Consiglio Nazionale dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Accrual Accounting e Qualità del Bilancio degli Enti Pubblici

L'esperienza dei Comuni Italiani

Francesco Capalbo
Giovanni Gerardo Parente

Ottobre 2017

Consiglio Nazionale dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Ricerca finanziata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Consiglio Nazionale dei
Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Piazza della Repubblica n. 59 - 00185 - Roma

CF e P.Iva 09758941000 - info@commercialisti.it

consiglio.nazionale@pec.commercialisti.it - www.cndcec.it

Gruppo di Ricerca

Prof. Francesco Capalbo
Professore di Economia Aziendale presso l'Università del Molise e Membro dell'International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB) su mandato CNDCEC

Dott. Giovanni Gerardo Parente
Vice Presidente del Comitato d'Integrazione Latino Europa - America (CILEA), già Consigliere Nazionale CNDCEC con delega agli Enti Pubblici.

Prof. Alex Frino
Professor of Economics & Deputy Vice Chancellor (Global Strategy), University of Wollongong, Australia

Dott. Marco Sorrentino
Dottore di Ricerca e Dottore Commercialista

Dott.ssa Margherita Smarra
Dottore di Ricerca, Assegnista di ricerca presso l'Università del Molise

Dott. Antonio Menale
Dottore in Economia e Management

Indice

Introduzione e finalità della ricerca ..... pag. 7

Background istituzionale ..... pag. 13

Popolazione e questionario ..... pag. 19

Definizione della popolazione, struttura e somministrazione del questionario ..... pag. 21

Individuazione dei rispondenti "più esperti" pag.22

Analisi dei risultati ottenuti pag.25

Rilevanza del bilancio comunale per le singole categorie di destinatari ..... pag. 27

Capacità di soddisfare gli obiettivi informativi tradizionalmente assegnati al bilancio ..... pag. 28

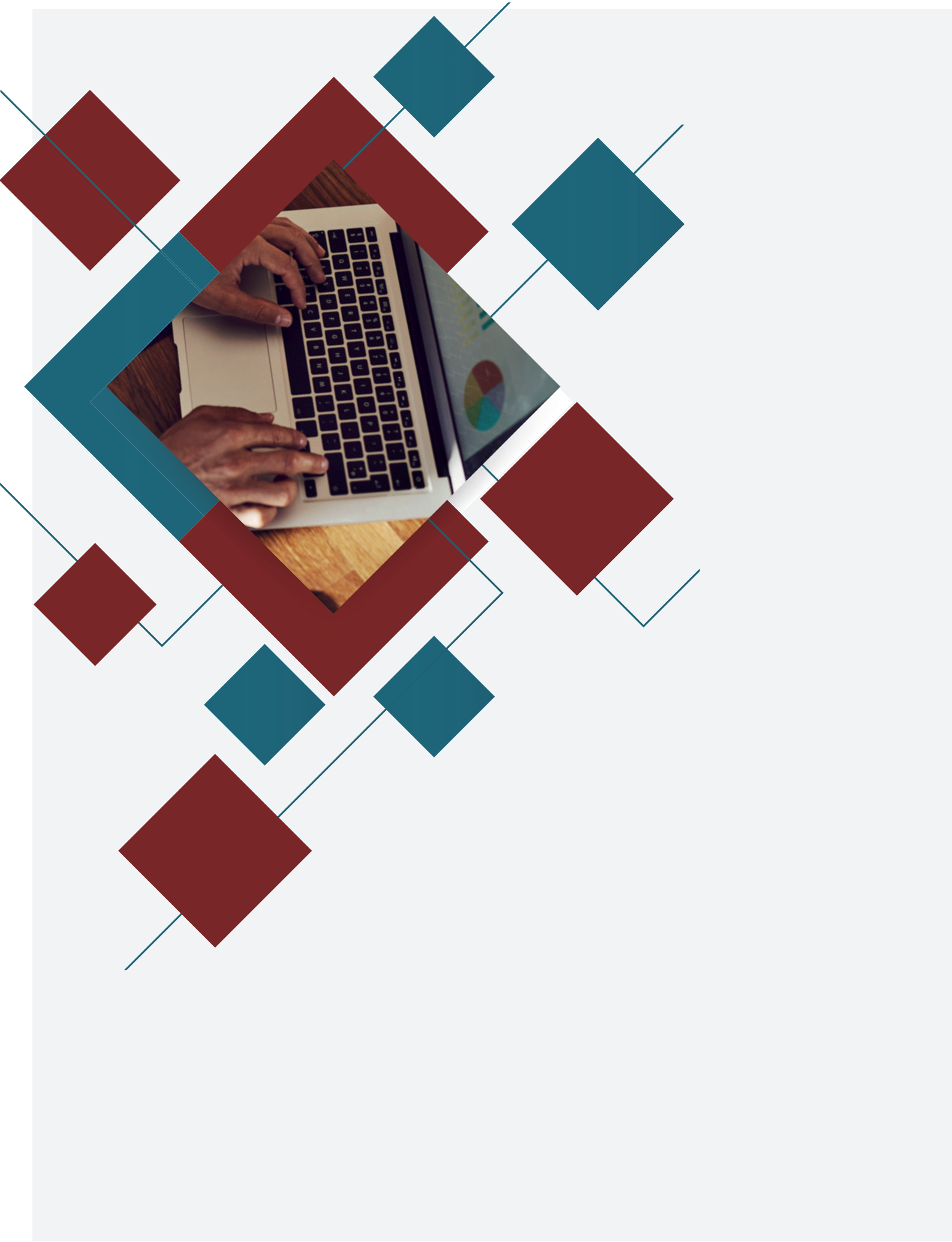
Caratteristiche qualitative del bilancio ed effetti delle riforme attuate e potenziali ..... pag. 33

Rilevanza in ambito pubblico di alcune voci di bilancio tipiche della contabilità economico-patrimoniale e difficoltà di valutazione ..... pag. 34

I rischi connessi all'uso di dati accrual in ambito pubblico ..... pag. 38

Conclusioni e Riferimenti ..... pag. 41

Introduzione e Finalità della Ricerca



Introduzione e Finalità Della Ricerca

A partire dagli anni Ottanta le Pubbliche Amministrazioni hanno vissuto un intenso processo di riforma gestionale (New Public Management) che, nella ricerca della massima efficienza ed efficacia possibile nell'uso delle risorse a disposizione, ha portato alla introduzione di logiche e strumenti tipici delle imprese private (Hood,1995; Olson et al., 1998; Lapsley, 1999; Guthrie et al, 2005). In tale contesto è maturata l'urgenza di disporre di un sistema contabile capace di garantire il monitoraggio, sia per fini di gestione che di rendicontazione, del valore di tutte le attività e di tutte le passività aziendali e quindi in grado di offrire, tempo per tempo, una completa rappresentazione di tutti i costi e di tutti i ricavi generati dalle scelte aziendali. Alla riforma gestionale si è così spesso accompagnata anche una riforma contabile che ha integrato, e talora sostituito, la tradizionale contabilità pubblica, limitata al monitoraggio delle variazioni finanziarie, con la più completa contabilità a base accrual in grado di misurare le variazioni di tutti gli elementi patrimoniali. Alla fine del 2015, su un campione di 199 paesi, 41 erano transitati pienamente ad una contabilità accrual, 44 utilizzavano sistemi misti e 114 erano ancora ancorati a logiche di tipo cash-based (Fondo Monetario Internazionale, 2016)[1]. La riforma contabile è dunque tutt'altro che conclusa e, come autorevolmente argomentato da recenti studi (PWC, 2015), si prevedono, negli anni futuri, ulteriori accelerazioni[2]. In Europa il percorso verso la accrual accounting è più che una semplice previsione. Con la approvazione della Direttiva n. 85 del 2011[3], l'Unione Europea ha introdotto l'obbligo per tutti i Paesi membri di adottare sistemi di contabilità pubblica che contengano le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza al fine di predisporre i dati basati sulle norme SEC 95. Conseguentemente, un Working Group istituito all'interno di EUROSTAT ha avviato il processo di formazione di principi contabili europei, European Public Sector Accounting Standards, EPSAS.

