



Università  
degli Studi  
del Sannio

Università degli Studi del Sannio

**Guido Migliaccio**

# **Gli schemi di rendicontazione economico-patrimoniale degli enti locali**

**Evoluzione, comparazioni e prospettive**

Presentazione di Paolo Ricci

**FrancoAngeli**

**Collana DASES**

*Dipartimento di Analisi dei Sistemi  
Economici e Sociali – 56*

Ambito economico-aziendale – 26



## Collana DASES

### *Dipartimento di Analisi dei sistemi economici e sociali dell'Università degli Studi del Sannio*

La collana si propone di divulgare i risultati di studi e ricerche promosse nell'ambito delle finalità scientifiche del Dipartimento di Analisi dei sistemi economici e sociali, accogliendo monografie, opere collettive ed atti di convegni e seminari. La collana consente a studiosi, anche giovani, di contribuire al dibattito scientifico nelle discipline economico-sociali e a diffondere l'attività di ricerca condotta nell'Ateneo del Sannio.

Dal settembre 2010, la collana è articolata in quattro diversi ambiti:

*Ambito economico generale* – Coordinatori proff. Filippo Bencardino, Ennio De Simone, Riccardo Realfonzo.

*Ambito economico aziendale* – Coordinatori proff. Arturo Capasso, Giuseppe Marotta, Maria Rosaria Napolitano, Paolo Ricci.

*Ambito matematico-statistico* – Coordinatore prof. Massimo Squillante.

*Ambito giuridico* – Coordinatore prof. Rosario Santucci.

I coordinatori dei quattro ambiti costituiscono il Comitato scientifico della Collana, eventualmente integrato ove necessario.

Dalla stessa data si è introdotto un **processo di validazione** degli scritti che li sottopone a diversi giudizi interni ed esterni al Dipartimento.

Fasi interne (uguali e obbligatorie per tutti gli scritti)

*Prima fase:* validazione del Docente ordinario (in mancanza Docente associato) del settore scientifico al quale si riferisce la monografia.

*Seconda fase:* validazione dei coordinatori di ambito che costituiscono il suo Comitato scientifico (salvo eccezionali integrazioni).

*Terza fase:* valutazione del Comitato scientifico della collana (salvo eccezionali integrazioni).

Fasi esterne (diverse in relazione alle tipicità del volume)

Le modalità di referaggio potranno mutare in relazione a caratteristiche e contenuti della monografia, alla prassi seguita nell'ambito al quale gli scritti si ascrivono, ecc. Il procedimento di validazione esterno degli scritti viene esplicitamente indicato nelle prime pagine del volume.

**L'elenco dei libri in collana è nelle ultime pagine di questo volume.**

**Guido Migliaccio**

**Gli schemi di rendicontazione  
economico-patrimoniale  
degli enti locali**

**Evoluzione, comparazioni e prospettive**

Presentazione di Paolo Ricci

**FrancoAngeli**

**Monografia sottoposta a referaggio anonimo  
di due Professori ordinari di diversi Atenei.**

Coordinamento redazionale e impaginazione a cura di Guido Migliaccio.

Copyright © 2010 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](http://www.francoangeli.it).*

**Guido Migliaccio**

**Formats for primary  
financial statements of city council**

*Developments, comparison and trends*

Introduction by Paolo Ricci

ABSTRACT: Principles of completeness, accuracy, clearness, simplicity and brevity should characterize internal and external communications of local authorities under a customer oriented government. In this context a good socio-economic-financial information management is essential, whereas by the entity is held by citizens in relation to optimal use of resources.

So the statements of economic capital assume a significant value after long time inopportune "exclusion", considered less significant than the financial accounting reports. The book also considers the developments, and especially the challenges resulting from international accounting standards that do not provide a scheme of hard budget private companies and local authorities, with the doctrine and practice the problem of finding the form, structure and content that could qualify the statement of accounts in a transparent and digest, while synthetic. In this outcome is reached even through reflections on the evolution of temporal patterns and comparisons reporting "space" with respect to many foreign situations.

