

**I PRINCIPI CONTABILI
PER LE PUBBLICHE
AMMINISTRAZIONI**

**Statuizione,
riconoscimento
e applicazione
nel contesto italiano
e internazionale**

**a cura di
Stefano Zambon**

FrancoAngeli

*Atti del Convegno Internazionale
organizzato dal CIRAMAP
Ferrara, 12-13 dicembre 2003*

**I PRINCIPI CONTABILI
PER LE PUBBLICHE
AMMINISTRAZIONI**

**Statuizione,
riconoscimento
e applicazione
nel contesto italiano
e Internazionale**

**a cura di
Stefano Zambon**

FrancoAngeli

Copyright © 2006 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.

INDICE

| | | |
|---|------|----|
| Prefazione, <i>di Francesco Staderini</i> | pag. | 9 |
| Presentazione, <i>di Vittorio Grilli</i> | » | 11 |
| Comitato Scientifico del Convegno | » | 13 |
| Indirizzo di saluto, <i>di Massimo Vari</i> | » | 15 |
| Introduzione: L'avvento dell'era dei Principi Contabili nel mondo delle pubbliche amministrazioni, <i>di Stefano Zambon</i> | » | 19 |
| Introduction: The advent of the age of accounting standards for Public Administrations, <i>by Stefano Zambon</i> | » | 29 |

Prima Sessione: Il panorama dei “produttori” di Principi Contabili per le Pubbliche Amministrazioni

| | | |
|---|---|----|
| I lavori del Gruppo per i Principi Contabili dell'Osservatorio sulla Finanza e la Contabilità degli Enti Locali presso il Ministero degli Interni, <i>di Giuseppe Farneti</i> | » | 39 |
| I lavori della Ragioneria Generale dello Stato nel campo dei Principi Contabili per il settore pubblico, <i>di Paolo Germani</i> | » | 55 |
| I lavori dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) nel campo dei Principi Contabili per il settore pubblico, <i>di Angelo Provasoli</i> | » | 87 |
| International standards for the public sector: the role of IFAC's Public Sector Committee (PSC), <i>by Philippe Adhémar</i> | » | 97 |

The Contribution of the International Accounting Standards Board (IASB) to the Development of Accounting Standards for Public Administrations, *by Kurt Ramin* pag. 125

Seconda Sessione: Il panorama delle esperienze internazionali nel campo dei Principi Contabili per le Pubbliche Amministrazioni

Accounting Standards and Accrual Accounting: the New Challenges of the Financial Reporting System of the European Commission, *by Brian Gray* » 135

Accounting Standards in the UK Public Administrations: Experiences and Perspectives, *by David Loweth* » 145

La modernisation de la comptabilité de l'État en France: état des lieux, enjeux et perspectives, *par Philippe Adhémar* » 157

State and Perspectives of Governmental Accounting Reform in Germany, *by Klaus Lüder* » 185

Il panorama delle esperienze internazionali nel campo dei principi contabili per le Pubbliche Amministrazioni: il caso dello Stato italiano, *di Lidia D'Alessio* » 193

Accounting Standards in the Australian and New Zealand Public Administrations: Experiences and Perspectives, *by James Guthrie, Ron Day, and Christine Ryan* » 199

Terza Sessione: Il panorama degli utilizzatori italiani dei Principi Contabili per le Pubbliche Amministrazioni: opinioni a confronto

I principi contabili per le Pubbliche Amministrazioni: alcune riflessioni, *di Luca Anselmi* » 221

I principi contabili per gli Enti locali, *di Giovanni Ravelli* » 227

Potenziati riflessi dell'introduzione dei principi contabili nel processo di programmazione dell'Ente locale, *di Luca Mazzara* » 237

Riflessi dei principi contabili sul sistema informativo delle Regioni, *di Enrico Bracci ed Enrico Deidda Gagliardo* pag. 249

Quarta Sessione: Il punto di vista degli organi di controllo contabile delle Pubbliche Amministrazioni

La presentazione dei rendiconti e il controllo dei conti dell'Unione Europea, *di Juan Manuel Fabra Vallés* » 277

Presenting and Auditing the Accounts of the European Union, *by Juan Manuel Fabra Vallés* » 283

I Principi Contabili nel privato e nel pubblico: il punto di vista della Corte dei Conti italiana, *di Aldo Carosi* » 289

I Principi Contabili per il settore pubblico: il punto di vista di una società di revisione, *di Sebastiano Baudo* » 297

I Principi Contabili per il settore pubblico: il punto di vista dei revisori degli Enti Pubblici, *di Antonino Borghi* » 301

Quinta Sessione: Tavola rotonda finale su “I Principi Contabili per il settore pubblico: verso un nuovo sistema informativo-gestionale per le Pubbliche Amministrazioni?”