[1] *https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1606.pdf*

[2] *http://www.pwc.com/rw/en/assets/pdf/second-edition-global-survey-government.pdf*

[3] *Direttiva 2011/85/UE del Consiglio dell'8 novembre 2011 relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri.*

Tali principi dovranno svilupparsi, almeno in una lunga fase iniziale, sulla base dei principi contabili internazionali già da diversi anni emanati dall'IPSASB – International Public Sector Accounting Standards, IPSAS*.

Gli IPSAS, che disegnano un sistema contabile basato sull'uso della partita doppia e quasi del tutto sovrapponibile a quello adottato dalle imprese private, sono già oggetto di diretta applicazione in molte giurisdizioni e contesti sovranazionali. Secondo le previsioni del Working group, i principi EPSAS dovranno entrare in vigore entro il 2025 (EUROSTAT, 2017). Secondo la Commissione Europea da tale riforma in senso accrual deriverà un generale miglioramento della tempestività e dell'affidabilità della informazione contabile con un conseguente beneficio sull'efficacia e l'efficienza della intera pubblica amministrazione. La Commissione ritiene infatti che la contabilità in partita doppia basata sul principio di competenza sia "il solo sistema generalmente accettato che fornisce le informazioni necessarie in maniera affidabile e in tempo utile" e "l'unico sistema informativo generalmente accettato che fornisce un quadro completo e attendibile della posizione finanziaria ed economica e del risultato di bilancio di un'amministrazione pubblica, in quanto presenta un quadro completo di attività e passività, nonché di entrate e spese di un'entità per l'esercizio contabile e al momento della loro chiusura" (Commissione Europea, 2013). Le aspettative cosi sintetizzate trovano ampio, per quanto non sempre unanime, supporto in letteratura. Numerosi sono gli studi, non solo accademici, che forniscono elenchi più o meno esaustivi dei benefici che potranno derivare dalla implementazione di un modello accrual (Tabella 1). La gran parte di tali studi, tuttavia, si è basata su approcci deduttivi e, solo in pochi casi, la valutazione dell'impatto della transizione all'accrual accounting sulla qualità dei bilanci ha tenuto esplicitamente conto della percezione di chi ne fa uso (Paulsson, 2006; Steccolini et al, 2012; Cohen e Karatzimas, 2017).

*** International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) emessi ad ottobre 2017**

IPSAS 1 - Presentation of Financial Statements
IPSAS 2 - Cash Flow Statements
IPSAS 3 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
IPSAS 4 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
IPSAS 5 - Borrowing Costs
IPSAS 6 - Consolidated and Separate Financial Statements
IPSAS 7 - Investments in Associates
IPSAS 8 - Interests in Joint Ventures
IPSAS 9 - Revenue from Exchange Transactions
IPSAS 10 - Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IPSAS 11 - Construction Contracts
IPSAS 12 - Inventories
IPSAS 13 - Leases
IPSAS 14 - Events after the Reporting Date
IPSAS 15 - Financial Instruments: Disclosure and Presentation
IPSAS 16 - Investment Property
IPSAS 17 - Property, Plant, and Equipment
IPSAS 18 - Segment Reporting
IPSAS 19 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
IPSAS 20 - Related Party Disclosures
IPSAS 21 - Impairment of Non-Cash-Generating Assets
IPSAS 22 - Disclosure of Financial Information about the General Government Sector
IPSAS 23 - Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)
IPSAS 24 - Presentation of Budget Information in Financial Statements
IPSAS 25 - Employee Benefits
IPSAS 26 - Impairment of Cash-Generating Assets
IPSAS 27 - Agriculture
IPSAS 28 - Financial Instruments:
IPSAS 29 - Financial Instruments: Recognition and Measurement
IPSAS 30 - Financial Instruments: Disclosures
IPSAS 31 - Intangible Assets
IPSAS 32 - Service Concession Arrangements: Grantor
IPSAS 33 - First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs
IPSAS 34 - Separate Financial Statements
IPSAS 35 - Consolidated Financial Statements
IPSAS 36 - Investments in Associates and Joint Ventures
IPSAS 37 - Joint Arrangements
IPSAS 38 - Disclosure of Interests in Other Entities
IPSAS 39 - Employee Benefits
IPSAS 40 - Public Sector Combinations

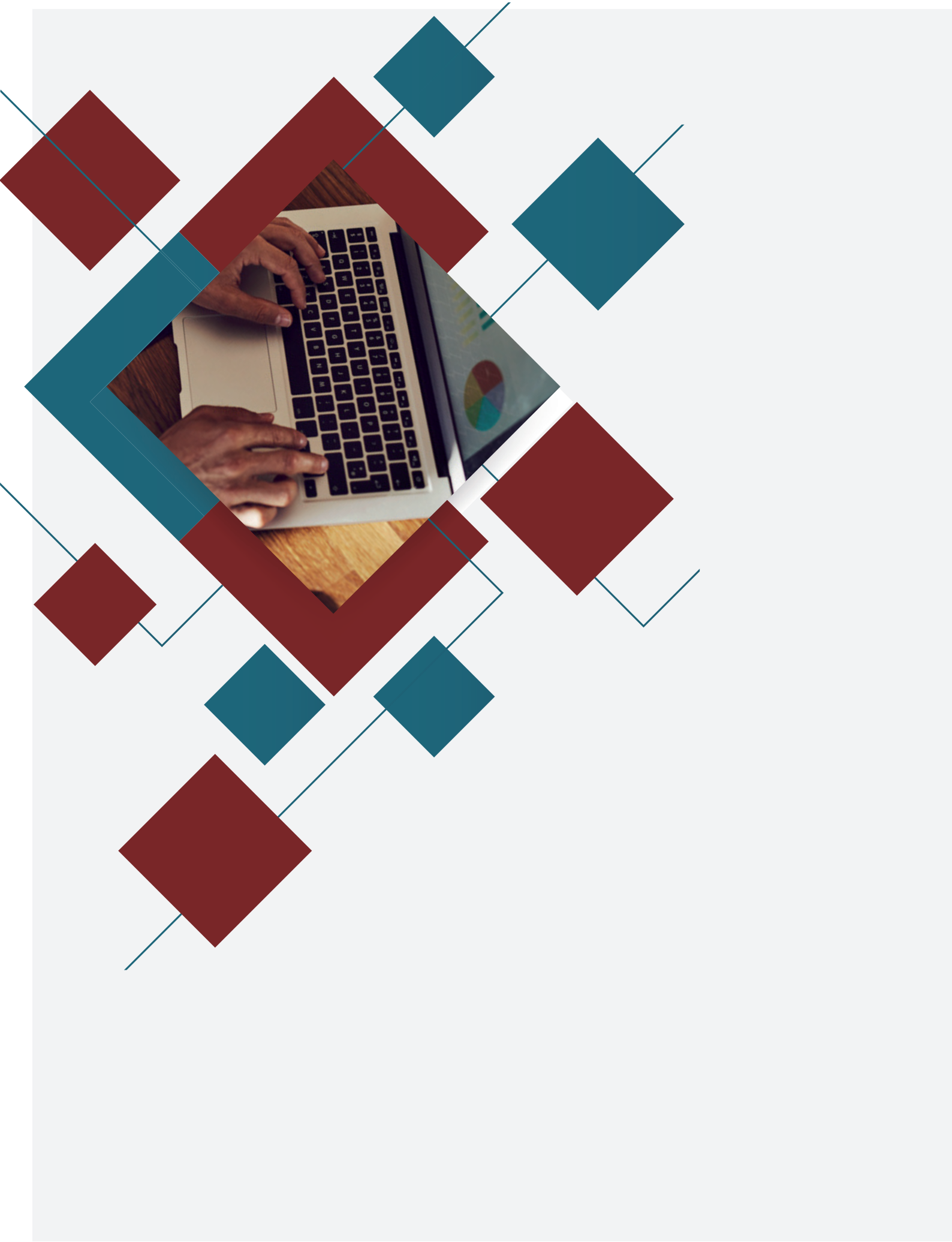
I principi contabili sono disponibili in lingua inglese sul sito dell'IPSASB, www.ipsas.org,. Unico soggetto abilitato dall'IFAC alla traduzione in Italiano dei principi IPSAS è il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. Il CNDCEC permette gratuitamente la consultazione della versione in Italiano degli IPSAS nella sezione Internazionale del proprio sito istituzionale: (www.cndcec.it)