In summary, therefore, the volume:

- Explains, summarizing the evolution of the doctrine on domestic plans, forms and structures of economic and capital accounts of local authorities, sometimes comparing them with those of firms;
- Offers a summary of these schemes as well as the domestic legal framework imposed last century in Italy;
- National experiences compare with those of some foreign nations;
- Verify the trends derived by IPSAS;
- Assumed effects of new accounting procedures for collecting and reporting.

KEYWORDS: Local government; Formats for primary financial statements; IPSAS; Reports foreign local authorities; Glocal.

GUIDO MIGLIACCIO is lecturer in Business Administration at the University of Sannio. He holds two PhDs in *Public sector management* and *Marketing and public communication* at University of Salerno. Chartered accountant and auditor, he is author of numerous works including volumes *The "new" budget reform of company law. Notes doctrine and accounting practices* (Giappichelli, 2004) and *Towards new schemes budget. Evolution and perspectives of form and structure of the financial statements* (FrancoAngeli, 2007).

University of Sannio

Series of Dases books

Department of Analysis of Economic and Social Systems – 56

Business sector – 26

## **Principali pubblicazioni di Guido Migliaccio**

### ***Monografie e curatele***

- 1) *La risorsa umana “diversamente abile” nell’economia dell’azienda. Disability management e accountability*, Giappichelli, Torino, 2009. Co-curatore con Gerardino Metallo e Paolo Ricci; co-autore con altri, pp. 535.
- 2) *Verso nuovi schemi di bilancio. Note su evoluzione e prospettive di forme e strutture del bilancio d’esercizio*, Angeli, Milano, 2007, pp. 212.
- 3) *Profili gestionali e contabili delle imprese alberghiere*, Angeli, Milano, 2007, pp. 256. Coautore con Paolo Ricci e Roberto Jannelli.
- 4) *Le rivoluzioni contabili di inizio millennio*, Atti del Convegno di Paestum del 14 maggio 2005, Angeli, Milano, 2006, pp. 144. Curatore e co-autore.
- 5) *Aziende e sindacati: profili etici. Elementi teorici e tracce esperienziali*, Giappichelli, Torino, 2005. Co-curatore con Gerardino Metallo e Paolo Ricci; co-autore con altri, pp. 272.
- 6) *Il “nuovo” bilancio nella riforma del diritto societario. Note di dottrina e prassi contabile*, Giappichelli, Torino, 2004, pp. 144.
- 7) *Amministrazione e contabilità delle operazioni bancarie*, volume 1: *La raccolta, il sistema dei pagamenti, l’interbancario*, Edibank, Milano, 1994, pp. 388.
- 8) *Amministrazione e contabilità delle operazioni bancarie*, volume 3.1: *L’attività sui mercati mobiliari: emissioni e portafoglio titoli*, Edibank, Milano, 1996, pp. 444 (con un contributo di C. Rispoli).
- 9) *Amministrazione e contabilità delle operazioni bancarie*, volume 3.2: *L’attività sui mercati mobiliari: intermediazione e finanza derivata*, Edibank, Milano, 1996, pp. 448 (con contributi di F. Abbinante, A. Califano e G. Napoli).

### ***Capitoli in monografie e relazioni in atti di convegni***

- 1) “Financial statements for glocal companies? Socio-economic and financial communication issues for firms and agencies with a global vocation and strong ties with local contexts” in Vrontis, D., Weber, Y, Kaufmann, R. and Tarba, S. (2009), *Managerial and Entrepreneurial Developments in the Mediterranean Area*, 2nd Annual Euromed Conference, Salerno, 26-28 ottobre 2009, Euro-Med Press: Cyprus; pp. 1087-1106 e 2014-2015.
- 2) “La disabilità nell’economia e nel bilancio sociale d’azienda”, in Attanasio Antonino (a cura di), *ITC disabilità e diritto*. Atti del Convegno dei Giuristi Telematici, Roma, 28-29 ottobre 2005, Nyberg, Milano, 2007, pp. 131-150.
- 3) “La sanità: l’Arsan”, in Paolo Ricci (a cura di), *Enti strumentali regionali e loro accountability*, Angeli, Milano, 2005, pp. 105-113.

### ***Articoli su riviste***

- 1) Gli schemi di rendicontazione economico-patrimoniale di imprese ed enti locali: profili evolutivi e comparativi, in *esperienze d’impresa*, n. 2, 2007, pp. 79-94.