Principi contabili: alcune riflessioni di ordine teorico e applicativo, *di Elio Borgonovi* » 309

I Principi contabili per le Pubbliche Amministrazioni: il contributo della professione italiana, *di Giorgio Sganga* » 317

I Principi contabili degli Enti Pubblici Istituzionali con particolare riferimento al decreto presidenziale n. 97 del 2003, *di Lidia D'Alessio* » 323

Sistemi e principi contabili negli enti locali: idee per una riforma, *di Stefano Pozzoli* » 331

Principi contabili e sistema informativo-gestionale per le Pubbliche Amministrazioni, *di Maria Bergamin* » 339

Gli Autori » 349

PREFAZIONE

di Francesco Staderini*

Se risponde a verità la circostanza che la contabilità rappresenta il cuore del sistema informativo-decisionale delle amministrazioni pubbliche, il controllo della correttezza dei loro bilanci rappresenta il momento fondamentale di chiusura del delicato circuito tecnico-normativo previsto dall'ordinamento amministrativo-pubblicistico.

In tale quadro, è noto come le prescrizioni legislative occupino certamente un ruolo fondante nel dettare le "regole del gioco" volte a permettere un ordinato svolgimento del processo di contabilizzazione e rappresentazione della situazione economico-finanziaria dell'ente pubblico, costituendo nel contempo il punto di riferimento fondamentale anche per la proficua conduzione delle diverse fasi del controllo contabile sia interno che esterno.

Negli ultimissimi anni, tuttavia, la crescente complessità dei processi amministrativi e della connessa attività di controllo nell'ambito delle Pubbliche Amministrazioni, ha determinato la necessità via via più avvertita in vari Paesi di regole contabili e di revisione sempre più accurate e di dettaglio, in grado di offrire agli amministratori pubblici, ai tecnici e agli operatori del campo, ai revisori e agli organi preposti, una guida più sicura nel trattamento contabile e nel controllo delle innumerevoli voci e valori che compongono tanto il bilancio preventivo, quanto quello consuntivo di un ente o di un'istituzione.

Tale rapida evoluzione ha generato dunque l'esigenza di disporre di Principi Contabili e di Revisione che, pur all'interno del quadro normativo vigente, siano all'altezza delle sfide gestionali che oggi sono poste in capo alle amministrazioni pubbliche, le quali devono trovare in tali Principi un riferimento saldo che possa contribuire a una conduzione efficace ed efficiente dell'azione pubblica e del controllo su di essa.

Anche la Corte dei Conti è impegnata in questa direzione, non ultimo sulla spinta della recente Legge n. 131 del 2003 (cosiddetta "Legge La Loggia")

* Presidente della Corte dei Conti.

che assegna a questa istituzione l'importante compito di controllare in modo sistematico la correttezza dei bilanci degli enti locali anche nella prospettiva del rispetto del patto di stabilità interno. Questa nuova funzione richiede ad evidenza lo sviluppo di metodologie di revisione dei conti condivise, efficaci e standardizzate.

Ecco allora che risultano quanto mai opportune le occasioni di analisi e confronto su questo snodo significativo della vita amministrativa degli enti pubblici, in un'ottica di miglioramento del contributo reso dagli stessi allo sviluppo del nostro Paese, e nella consapevolezza che i Principi in argomento sono ormai patrimonio comune delle Pubbliche Amministrazioni degli Stati più evoluti e che la loro elaborazione passa anche attraverso processi sovranazionali.

Ecco dunque che il presente volume, frutto del Convegno che il CIRAMAP ha encomiabilmente organizzato nel dicembre 2003, risulta di grande attualità e interesse, in quanto fornisce un significativo contributo all'esame multidisciplinare – in una prospettiva interna e internazionale – delle opportunità e delle problematiche che si aprono a fronte dell'affermarsi della necessità di corretti Principi Contabili e di Revisione per il mondo pubblico. Insomma, un contributo importante a una tematica con cui dovremo sempre più frequentemente “fare i conti”.

PRESENTAZIONE

*di Vittorio Grilli**

Nel presentare il volume degli Atti del Convegno CIRAMAP di Ferrara, vorrei esprimere il mio pieno apprezzamento per questa iniziativa di respiro internazionale dedicata a un tema tanto importante per la *governance* del sistema dei conti pubblici.