I Benefici Derivabili Dall'implementazione Dell'accrual Accounting	
Beneficio	Principali Riferimenti
Maggiore attenzione alla gestione degli asset (terreni; edifici pubblici; strade; infrastrutture ferroviarie; etc.), tale da consentirne un utilizzo più efficace	*Clark - Lewis (1996); Guthrie (1998); Brusca & Condor (2002); FEE (2007, 2016); Commissione Europea (2013)*
Più adeguata gestione delle passività, grazie ad una informazione completa ed omnicomprensiva delle passività finanziarie e non finanziarie	*Guthrie (1998); Brusca & Condor (2002); Athukorala & Reid (2003); Pina & Torres (2003); Commissione Europea (2013); FEE (2016);*
Capacità di identificare il "costo", e non più solo la spesa, per un determinato servizio e/o di un programma politico	*Guthrie (1998); FEE (2003); Pina & Torres (2003); Carlin (2005); CICA (2006); Barton (2009); FEE (2016);*
Possibilità di misurare più adeguatamente l'impatto delle politiche pubbliche in relazione alla capacità finanziaria ed alla sostenibilità di lungo periodo.	*Mellor (1996); Guthrie (1998); Ball, Dale, Eggers & Sacco (2000); Blöndal (2004); Anessi Pessina & Steccolini (2007); Wynne (2007); Bergmann (2012)*
Disponibilità di strumenti adeguanti a salvaguardare il principio di "Equità Intergenerazionale"	*Mellor (1996); Guthrie (1998); Barton (2009); FEE (2016)*
Più adeguata gestione delle passività, grazie ad una informazione completa ed omnicomprensiva delle passività finanziarie e non finanziarie	*IFAC (2000; 2003); Carlin (2005); Wynne (2007); Anessi Pessina & Steccolini (2007); FEE (2007); Lapsley, Mussari & Paulsson (2009); Christiaens, Reyniers & Rollé (2010)*

Tabella 1

Eppure, come autorevolmente sostenuto in letteratura, la qualità del bilancio dovrebbe definirsi proprio con riferimento alla percezione di chi ne fa uso. Il bilancio non è un documento fine a sé stesso, ed anzi i costi della sua produzione si giustificano solo nei termini in cui conducono alla produzione di informazioni capaci di supportare adeguatamente uno o più modelli decisionali (Dechow et al, 2010). E tanto vale qualsiasi sia il modello decisionale di riferimento, sia che si tratti dell'esigenza di assumere decisioni legate all'investimento di risorse (decision-usefulness) sia, come più spesso accade nel settore pubblico, che si tratti di decisioni legate alla valutazione dell'efficienza e dell'efficacia della performance compiuta da chi gestisce per conto terzi (stewardship), o anche più semplicemente alle esigenze di controllo finanziario e legale (financial and legal audit). Quale che sia la finalità che volta per volta si intenda perseguire, resta sempre l'urgenza di ancorare ogni valutazione della qualità del bilancio all'uso che si ritiene si debba prevalentemente fare delle informazioni in esso contenute. È in tale quadro, istituzionale e scientifico, che si colloca la presente ricerca il cui scopo è valutare le interrelazioni tra accrual accounting e qualità del bilancio dei comuni italiani sulla base dell'opinione maturata dai loro revisori. La scelta dell'Italia e della categoria dei revisori, tra i diversi possibili destinati dell'informazione, appare particolarmente adatta per due ragioni principali: a) una recente riforma ha promosso un ampio dibattito sui costi ed i benefici dell'uso della contabilità economico-patrimoniale negli enti locali; b) i revisori degli enti locali italiani hanno, nella stragrande maggioranza dei casi, ampia e continuativa esperienza di controllo in enti che operano in un regime di contabilità pienamente accrual ed hanno quindi gli strumenti necessari per compiere una valutazione informata sugli effetti che potrebbero derivare alla qualità del bilancio degli enti pubblici nella ipotesi di una adozione di un modello di tale tipo.

Background Istituzionale



Background Istituzionale

Le logiche della contabilità economico-patrimoniale sono state introdotte negli enti locali italiani a partire dalla Legge n. 142 del 1990 "Ordinamento delle autonomie locali" il cui art. 55 comma 6 prevedeva testualmente "i risultati di gestione sono rilevati mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio e il conto del patrimonio". Quella legge però non forniva indicazioni sul contenuto del "conto del patrimonio", né sulle modalità da seguire per assicurare operatività alle nuove logiche così introdotte.

Passo successivo fu l'emanazione del D. Lgs 77/1995 (poi confluito nel D.lgs 267/2000 – Testo Unico degli Enti Locali) con cui fu introdotto l'obbligo di redigere anche "il conto economico". A quel punto gli enti locali erano, di fatto, tenuti alla pubblicazione di un bilancio a base accrual, ma ciò non fu comunque sufficiente a "imporre" l'introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale autonomo o anche integrato con la contabilità finanziaria (Buccoliero et al., 2005; Preite e De Matteis, 2005; Reginato, 2009; Steccolini, 2012). Agli enti locali era, infatti, stata concessa la possibilità di produrre il conto economico ed il conto del patrimonio ricorrendo più semplicemente ad un "prospetto di riconciliazione" di fine anno con cui integrare i dati generati dalla contabilità finanziaria e questa è stata la scelta di oltre il 77% degli enti locali italiani (Osservatorio per la Finanza degli Enti Locali e Università di Cagliari, 2009). D'altra parte, se la applicazione della contabilità economico-patrimoniale è rimasta sostanzialmente confinata nell'esercizio di sterili operazioni di riconciliazione "postuma" (Capalbo 2012, Caperchione, 2003; Anessi Pessina e Steccolini, 2007; Carlin, 2005; FEE, 2007; Hood, 1995; Hyndman e Connolly, 2011), alla riforma deve, tuttavia, riconoscersi il merito di aver favorito la familiarizzazione degli operatori con i potenziali benefici informativi e con le problematiche applicative della produzione di dati accrual.