*Duc in altum*  
Cfr. Vangelo di Luca 5,4

A tutti i miei affetti più cari

Al prof. Paolo Ricci  
che mi ha introdotto nelle affascinanti tematiche  
della Ragioneria pubblica e che costantemente mi  
guida alla Ricerca di inestimabili Valori negli  
sconfinati orizzonti di conoscenza, scienza e fede



## LEGENDA DELLE PRINCIPALI SIGLE E ABBREVIAZIONI

AA.VV. = Autori Vari  
Bdi = Banca d'Italia  
c.c. = Codice civile  
cfr. = confronta  
cit. = citato  
d.l. = decreto legge  
d.lgs. = decreto legislativo  
dm = decreto ministeriale  
dpcm = decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri  
dpr = decreto del Presidente della Repubblica  
es. = esempio  
GU = Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana  
GUCE = Gazzetta ufficiale della Comunità europea  
GUUE = Gazzetta ufficiale dell'Unione europea  
IAS = *International Accounting Standards*  
IFRS = *International Financial Reporting Standards*  
IPSAS = *International Public Sector Accounting Standards*  
l. = legge  
pag. = pagina  
pagg. = pagine  
par. = paragrafo  
parr. = paragrafi  
seg. = seguente  
segg. = seguenti  
SO = Supplemento ordinario alla GU  
spa = società per azioni  
srl = società a responsabilità limitata

## INDICE

	Pag.
<b>Elenco delle tabelle</b>	» <b>13</b>
<b>Presentazione di Paolo Ricci</b>	» <b>17</b>
<b>Prefazione - Introduzione</b>	» <b>19</b>
<b>Capitolo Primo</b>	
<b>La “nuova” comunicazione della Pubblica Amministrazione</b>	» <b>23</b>
1.1 La comunicazione di una moderna Pubblica Amministrazione	» 25
1.2 Il ruolo della comunicazione di una Pubblica Amministrazione efficace ed efficiente	» 28
1.3 Gli strumenti della comunicazione pubblica	» 31
1.3.1 La comunicazione interna	» 31
1.3.2 La comunicazione esterna	» 32
<b>Capitolo Secondo</b>	
<b>Gli strumenti della rendicontazione sociale, finanziaria ed economico-patrimoniale</b>	<b>35</b>
2.1 Premessa	» 37
2.2 La rendicontazione socio-economica: accountability, bilancio sociale e di mandato (cenni)	» 40
2.3 La rendicontazione finanziaria ed economico-patrimoniale: genesi, caratteri, funzioni	» 43
2.4 Schemi, forme e strutture di rendicontazione patrimoniale e reddituale	» 47
2.4.1 Alcune precisazioni terminologiche	» 47
2.4.2 Le forme di Stato patrimoniale e Conto economico	» 49
2.4.3 Le strutture dello Stato patrimoniale	» 49
2.4.4 Le strutture del Conto economico	» 52

## **Capitolo Terzo**

### **Gli schemi di rendicontazione**

<b>economico-patrimoniale nell'esperienza delle imprese (cenni)</b>	»	<b>57</b>
3.1 Premessa	»	59
3.2 Norme e principi contabili domestici	»	60
3.2.1 Dal Codice napoleonico al Codice di commercio del 1882	»	60
3.2.2 Il "bilancio" del Codice civile (1942)	»	60
3.2.3 L'introduzione del Conto economico (1974)	»	61
3.2.4 Le proposte della IV Direttiva CEE (1978)	»	62
3.2.5 Il recepimento della IV Direttiva CEE (1991)	»	65
3.2.6 La riforma del diritto societario e il bilancio (2003)	»	69
3.2.7 Una nuova normativa civilistica per le PMI?	»	71
3.3 I principi contabili internazionali: lo IAS 1	»	73
3.4 Conclusioni	»	79