Per la Ragioneria Generale dello Stato gli argomenti che si affrontano in questo lavoro sono nella tradizione dell'Istituto, atteso che essi sono stati trattati sin dalle sue origini: già nel 1878, infatti, l'allora Ragioniere Generale Giuseppe Cerboni presentò i suoi lavori logismografici alla Mostra universale di Parigi.

L'Istituto è sempre stato un "produttore" di principi contabili per il settore pubblico. Attraverso i propri revisori ed ispettori, la Ragioneria Generale dello Stato è capillare "veicolo istituzionale" di diffusione delle nuove norme contabili presso gli Enti e gli organismi pubblici, contribuendo a garantire la corretta programmazione e la rigorosa gestione delle risorse. Attraverso una nuova programmazione, in parte già attiva, il bagaglio di professionalità ed esperienze della Ragioneria può fungere da punto di riferimento per la formazione di una nuova classe di contabili e di revisori a disposizione di altre Amministrazioni o di aziende private.

Concludo questa presentazione con uno spunto di riflessione: credo che dal confronto di professionalità ed esperienze diverse, dalla creazione di standard operativi comuni e dall'uso intelligente delle nuove tecnologie, il management pubblico possa raggiungere risultati di eccellenza, essere di supporto alla crescita di tutto il settore pubblico e diffondere un comune stile professionale al servizio dell'Amministrazione.

Ringrazio dunque il CIRAMAP per aver dato, con questo Convegno internazionale e i relativi Atti, un significativo contributo alla crescita di tali interazioni.

* Ragioniere Generale dello Stato.

COMITATO SCIENTIFICO DEL CONVEGNO

Prof. Giuseppe Farneti, Presidente del Gruppo di lavoro sui Principi Contabili presso l'Osservatorio sulla Finanza e la Contabilità degli Enti Locali del Ministero degli Interni, e Ordinario di Economia Aziendale, Facoltà di Economia di Forlì, Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

Mr. Brian Gray, Accounting Officer, European Commission

Prof. Vittorio Grilli, Ragioniere Generale dello Stato

Prof. Emeritus Dr. Klaus Lüder, German Postgraduate School of Administrative Sciences, Speyer

Prof. Angelo Provasoli, Presidente dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), e Rettore dell'Università L. Bocconi

Prof. Francesco Staderini, Presidente della Corte dei Conti

Prof. Juan Manuel Fabra Vallés, President of the European Court of Auditors, European Union

Prof. Stefano Zambon, Professore Straordinario di Economia Aziendale, Università di Ferrara, e Direttore del Centro Internazionale di Ricerca sull'Amministrazione e sul Management delle Aziende Pubbliche (CIRAMAP) (*coordinatore*)

INDIRIZZO DI SALUTO

*di Massimo Vari**

Ringrazio gli organizzatori per l'invito a questo Convegno, al quale sono ben lieto di portare il saluto della Corte dei conti.

Ritengo che sia inutile sottolineare l'importanza dell'odierno incontro, in un'epoca di mondializzazione dell'economia e di sempre più stretta integrazione fra ordinamenti.

Si tratta di fenomeni evolutivi ben colti dagli organizzatori, là dove rilevano, nel presentare il tema del Convegno, l'esigenza ormai improrogabile di statuire ed adottare principi contabili standardizzati e comparabili, al fine di favorire un miglioramento della rendicontazione e dell'accountability delle pubbliche amministrazioni.

Sono tematiche alle quali la Corte dei conti italiana è particolarmente interessata, anche in virtù dei nuovi compiti ad essa attribuiti dalla recente legge n. 131 del 2003.

Ciò detto vorrei sgomberare il campo da un pregiudizio molto diffuso, anche e soprattutto per colpa degli studiosi del diritto, e cioè quello secondo cui i principi contabili sarebbero esclusiva componente del bagaglio culturale di aziendalisti e commercialisti e quindi materia preclusa alla speculazione dei giuristi.

In realtà, non da oggi, i maestri del diritto ci hanno ammonito circa la necessità che il diritto debba occuparsi in modo più incisivo della tutela dei soci, dei piccoli azionisti, degli investitori, migliorando le procedure di controllo dell'operato degli amministratori.

Uno dei nodi scoperti, sotto questo profilo, riguarda proprio l'esigenza di adeguatezza degli strumenti di controllo sui bilanci; esigenza di adeguatezza che riflette quella dei principi contabili e che presuppone una loro chiara ed ordinata disciplina.