Con l'emanazione del D.Lgs. 118/2011, il legislatore ha modificato il modello finanziario preesistente e, introducendo il principio della competenza finanziaria "potenziata", ne ha ridotto la distanza dal modello accrual. Il decreto, inoltre, pur confermando l'assegnazione di un ruolo solo conoscitivo ai dati economico-patrimoniali, ha chiuso la "stagione" delle riconciliazioni imponendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali mediante l'adozione di un "piano dei conti integrato". Il modello contabile che ne è emerso resta comunque ancora lontano dal modello full accrual disegnato dai principi contabili internazionali (IPSAS) al quale tende la Commissione Europea. Nella impostazione promossa dall'UE la contabilità economica non ha solo fini informativi, ma si colloca al centro del sistema informativo, senza per questo comportare, ed è bene chiarirlo subito, l'esclusione della dimensione finanziaria, né tanto meno imporre l'abbandono delle logiche autorizzative.

Nel processo evolutivo sinteticamente descritto in precedenza, i revisori hanno svolto, e tuttora svolgono, un ruolo centrale. Ad essi, la cui presenza è obbligatoria in tutti gli enti locali[4], spettano le funzioni di vigilanza sulla correttezza dei risultati finanziari, economici e patrimoniali della gestione, sulla esattezza e chiarezza dei dati contabili presentati nei prospetti di bilancio, sul corretto uso della finanza pubblica e sull'adeguatezza dei livelli di qualità e di efficacia raggiunti dall'azione amministrativa (Tabella 2).

[4] L'art. 234 del TUEL prevede che nei Comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti; nelle Province, nelle città metropolitane e nelle unioni di comuni che esercitano in forma associata tutte le funzioni fondamentali dei comuni che ne fanno parte, la revisione economico-finanziaria è svolta da un collegio di revisori composto da tre membri, che svolge le medesime funzioni anche per i comuni che fanno parte dell'unione mentre nei comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti, nelle unioni dei comuni (che non esercitano in forma associata tutte le funzioni fondamentali dei comuni) e nelle comunità montane la revisione economico-finanziaria è affidata ad un solo revisore.

Nell'esercizio di tali funzioni, i revisori sono chiamati ad assumere, in modo consapevole, decisioni le cui conseguenze possono essere estremamente rilevanti sia per le sorti degli enti oggetto di revisione, che per gli ambiti di responsabilità civile, erariale e talora penale degli stessi revisori. È evidente quindi come essi non solo abbiano un ruolo essenziale nel processo di produzione dei dati contabili ma ne siano anche tra i più diretti utilizzatori.

È, quindi, più che ragionevole ritenere che i revisori abbiano sviluppato una propria autonoma, e quanto mai informata, opinione tanto sulla qualità attuale dei bilanci comunali, quanto sulle prospettive dei potenziali effetti della adozione di un sistema di bilancio da redigersi esclusivamente sulla base della applicazione della contabilità economico-patrimoniale, così come avviene nel settore privato.

Evoluzione Normativa Delle Principali Funzioni Del Revisore Dell'ente Locale

	Legge 142/90	D.Lgs. 77/95	D.Lgs. 267/00 Testo previgente e L. 448/01	D.Lgs. 267/00 Testo vigente post D.Lgs. 118/11 e L. 448/01
Collaborare con l'Organo consiliare	✓	✓	✓	✓
Vigilare sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione	✓	✓	✓	✓
Vigilare sulla regolarità economica della gestione	✗	✓	✓	✓
Redigere la relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del conto consuntivo	✓	✗	✗	✗
Redigere la relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto	✗	✓	✓	✓
Attestare la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione	✓	✓	✓	✓
Esprimere rilievi e proposte tendenti a conseguire una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione	✓	✓	✓	✓
Esprimere pareri relativi alla gestione contabile	✗	✓	✓	✓
Esprimere pareri relativi al fabbisogno del personale	✗	✗	✓	✓
Riferire all'organo consiliare le gravi irregolarità della gestione	✓	✓	✓	✓
Denunciare ai competenti organi giurisdizionali le gravi irregolarità della gestione	✗	✓	✓	✓
Redigere la relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato e sullo schema di bilancio consolidato	✗	✗	✗	✓
Effettuare le verifiche di cassa	✗	✓	✓	✓

Tabella 2

Del resto il funzionamento del bilancio degli enti che operano esclusivamente in regime di contabilità economico-patrimoniale, come è appunto il modello IPSAS, è ben noto ai revisori degli enti locali italiani. Per svolgere il ruolo di revisore di un ente locale è necessario essere iscritti in un apposito elenco istituito presso il Ministero dell'Interno e la iscrizione nell'albo dei Revisori Legali e/o all'Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili è uno dei requisiti previsti per l'ammissione (Tabella 3). Moltissimi revisori degli enti locali sono quindi anche revisori o consulenti contabili di enti privati e la ampia sovrapposizione tra esperienze di revisione nel settore pubblico ed esperienze professionale in entità che operano in regime di piena contabilità economica ha trovato conferma nei risultati del questionario. Oltre il 60% degli intervistati ha dichiarato che negli ultimi 36 mesi ha avuto almeno un'esperienza sia come revisore dei conti in un Comune, sia come revisore contabile o membro del collegio sindacale di un'entità operante in regime di contabilità economico-patrimoniale. Una circostanza che appare decisamente rilevante ai fini della valutazione della affidabilità dell'opinione espressa dai revisori sulle prospettive di una piena implementazione di un sistema contabile basato sulla contabilità economico-patrimoniale.