## **Capitolo Quarto**

### **Gli schemi di rendicontazione**

<b>economico-patrimoniale degli enti locali</b>	»	<b>83</b>
4.1 Premessa	»	85
4.2 Il Conto del patrimonio del testo unico n. 383/1934	»	87
4.3 La riforma delle norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio, legge 468/1978 (cenni)	»	91
4.4 Il dpr n. 421/1979 (cenni)	»	92
4.5 Il Dm 23/2/1983 e la Circolare ministeriale n. 2/1983 (cenni)	»	93
4.6 Contabilità economica e patrimonio nella legge n. 142/1990	»	93
4.7 La "rivoluzione della rendicontazione" del d.lgs. 77/1995: l'introduzione del Conto economico	»	94
4.8 Il dpr 194/1996: gli schemi di rendiconto	»	100
4.9 Il Testo Unico degli Enti Locali - TUEL, d.lgs. 267/2000	»	108
4.10 Schemi di bilancio e principi contabili dell'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli enti locali	»	109
4.10.1 Introduzione	»	109
4.10.2 La rendicontazione nel framework	»	111
4.10.3 La rendicontazione nel Principio contabile n. 3	»	114
4.10.4 Gli schemi di rendicontazione dell'Osservatorio	»	118
4.11 Gli IPSAS e la rendicontazione (cenni e rinvio)	»	123
4.12 La legge costituzionale 3/2001 e la legge "La Loggia" 131/2003	»	123
4.13 L'armonizzazione dei bilanci di Stato, Regioni ed enti locali ex d.lgs. n. 170/2006	»	125

4.14	Introduzione al “federalismo fiscale” ex legge n. 42/2009	»	126
4.15	Il bilancio consolidato degli enti locali	»	128
4.15.1	Il principio contabile provvisorio n. 4 dell’Osservatorio	»	130
4.15.2	I principi contabili IPSAS 6 e 7	»	131
4.16	Note conclusive	»	133

### **Capitolo Quinto**

<b>Gli schemi di rendicontazione economico-patrimoniale degli enti locali nei principi IPSAS</b>			<b>» 139</b>
5.1	Premessa	»	141
5.2	I principi contabili internazionali per il settore pubblico IPSAS - <i>International Public Sector Accounting Standards</i>	»	143
5.3	Gli schemi di bilancio nell’IPSAS 1	»	147
5.3.1	Principi generali	»	147
5.3.2	Lo Stato patrimoniale	»	151
5.3.3	Il Conto economico	»	157
5.3.4	Le altre componenti del bilancio (cenni)	»	159
5.4	Note conclusive	»	167

### **Capitolo Sesto**

<b>L’evoluzione degli schemi di rendicontazione economico-patrimoniale nella prassi domestica: alcune esperienze</b>			<b>» 171</b>
6.1	La ricerca: obiettivi, metodo ed alcune iniziali considerazioni	»	173
6.2	Gli enti osservati	»	175
6.2.1	La provincia di Benevento	»	175
6.2.2	Il comune di Benevento	»	176
6.2.3	Il comune di Sant’Arcangelo Trimonte (Bn)	»	178
6.3	Il rendiconto nei diversi periodi storici	»	179
6.3.1	Ante 1934	»	179
6.3.2	Dal 1935 al 1990	»	182
6.3.3	Dal 1991 al 1996	»	191
6.3.4	Dal 1997 al 2000	»	193
6.3.5	Post 2000	»	197

### **Capitolo Settimo**

<b>Gli schemi di rendicontazione economico-patrimoniale degli enti locali in norme e prassi straniere</b>			<b>» 203</b>
7.1	La ricerca: obiettivi e metodo	»	205
7.2	Stati Uniti d’America	»	206
7.2.1	Aspetti dell’assetto contabile pubblico	»	206