* Vice-Presidente Emerito della Corte Costituzionale e Presidente di Sezione della Corte dei Conti.

E questo è un problema comune a tutta l'economia dei paesi sviluppati che, dagli Stati Uniti all'Europa, discutono sulle modalità finalizzate a migliorare la conoscenza dei bilanci aziendali. In questo contesto la utilizzazione di principi contabili efficaci assume valenza preponderante, così come l'esigenza di armonizzare le diverse tipologie, che oggi vengono alternativamente impiegate.

La problematica dei principi contabili nasce nel settore privato per migrare più di recente in quello pubblico, sulla spinta delle grandi riforme degli anni novanta che, sulla scia della corrente di pensiero definita *new public management*, hanno introdotto nelle pubbliche amministrazioni modelli di gestione di tipo privatistico.

Se l'amministrazione deve funzionare come un'azienda, da questa deve mutuare gli strumenti di conoscenza e controllo e – quindi – anche i principi contabili che si pongono a premessa del controllo stesso.

Paradossalmente, mentre i sistemi di controllo sulle società private entravano in crisi per il succedersi di alcuni gravi inconvenienti, nel settore pubblico le tecniche di revisione privatistiche sono state esaltate in modo talvolta apodittico.

Credo che una corretta impostazione del problema debba situarsi in posizione mediana tra l'aprioristica difesa delle vecchie impostazioni giuscontabili e quelle più radicali del *new public management*. Le critiche rivolte al funzionamento dei controlli sulla gestione dei bilanci privatistici non possono portare alla svalutazione di istituti e tecniche che si sono via via perfezionati nel tempo, anche se il trasferimento di questi modelli alla pubblica amministrazione abbisogna di opportuni adeguamenti, per adattare l'archetipo organizzativo alla peculiarità del mondo in cui viene innestato.

Le esposte considerazioni aiutano a comprendere ciò che sta accadendo nel mondo dei principi contabili. Da un lato la storica "concorrenza" tra i principi statunitensi (US – GAAP) e quelli europei (IAS – IFRS) tende a risolversi in un avviato tentativo di penetrazione dei due sistemi nel settore privato. Dall'altro l'IFAC (*International Federation of Accountants*) ha promosso un processo di adattamento dei principi contabili internazionali pubblici, avvicinandoli al modello privato IAS.

Questo processo appare inevitabile e personalmente ritengo che il nostro Paese ne debba tenere conto in tutte le sue articolazioni istituzionali, favorendo una sorta di esperanto contabile ed evitando che le eccessive particolarizzazioni diventino motivo di isolamento e di discredito delle nostre prassi contabili.

Il compito rimesso agli ordinamenti nazionali è, dunque, quello di sviluppare le norme elaborate dalle associazioni in ambito internazionale, adattandole al settore pubblico e specificandole in modo da risultare più rispondenti alle finalità della *accountability* pubblica.

Va da sé che tutto ciò deve avvenire nel rispetto dell'autonomia contabile che l'ordinamento assicura agli enti pubblici e, in modo particolare, agli enti

territoriali. Tuttavia, il principio di autonomia contabile (pure molto enfatizzato nel nostro ordinamento, che lo attribuisce ad una miriade di enti pubblici, in apparente antitesi con l'esigenza di standardizzare le regole della materia) si giustifica non certo per rendere criptici i bilanci, ma perché ne siano meglio illustrati i contenuti in relazione alle diverse missioni istituzionali.

Vorrei ricordare, a questo proposito, che le norme riguardanti gli enti locali sono già caratterizzate da una notevole flessibilità assicurata dal vigente art. 152 del TU n. 267/00, il quale, muovendo da una base di principi indefettibili, enuclea una serie di regole che possono essere derogate dai singoli regolamenti di contabilità.

Questo schema normativo, al di là del comprensibile aggiornamento ed adattamento, alla riforma del Titolo V della Costituzione, dei principi di redazione, gestione e revisione del bilancio, andrebbe mantenuto per consentire a ciascuna amministrazione di redigere e rappresentare le risultanze del proprio bilancio nel modo più appropriato, al fine di rapportarne la esposizione alle politiche pubbliche perseguite sulla base del mandato elettorale ricevuto.

Prendendo spunto da alcune tematiche emerse nel settore privato, è probabilmente auspicabile che la nomina dei revisori dei conti avvenga con modalità più obiettive, evitando quel potenziale conflitto di interessi che esiste nelle stesse società private quando il controllore viene scelto e retribuito dal controllato.