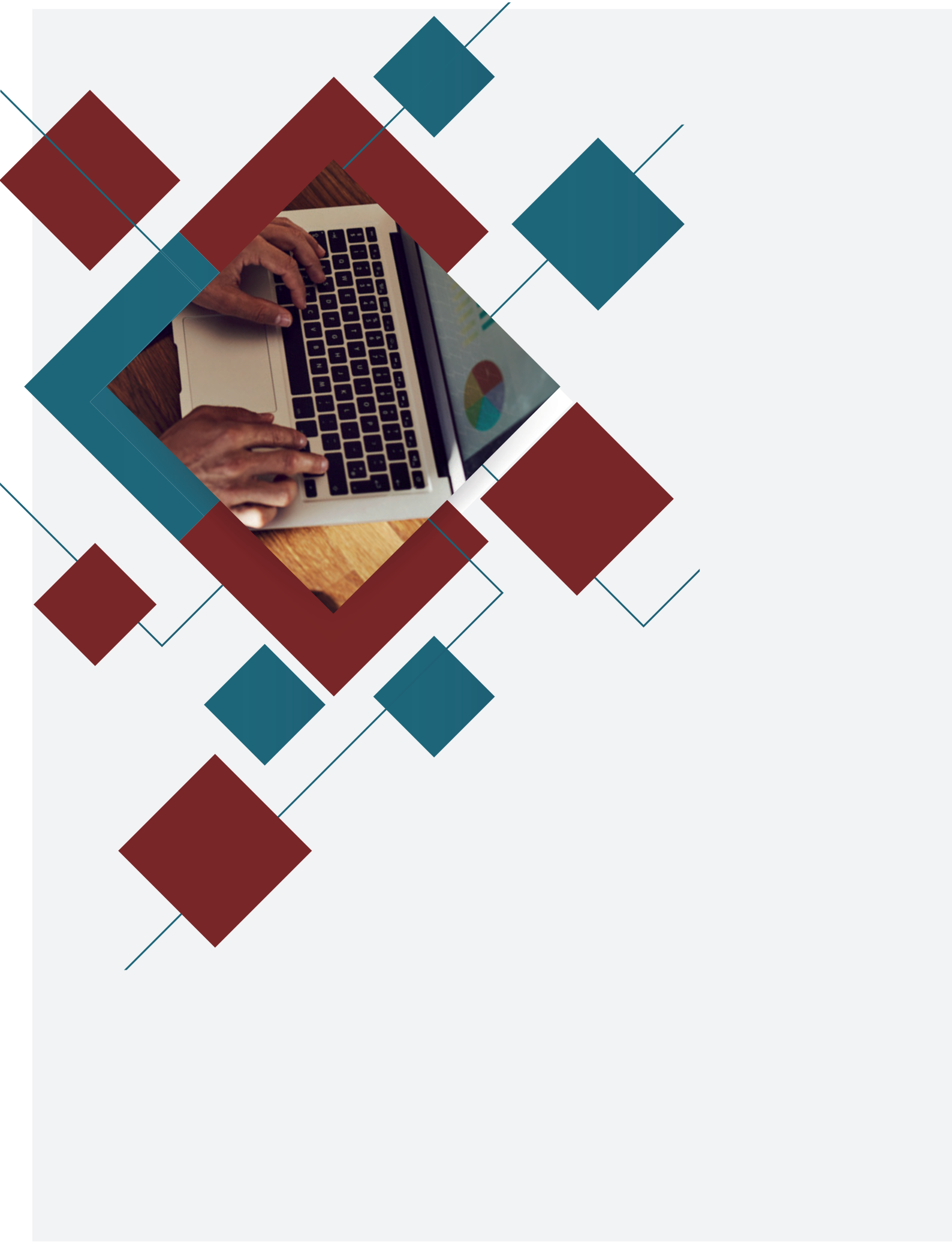
Requisiti per essere iscritti nella "Prima Fascia" dell'elenco dei revisori degli enti locali	
1	*Essere iscritti nel Registro dei revisori legali ovvero all'Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili da almeno 2 anni*
2	*Aver conseguito, nel periodo dal 1° gennaio al 30 novembre dell'anno precedente, almeno 10 crediti formativi nella materia di contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria degli enti locali per la partecipazione ad eventi che siano stati preventivamente condivisi dal Ministero dell'Interno e che prevedano il superamento di test finali di verifica*

Requisiti per essere iscritti nella "Seconda Fascia" dell'elenco dei revisori degli enti locali	
1	*Essere iscritti nel Registro dei revisori legali ovvero all'Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili da almeno 5 anni*
2	*Aver conseguito, nel periodo dal 1° gennaio al 30 novembre dell'anno precedente, almeno 10 crediti formativi nella materia di contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria degli enti locali per la partecipazione ad eventi che siano stati preventivamente condivisi dal Ministero dell'Interno e che prevedano il superamento di test finali di verifica*
3	*Aver svolto almeno n. 1 incarico di revisore dei conti presso un ente locale ciascuno della durata di 3 anni*

Requisiti per essere iscritti nella "Terza Fascia" dell'elenco dei revisori degli enti locali	
1	*Essere iscritti nel Registro dei revisori legali ovvero all'Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili da almeno 10 anni*
2	*Aver conseguito, nel periodo dal 1° gennaio al 30 novembre dell'anno precedente, almeno 10 crediti formativi nella materia di contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria degli enti locali per la partecipazione ad eventi che siano stati preventivamente condivisi dal Ministero dell'Interno e che prevedano il superamento di test finali di verifica*
3	*Aver svolto almeno n. 2 incarichi di revisore dei conti presso un ente locale ciascuno della durata di 3 anni*

Tabella 3

Popolazione e Questionario



Popolazione e Questionario

Definizione della popolazione, struttura e somministrazione del questionario

La ricerca ha coinvolto la totalità dei revisori presenti nell'elenco fornitoci alla data del 21 ottobre 2016 dal Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali del Ministero dell'Interno. Tale elenco conteneva i riferimenti di 17.089 revisori distribuiti secondo quanto rappresentato nella seguente figura[5]. Ai revisori così individuati è stato sottoposto un questionario di 19 domande[6]. Alle prime tre volte a conoscere alcune caratteristiche sulla esperienza dei rispondenti, seguono sedici domande strutturate in modo da far emergere il giudizio dei revisori sulla qualità del bilancio dei comuni, colta sia rispetto agli effetti della recente riforma sia nella prospettiva di una potenziale adozione di un sistema basato esclusivamente sulla contabilità economico-patrimoniale (accrual basis).