7.2.2 L'esperienza di Fitzwilliam in New Hampshire (1931)	»	215
7.2.3 L'esperienza di Norfolk in Virginia (2008-09)	»	217
7.2.4 L'esperienza di Tallahassee, in Florida (2006-07)	»	225
7.3 Australia	»	230
7.3.1 Aspetti dell'assetto contabile pubblico	»	230
7.3.2 L'esperienza di Newcastle (2008-09)	»	234
7.4 Nuova Zelanda	»	237
7.4.1 Aspetti dell'assetto contabile pubblico	»	237
7.4.2 L'esperienza di Auckland (2007-08)	»	242
7.5 Canada	»	247
7.5.1 Aspetti dell'assetto contabile pubblico	»	247
7.5.2 L'esperienza di Vancouver (2008)	»	250
7.6 Regno Unito	»	254
7.6.1 Aspetti dell'assetto contabile pubblico	»	254
7.6.2 L'esperienza di Southampton (2008)	»	263
7.7 Spagna	»	267
7.7.1 Aspetti dell'assetto contabile pubblico	»	267
7.7.2 L'esperienza di Madrid (2008)	»	270
7.8 Altre significative esperienze	»	274
7.8.1 Irlanda: l'esperienza di Dublino (2009)	»	274
7.8.2 Polonia: le esperienze di Grudziądz (2009) e di Varsavia (2009)	»	277
7.8.3 Messico: l'esperienza di Tijuana (2010)	»	281
7.8.4 Ungheria: le esperienze di Zalaegerszeg (2009), Sopron (2007) e Tiszalök (2008)	»	283
7.9 Considerazioni conclusive	»	289
<b>Capitolo Ottavo</b>		
<b>Sintesi, evoluzioni, comparazioni, profili critici propositivi: verso le città "glocali"</b>	»	<b>297</b>
8.1 La "convergenza ritardata" degli schemi domestici di rendiconto di imprese ed enti locali	»	299
8.2 Mutazioni contabili e routine interne	»	302
8.3 Innovazioni comunicative e fabbisogni dei pubblici	»	303
8.4 Dagli enti locali agli enti "glocali"	»	304
8.4.1 I "principi" del glocalismo	»	304
8.4.2 Verso imprese ed enti "glocali"?	»	306
8.4.3 Quale bilancio per imprese ed enti glocali?	»	308
<b>Bibliografia e sitografia</b>	»	<b>311</b>

## ELENCO DELLE TABELLE

	Pag.
2.1 Le forme di Stato patrimoniale e Conto economico	» 47
2.2 Le strutture dello Stato patrimoniale	» 48
2.3 Le strutture del Conto economico	» 48
3.1 Confronto tra logiche contabili antitetiche	» 74
4.1 Parte prima - Attività (Schemi del 1904)	» 89
4.2 Parte seconda - Passività (Schemi del 1904)	» 90
4.3 Riepilogo (Schemi del 1904)	» 91
4.4 Conto generale del patrimonio 1990 - Attività	» 95
4.5 Conto generale del patrimonio 1990 - Passività	» 96
4.6 Conto del patrimonio (Attivo) - Dpr 194/1996	» 102
4.7 Conto del patrimonio (Passivo) - Dpr 194/1996	» 104
4.8 Conto economico - Dpr 194/1996	» 105
4.9 Confronto d.lgs. 77/1995 – TUEL: d.lgs. 267/2000	» 109
4.10 Conto del patrimonio (Attivo) - Schemi Osservatorio	» 119
4.11 Conto del patrimonio (Passivo) - Schemi Osservatorio	» 121
4.12 Conto economico - Schemi Osservatorio	» 122
4.13 Possibile schema di Stato patrimoniale consolidato 1	» 132
4.14 Possibile schema di Conto economico consolidato 2	» 133
4.15 Prima riclassificazione del Conto economico	» 134
4.16 Seconda riclassificazione del Conto economico	» 135
5.1 Processi di accumulazione/distribuzione del capitale fra diversi tipi di aziende	» 144
5.2 Principi contabili internazionali per la Pubblica amministrazione - IPSAS	» 148
5.3 Caratteristiche qualitative principali e secondarie delle informazioni di bilancio	» 150

