui non sia stato fatto validamente fronte con le modalità di cui all’art. 24 del d.l. 2 marzo 1989 n. 66 convertito, con modificazioni, dalla L. 24 aprile 1989 n. 144 e non si possa fare validamente fronte con le modalità di cui all’articolo 36 nonché con le modalità di cui all’art. 37 per le fattispecie ivi previste”. Per un approfondimento dei provvedimenti normativi sull’evoluzione del dissesto degli enti locali si vada Civitillo R. (2019), *Il dissesto finanziario degli enti locali. Profili economico-aziendali*, FrancoAngeli, Milano, pp. 104-121.