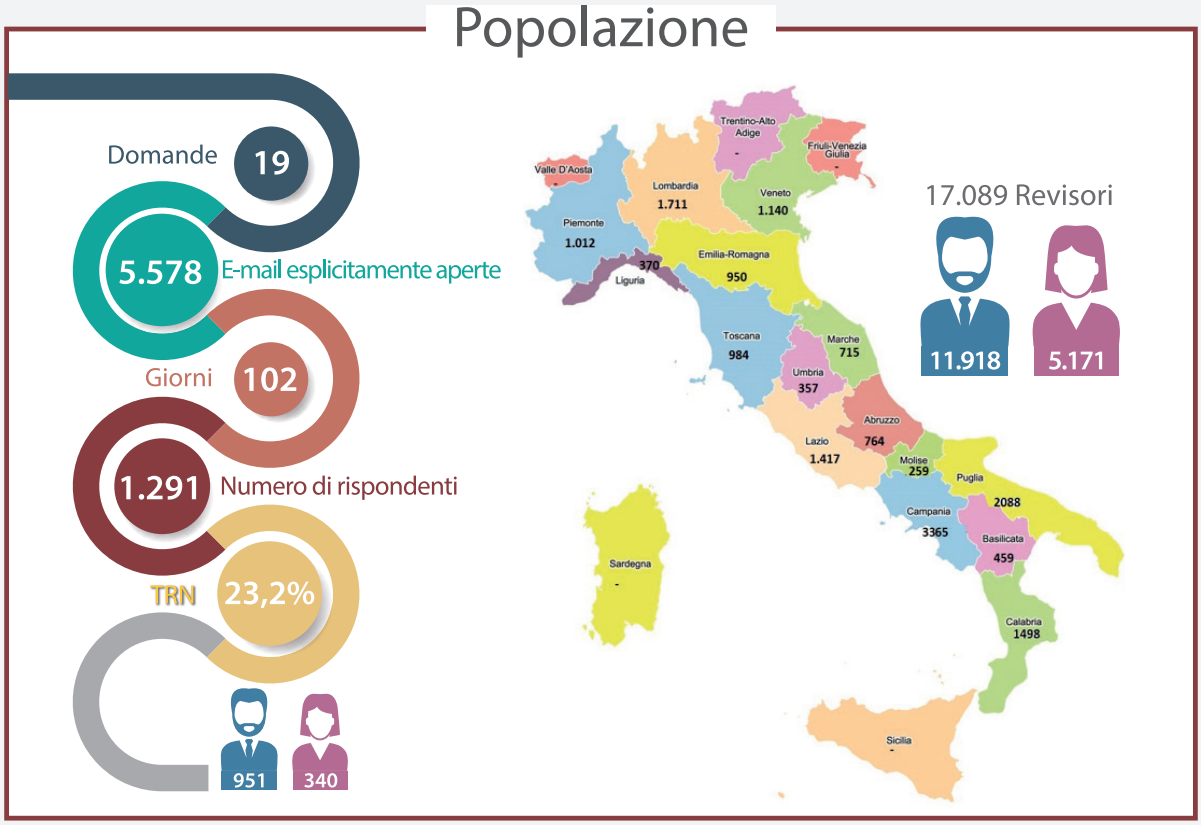


Figura 1 - La popolazione oggetto di analisi

A tal fine l'opinione dei revisori è stata raccolta su quattro aree principali di indagine:

a) individuazione della rilevanza che, secondo i revisori, il bilancio comunale ha per le principali categorie di utilizzatori;

b) valutazione della capacità del bilancio comunale di raggiungere gli obiettivi informativi tradizionalmente assegnatigli;

c) effetto della recente riforma e della prospettiva di una adozione di un sistema basato esclusivamente sulla contabilità economico-patrimoniale (accrual basis) sulle caratteristiche qualitative del bilancio;

d) giudizio sulla rilevanza che, in ambito pubblico, hanno alcune voci tipiche della accrual accounting e più opportuna modalità di valutazione delle poste patrimoniali.

---

[5] *Come si evince dal sito del Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali del Ministero dell'Interno, consultato alla data di invio del questionario, i soggetti residenti nel territorio delle regioni a statuto speciale non possono presentare domanda di iscrizione (http://finanzalocale.interno.it/ser/revisori/rev_comefare.html).*

[6] *Il questionario comprendeva anche altre tre domande incentrate sul tema del "political budget cycle" (Rogoff, 1990) e non strettamente inerenti al tema dei rapporti tra accrual accounting e qualità del bilancio.*

Infine un'ultima domanda è stata destinata a raccogliere la opinione dei revisori sulla "gerarchia" dei rischi che tradizionalmente sono imputati all'uso dei dati accrual nel settore pubblico.

Il questionario è stato inviato, mediante l'utilizzo di "SurveyMonkey"[7], ad un gruppo di revisori "pilota" nel mese di luglio 2016 e poi, in data 7 novembre 2016, è stato inoltrato a tutti gli indirizzi compresi nell'elenco fornitoci dal Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali del Ministero dell'interno. Per 14 settimane, fino al 17 febbraio 2017, le risposte sono state sollecitate mediante l'invio di una email di richiamo ai soli soggetti che non avevano ancora risposto. La percentuale effettiva di partecipazione all'indagine è stata calcolata sulla base del Tasso di Risposta Globale (TRG) (Biffignandi e Pratesi, 2000), espresso come rapporto tra il numero di risposte ottenute e il numero di contatti effettivamente realizzati. Pertanto, esclusi i 4.085 destinatari che non hanno ricevuto la lettera di invito, il TRG è risultato pari al 9,9% [1291/(5.578+7.426)]. Dal momento che la mancata apertura della lettera di invito non offre garanzie sulla sua effettiva ricezione, è parso opportuno calcolare anche un Tasso di Risposta Netto (TRN), espresso come rapporto tra il numero di risposte ottenute (1291) e il numero dei revisori che hanno comunque manifestato la loro presenza aprendo esplicitamente la mail (5.578). Il TRN è risultato pari al 23,1%, il che significa che quasi un quarto dei revisori che hanno certamente visualizzato il questionario hanno poi proceduto alla sua compilazione, rispondendo in media a più dell'85% delle domande. Complessivamente la partecipazione al questionario, se confrontata con gli esiti di indagini simili presenti in letteratura[8], appare soddisfacente.

Individuazione dei rispondenti "più esperti"

Per quanto tutti i rispondenti siano iscritti nell'elenco dei revisori degli enti locali, la sola iscrizione non implica un esercizio effettivo della attività e tanto può incidere sul grado di "esperienza" dei rispondenti. La letteratura internazionale ha dimostrato che esiste una differenza tra i giudizi formulati dai soggetti "esperti" e quelli formulati dai soggetti "non esperti" (McDaniel et al, 2002). Il tema è, di certo, particolarmente rilevante soprattutto per le domande che presuppongono maggiore dimestichezza e confidenza con gli strumenti tecnico-contabili (Cohen e Karatzimas, 2017).

Non potendo conoscere con esattezza il grado di "esperienza tecnica" dei singoli rispondenti sullo specifico tema della applicazione della contabilità economico-patrimoniale in ambito pubblico, si è deciso di utilizzare tre "proxy":

a) stato di "attività" come revisore dei conti degli enti locali;

b) stato di "attività" come revisore dei conti o componente del collegio sindacale di entità operanti in regime di contabilità economica;

c) livello di "autodichiarata" competenza in materia di contabilità economico-patrimoniale.

Si sono considerati "più esperti" solo i soggetti che presentavano contemporaneamente le tre seguenti caratteristiche:

a) erano titolari di un incarico di revisione in un comune alla data della risposta al questionario o comunque lo erano stato nei dodici mesi precedenti (786);

b) erano titolari di un incarico di revisione contabile o erano membri del collegio sindacale in un'entità operante in regime di contabilità economico-patrimoniale alla data della risposta al questionario o lo erano stati nei dodici mesi precedenti (713);

c) hanno dichiarato di possedere un livello di competenza in tema di contabilità economico-patrimoniale pari a 4 o 5 su una scala da 1 a 5 (633).

[7] *SurveyMonkey è un software per le indagini online (https://it.surveymonkey.com/).*

[8] *Ad esempio, con riferimento alla realtà australiana Priest et al. (1999) che indagano la percezione dei contribuenti australiani, e dei service providers, registrano un response rate del 19% mentre con riferimento alla realtà italiana, Steccolini et al. (2012), analizzando le opinioni dei manager e dei funzionari politici dei Comuni Italiani hanno ottenuto un response rate del 23%.*

Tabella 4 - (a)

Stato di "attività" come revisore dei conti degli enti locali	
	Numero di rispondenti
Si / Non attualmente (ultimo incarico terminato da meno di 12 mesi) - Attivi	*786*
Non attualmente (ultimo incarico terminato da più di 12 mesi ma meno di 36 mesi) - Recentemente inattivi	*96*
Non attualmente (ultimo incarico terminato da più di 36 mesi) - Inattivi	*379*

Tabella 5 - (b)

Stato di "attività" come revisore dei conti o internal auditor (collegio sindacale) di entità operanti in regime di contabilità economico-patrimoniale	
	Numero di rispondenti
Si / Non attualmente (ultimo incarico terminato da meno di 12 mesi) - Attivi	*713*
Non attualmente (ultimo incarico terminato da più di 12 mesi ma meno di 36 mesi) - Recentemente inattivi	*69*
Non attualmente (ultimo incarico terminato da più di 36 mesi) - Inattivi	*449*

Tabella 6 - (c)

"Autodichiarata" competenza in materia di contabilità economico-patrimoniale	
	Numero di rispondenti
1	*56*
2	*89*
3	*446*
4 / 5	*633*

Tanto ha permesso di isolare un gruppo di 223 soggetti che è possibile ritenere "più esperti" degli altri rispetto alle esigenze del questionario. In fase di analisi, per alcune domande, si rappresenteranno separatamente anche le sole risposte offerte da tale gruppo. Corollario della applicazione di tali proxy è stata la individuazione di un profilo del revisore degli enti locali italiani che appare:

a) spesso inattivo, con il 30% circa di rispondenti che non ha incarichi da più di 36 mesi;

b) spesso professionalmente impegnato sia con entità operanti in contabilità finanziaria che con entità operanti in regime di contabilità economico-patrimoniale;

c) che ritiene di avere una conoscenza medio/alta del sistema di contabilità economico-patrimoniale.