5.4	Attività e passività correnti nell'IPSAS 1	»	153
5.5	Contenuto minimo delle attività dello Stato patrimoniale	»	153
5.6	Elenco di voci eventualmente da scomporre nel prospetto principale o nelle note	»	154
5.7	Stato patrimoniale ex IPSAS 1- Inglese	»	155
5.8	Attivo di Stato patrimoniale ex IPSAS 1 - Italiano	»	156
5.9	Passivo di Stato patrimoniale ex IPSAS 1 - Italiano	»	156
5.10	Contenuto minimo del Conto economico ex IPSAS 1	»	157
5.11	Elenco di voci eventualmente da scomporre nel Conto economico o nelle note ex IPSAS 1	»	158
5.12	Schema minimale di Conto economico ex IPSAS 1	»	159
5.13	Conto economico "per natura" secondo l'attuale IPSAS 1, versione 2006, in inglese	»	160
5.14	Conto economico "per natura", secondo l'attuale IPSAS 1, versione 2006, in italiano	»	161
5.15	Conto economico "per natura" secondo l'abolito IPSAS 1, versione 2000	»	162
5.16	Conto economico "per funzione" secondo l'attuale IPSAS 1, versione 2006, in inglese	»	163
5.17	Conto economico "per funzione" secondo l'attuale IPSAS 1, versione 2006, in italiano	»	164
5.18	Conto economico "per funzione" secondo l'abolito IPSAS 1, versione 2000	»	165
6.1	Sant'Arcangelo Trimonte – Frontespizio dell'inventario 1905	»	180
6.2	Sant'Arcangelo Trimonte – Inventario 1905	»	181
6.3	Sant'Arcangelo Trimonte – Frontespizio inventario mobili 1936	»	183
6.4	Sant'Arcangelo Trimonte – Inventario mobili 1936 (I parte)	»	184
6.5	Sant'Arcangelo Trimonte – Inventario mobili 1936 (II parte)	»	185
6.6	Sant'Arcangelo Trimonte – Frontespizio inventario passivo 1936	»	187
6.7	Sant'Arcangelo Trimonte – Inventario passivo 1936	»	188
6.8	Sant'Arcangelo Trimonte – Conto del patrimonio 1987	»	190
6.9	Sant'Arcangelo Trimonte – Conto del patrimonio 1994	»	191
6.10	Provincia di Benevento – Conto biennale del patrimonio 1993 e 1994	»	192
6.11	Provincia di Benevento – Conto del patrimonio 1997	»	193

6.12	Comune di Benevento – Conto del patrimonio, Attivo 1998	»	195
6.13	Comune di Benevento – Conto del patrimonio, Passivo 1998	»	196
6.14	Comune di Benevento – Conto economico 1998	»	197
6.15	Provincia di Benevento – Conto del patrimonio, Attivo 2009 (I parte)	»	198
6.16	Provincia di Benevento – Conto del patrimonio, Attivo 2009 (II parte)	»	199
6.17	Provincia di Benevento – Conto del patrimonio, Passivo 2009	»	200
6.18	Provincia di Benevento – Conto economico 2009	»	201
7.1	I rendiconti di enti locali stranieri	»	206
7.2	Confronto tra <i>Fund based</i> e <i>Government-wide financial statements</i>	»	210
7.3	Il rendiconto dei fondi governativi - <i>Balance sheet</i>	»	211
7.4	Il rendiconto dei fondi governativi - <i>Statement of revenues, expenditures and changes in fund balances</i>	»	212
7.5	Il rendiconto generale: <i>Statement of net assets</i>	»	213
7.6	Il rendiconto generale: <i>Statement of activities</i>	»	214
7.7	Fitzwilliam – Balance sheet 1931	»	216
7.8	Fitzwilliam – Expenditures 1931	»	216
7.9	Fitzwilliam – Revenues 1931	»	217
7.10	Estratto dall'indice del <i>Comprehensive Annual Financial Report</i> di Norfolk 2008-09	»	218
7.11	Norfolk – Statement of net Assests 2009	»	219
7.12	Norfolk – Statement of Activities 2009	»	220
7.13	Norfolk – Balance sheet 2009	»	221
7.14	Norfolk – Reconciliation of Balance sheet 2009	»	222
7.15	Norfolk – Statement of Revenues, Expenditures, and Changes in Fund Balances, Governmental Funds 2009	»	223
7.16	Norfolk – Reconciliation of the Statement of Revenues, Expenditures, and Changes in Fund Balance to the Statement of Activities 2009	»	224
7.17	Estratto dall'indice del <i>Comprehensive Annual Financial Report</i> di Tallahassee 2007	»	225
7.18	Tallahassee – Balance sheet 2006-07	»	226
7.19	Tallahassee – Statement of net assets 2006-07 (I parte)	»	227
7.20	Tallahassee – Statement of net assets 2006-07 (II parte)	»	228