Analogamente, sono da confermare, e possibilmente da implementare, le garanzie in ordine alla professionalità dei revisori i quali dovrebbero essere, oltre che padroni delle tecniche di redazione e sindacato sul bilancio, anche profondi conoscitori delle realtà amministrative in cui esercitano il loro mandato.

Tradizione e innovazione dovrebbero essere temperate conservando i tradizionali principi della contabilità finanziaria, ma affiancandoli con quelli della contabilità economica.

E ciò non dimenticando, peraltro, le nuove frontiere della rappresentazione contabile: ipotesi di bilanci di mandato, ambientali, sociali si vanno sviluppando proprio sul versante degli enti locali per rendere in modo più intelligibile i risultati delle politiche pubbliche, che sono alla base della investitura democratica degli amministratori.

Affinché le tipologie di illustrazione contabile non diano luogo a prospettazioni inconciliabili di medesimi fatti amministrativi, è necessario studiare tecniche di conciliazione che siano in grado di tradurre in un sostanziale "minimo comun denominatore" le possibili chiavi di lettura di uno stesso fenomeno.

Per quel che concerne più specificamente i principi contabili si tratta verosimilmente di operare su più piani: la legislazione primaria dovrebbe richiamare quelli di natura generale, i postulati (o framework secondo la nomenclatura anglosassone); alla autonomia contabile dei diversi enti potrebbe essere

rimessa la disciplina di dettaglio con raccomandazione di assicurare la continuità dei criteri di redazione del bilancio (principio di costanza), riferendosi discrezionalmente, in tal senso, a corpi congruenti di norme, come quelle elaborate dagli ordini professionali, da organismi specifici come l'Osservatorio per gli enti locali presso il Ministero degli interni e dagli stessi organismi internazionali, come l'IFAC, gradito ospite di questo Convegno.

I principi generali o postulati (“norme, intese come norme espresse o enunciati interpretativi, ricavati con procedimenti di astrazione generalizzatrice, dai quali logicamente derivano le norme particolari ed ai quali, inversamente, si perviene, risalendo immediatamente da queste ultime”) costituirebbero quindi cornice e limite di questa discrezionalità tecnica nella statuizione delle regole di dettaglio, che la legge attribuisce alle amministrazioni pubbliche non certo per criptarne le risultanze di bilancio ma per renderle più appropriate e significative rispetto alle missioni istituzionali.

INTRODUZIONE:
L'AVVENTO DELL'ERA
DEI PRINCIPI CONTABILI NEL MONDO
DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

*di Stefano Zambon**

Negli ultimi anni la pressione nella direzione del cambiamento delle pubbliche amministrazioni si è manifestata in misura via via più intensa, alla ricerca di una difficile quadratura del rapporto tra le attività di servizio alla collettività e l'onerosità della produzione di tali attività, in modo da rendere tale rapporto socialmente e nel contempo economicamente sostenibile.

Entrambi tali componenti sono stati tuttavia oggetto di profonde e quanto mai rapide trasformazioni, tuttora in atto, e che vanno in direzioni opposte. È ben noto, infatti, che l'attività delle pubbliche amministrazioni è divenuta più complessa e sofisticata, e che sempre crescenti e maggiormente ambiziose sono ormai le domande poste e le aspettative da parte della collettività, in un quadro che presenta due tendenze di fondo all'apparenza contraddittorie: il decentramento da un lato, e la globalizzazione dall'altro.

Anche al denominatore di questo ideale rapporto le trasformazioni sono state rilevanti, e tutte nel segno di un forte restringimento delle risorse disponibili per l'approntamento e l'erogazione dei servizi pubblici ampiamente intesi. In tal senso, il controllo del consumo di risorse indotto da questi servizi, si è venuto ad imporre come una necessità imprescindibile per la gestione efficiente ed economicamente equilibrata degli enti e delle organizzazioni in campo pubblico.

Il perseguimento dell'obiettivo di migliorare il rapporto tra attività svolta e consumo di risorse per queste categorie di aziende ha generato una serie di effetti sulle modalità gestionali e, in definitiva, sulla cultura delle amministrazioni pubbliche di molti Paesi. Approcci e impostazioni quali il "new public management", il "value for money", la "qualità", la "citizen satisfaction", ed espressioni quali "accountability", "performance", "efficacia, efficienza, ed

* Professore Straordinario di Economia Aziendale, Università di Ferrara, e Direttore del Centro Internazionale di Ricerca sull'Amministrazione e sul Management delle Aziende Pubbliche (CIRAMAP).