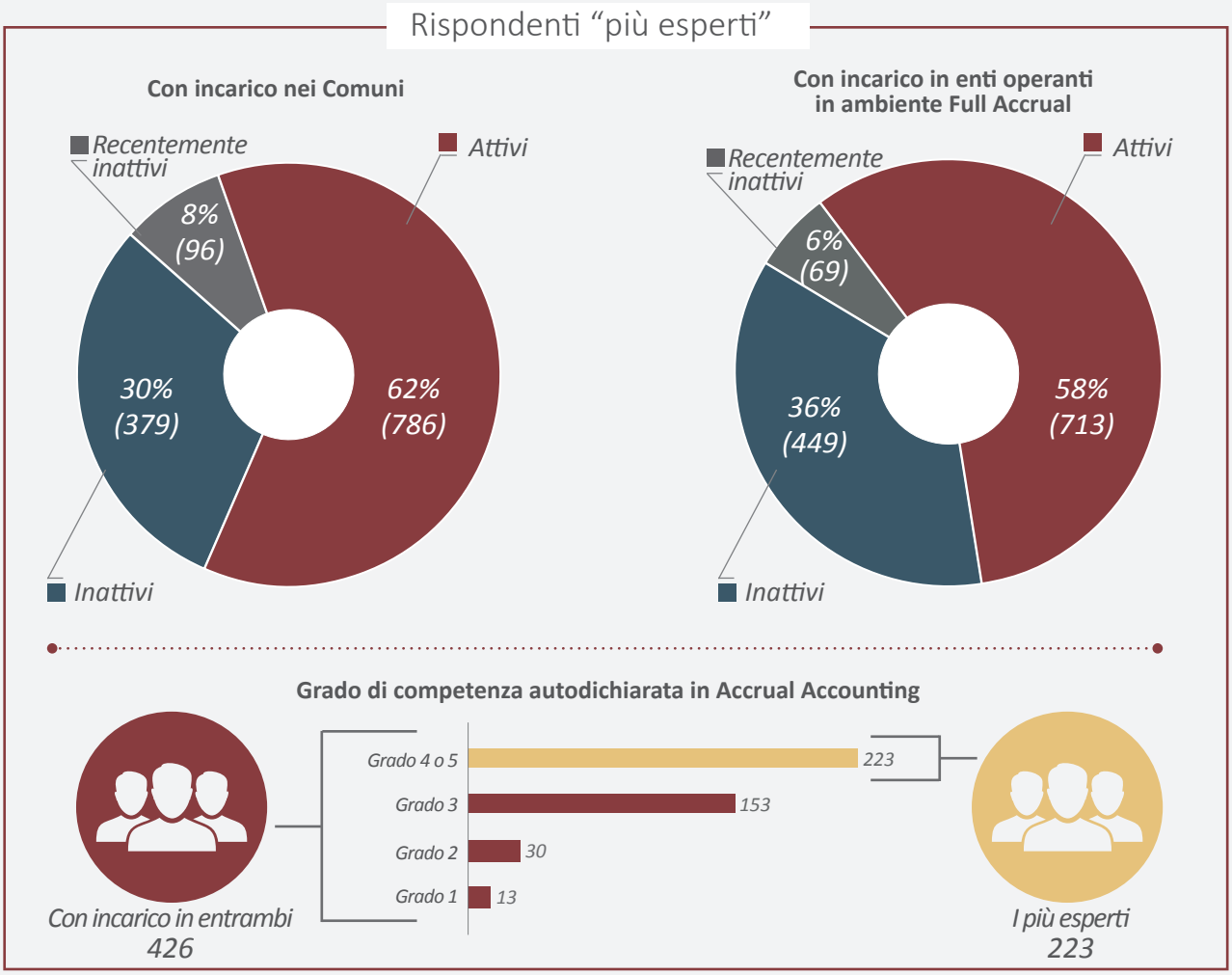
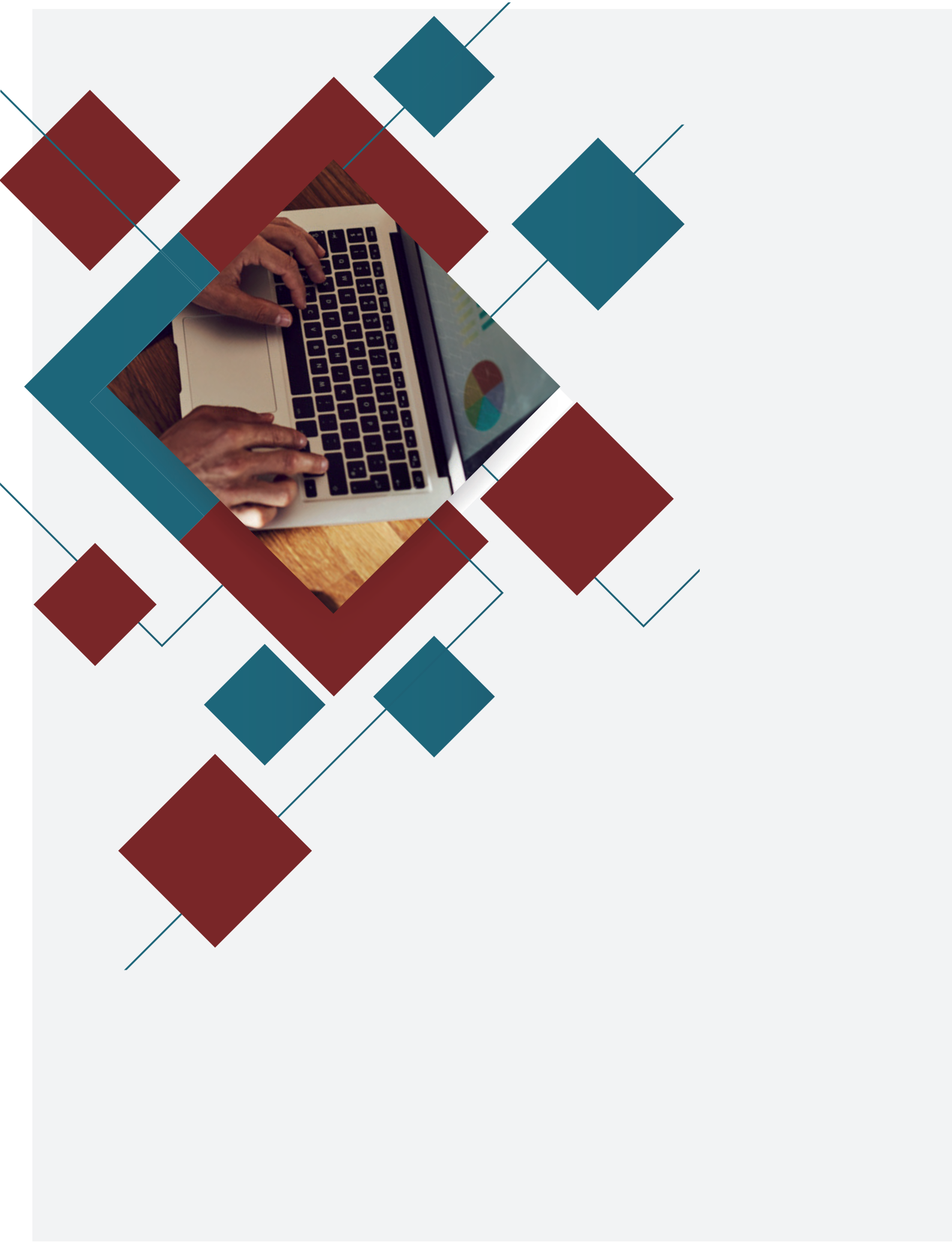