7.21	Tallahassee – Statement of Revenues, Expenses, and Changes in Fund Net Assets, Proprietary Funds 2006-07	»	229
7.22	Appendice dell’AAS 27 – Stato patrimoniale	»	232
7.23	Appendice dell’AAS 27 – Conto economico	»	233
7.24	Newcastle – Balance sheet 2009	»	235
7.25	Newcastle – Income statement 2009	»	236
7.26	Auckland – Financial statements (I parte) 2008	»	243
7.27	Auckland – Financial statements (II parte) 2008	»	244
7.28	Auckland – Statement of financial performance 2008	»	245
7.29	Auckland – Statement of changes in equity 2008	»	246
7.30	Vancouver – Consolidated Statement of Financial Position 2008	»	252
7.31	Vancouver – Consolidated Statement of Financial Activities 2008	»	253
7.32	Evoluzione degli strumenti contabili nel Regno Unito	»	259
7.33	Il sistema informativo di bilancio	»	261
7.34	Conto economico consolidato (struttura per macrovoci)	»	262
7.35	Stato patrimoniale consolidato (struttura per macrovoci)	»	263
7.36	Southampton – Balance sheet 2008	»	265
7.37	Southampton – Income and expenditure account 2008	»	266
7.38	Alcune disposizioni spagnole in materia contabile	»	267
7.39	Madrid – Stato patrimoniale 2008	»	272
7.40	Madrid – Conto economico 2008	»	273
7.41	Dublino – Stato patrimoniale 2009	»	275
7.42	Dublino – Conto economico 2009	»	276
7.43	Grudziądz – Stato patrimoniale 2006	»	278
7.44	Varsavia – Stato patrimoniale consolidato 2006	»	280
7.45	Tijuana – Stato patrimoniale consolidato 2010	»	282
7.46	Tijuana – Conto economico consolidato 2010	»	283
7.47	Zalaegerszeg – Stato patrimoniale, Attivo 2009	»	284
7.48	Zalaegerszeg – Stato patrimoniale, Passivo 2009	»	285
7.49	Sopron – Stato patrimoniale 2007	»	287
7.50	Tiszalök – Stato patrimoniale 2008	»	288
7.51	Comparazione degli Stati patrimoniali (I parte)	»	290
7.52	Comparazione degli Stati patrimoniali (II parte)	»	291
7.53	Comparazione dei Conti economici (I parte)	»	292
7.54	Comparazione dei Conti economici (II parte)	»	293

## PRESENTAZIONE di *Paolo Ricci*

La preponderante attenzione attribuita alla contabilità finanziaria e ai suoi esiti, logico derivato del modello organizzativo burocratico che ha imperato nella Pubblica Amministrazione nei decenni trascorsi, ha sopito la riflessione di prassi e dottrina sui report economico-patrimoniali. Oggi, invece, sono considerati necessari strumenti di valutazione di economicità, efficacia ed efficienza alle quali deve ispirarsi l'azione pubblica in generale e degli enti locali, in particolare.

Finalità generale di questo studio è dunque delineare e focalizzare possibili forme e strutture di rendiconti economico-patrimoniali degli enti locali, delineando quelle rispondenti alle tendenze internazionali e alle mutate esigenze degli stakeholder.

I riferimenti teorici relativi all'argomento specifico non sono numerosi. Molti studiosi di ragioneria hanno espresso pareri su forma, struttura e contenuti della rendicontazione economico-patrimoniale delle imprese; pochi, invece, coloro che nei decenni precedenti si sono occupati di un tema considerato marginale. Solo negli ultimi anni, l'aziendalizzazione della Pubblica Amministrazione anche imposta dal necessario contenimento della spesa pubblica ha attribuito all'argomento la dovuta importanza.

Studi e ricerche di queste pagine hanno considerato esclusivamente gli schemi di rendiconto economico-patrimoniale degli enti locali, con qualche digressione ai consolidati. Sono stati esclusi, pertanto, gli straordinari, i previsionali, i pluriennali e tutti i prospetti consuntivi derivati dalla contabilità finanziaria.

L'ente locale decisamente prevalente nelle indagini è stato il comune.  
Con questo pregevole studio si è voluto, dunque:

- illustrare, sintetizzandola, l'evoluzione dottrinarica relativa a schemi, forme e strutture dei rendiconti economico-patrimoniali degli enti locali, anche con appropriati parallelismi con quella tipica delle imprese;
- verificare le nuove tendenze derivabili dai principi contabili internazionali IPSAS;
- valutare le più importanti esperienze internazionali di rendicontazione;
- prevedere il possibile impatto sulla gestione interna degli uffici di possibili mutazioni sostanziali della comunicazione;
- presumere gli effetti sui pubblici destinatari dei nuovi strumenti di rendicontazione, sostanzialmente differenti rispetto ai precedenti;
- ipotizzare specifici schemi che meglio riflettano le esigenze degli stakeholder.

Queste pagine iniziano quindi con una riflessione sugli indirizzi dottrinali relativi all'oggetto d'esame e sui principi contabili connessi.

Segue un'attenta analisi dello sviluppo normativo. Poi, verifiche empiriche relative all'evoluzione dei rendiconti economico-patrimoniali di alcuni enti locali di diverse dimensioni. Quindi un confronto spaziale relativo a numerose esperienze internazionali, anche redatti considerando gli IPSAS.

Asserzioni verificate sono:

- lo schema del rendiconto riflette le logiche contabili e quindi le relazioni tra gestione e rilevazione;
- lo schema da adottare è quello che meglio rappresenta gli obiettivi informativi che si vogliono soddisfare;
- l'evoluzione della dottrina contabile e dei principi redatti dagli organismi internazionali può indurre a schemi alternativi rispetto a quelli oggi imposti dalla normativa.

L'augurio finale è che le numerose riflessioni proposte possano avviare un produttivo dibattito tra studiosi e operatori, implementando considerazioni destinate a divenire più corpose con l'estensione dei principi internazionali che affermano logiche distanti dalla tradizione nazionale.

Un sincero apprezzamento all'amico Guido Migliaccio che ha ben svolto il suo ruolo di ricercatore attento e studioso appassionato su un tema non facile, giungendo a valide considerazioni.

*Paolo Ricci*

Ordinario di

Economia delle Aziende e delle Amministrazioni Pubbliche  
Università degli studi del Sannio (Bn)

## PREFAZIONE - INTRODUZIONE

La comunicazione ha assunto un ruolo nuovo negli ultimi anni nella Pubblica Amministrazione (PA), soprattutto per effetto del processo di aziendalizzazione che caratterizza l'ambito pubblico. La ricerca di un rapporto più produttivo con l'utenza ha poi amplificato il valore di una comunicazione tempestiva, trasparente ed efficace. Carta dei servizi, uffici per le pubbliche relazioni, dispositivi digitali e tanti altri strumenti contribuiscono a una nuova azienda PA *customer oriented*: dalla procedura al processo, dall'utente al cliente, e soprattutto dall'adempimento al risultato.

Principi di completezza, correttezza, chiarezza, semplicità e sinteticità, reggono il piano di comunicazione interna ed esterna, rispettando i Valori fondanti di ogni istituzione che dovrebbero essere statuiti nella carta dei valori e nei codici etici.

Nuove professionalità con competenze complesse, diversificate per ruolo e responsabilità, servono a garantire continuità al cambiamento.

Tra i vari obiettivi della comunicazione pubblica, la gestione ottimale delle informazioni socio-economico-finanziarie è dimensione essenziale, considerando che l'operato di organi ed uffici viene giudicato dai cittadini anche in relazione all'ottimale utilizzo del gettito fiscale.

Limitando l'attenzione ai soli rendiconti degli enti locali più prossimi alle verifiche dell'utenza, si possono distinguere comunicazioni con prevalenti informazioni socio-economiche o con preminenti notizie finanziarie ed economico-patrimoniali.

Queste ultime sono state per troppi anni costrette ai margini dell'insieme degli strumenti informativi dal modello organizzativo burocratico che ha prediletto la contabilità finanziaria autorizzatoria e i suoi report, più adatta a un'impostazione garantista.