Figura 2

Analisi dei Risultati

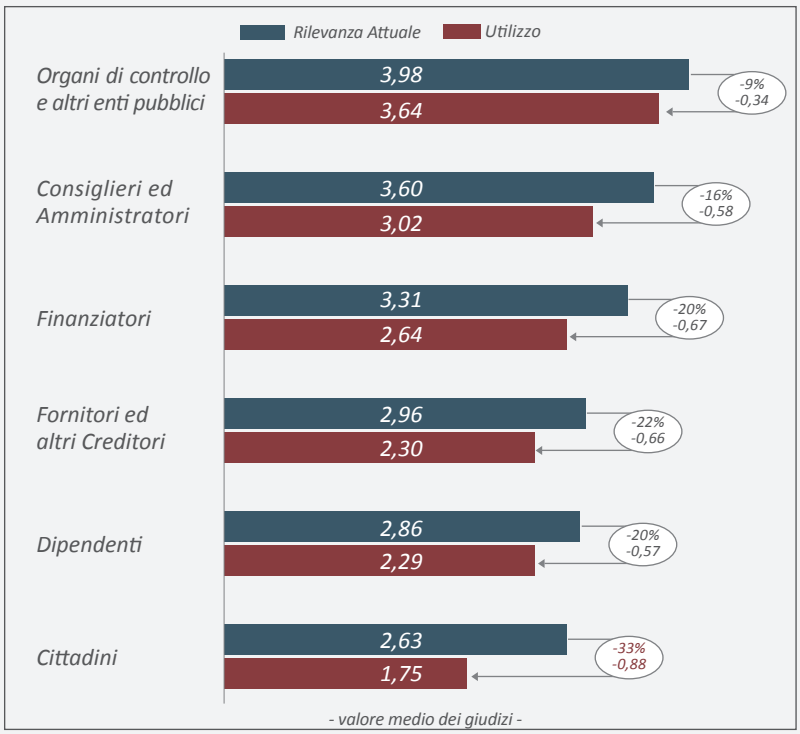


Analisi Dei Risultati

Rilevanza Del Bilancio Comunale Per Le Singole Categorie Di Destinatari

La parte tecnica del questionario si apre con la richiesta ai revisori di quantificare la "rilevanza" che, secondo loro, il bilancio comunale ha per le principali categorie di potenziali utilizzatori dei dati in esso contenuti. A tal fine si è chiesto loro di quantificare, assegnando un punteggio da 1 a 5 (D.4), la rilevanza che il bilancio comunale ha per ciascuna delle categorie di destinatari indicate nella lista formulata dall'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti locali (Osservatorio, 2008)[9], nonché di quantificare, con la medesima scala, il grado di utilizzo che ciascuna di esse ha, nella esperienza del revisore, effettivamente compiuto di quel bilancio (D.5).

Figura 3 - Rilevanza attuale ed utilizzo del bilancio comunale per le diverse categorie di destinatari



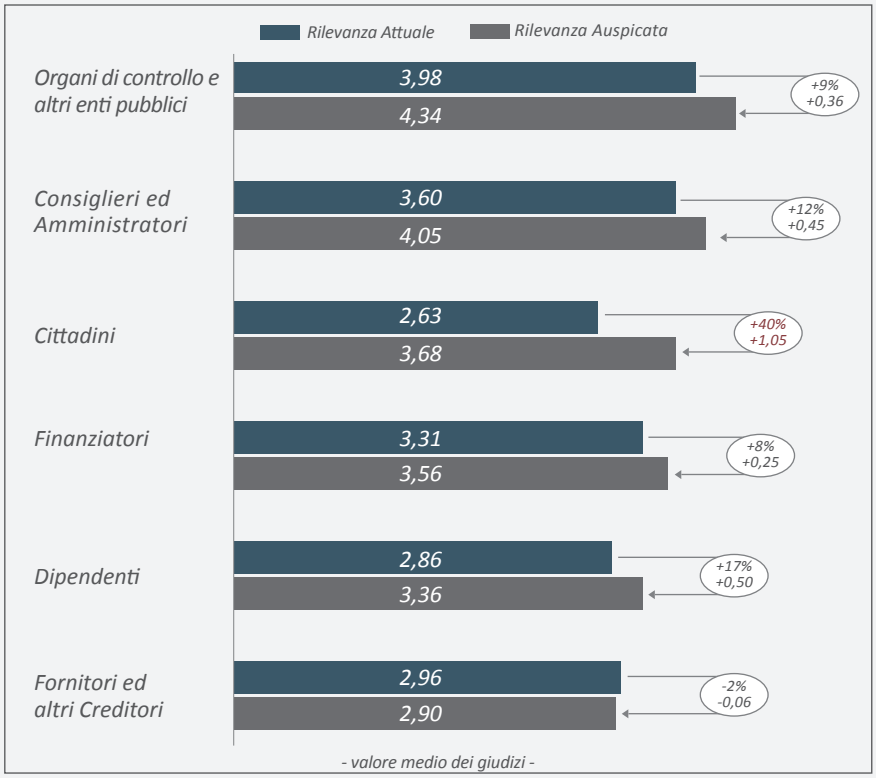
I risultati evidenziano che, secondo i revisori, le informazioni contenute nel bilancio comunale sono innanzitutto rilevanti per la categoria degli "Organi di controllo ed altri enti pubblici" e per quella composta da "Consiglieri ed Amministratori". Si tratta di un risultato che conferma gli esiti di ricerche precedenti che avevano già indicato nei soggetti che gestiscono direttamente o controllano la finanza pubblica quelli che, più degli altri, necessitano di disporre delle informazioni di bilancio (Sinclair, 1995; Steccolini, 2004). Né sorprende la scarsa rilevanza che, secondo i revisori, le informazioni contenute nei bilanci comunali hanno per i cittadini. Come già notato da precedente letteratura (Jones et al, 1985; Steccolini, 2004; Paulsson, 2006; Andriani e Kober, 2010), i bilanci degli enti pubblici tendono ad essere strutturati soprattutto al fine di garantire la conformità alla legge, più che la soddisfazione delle esigenze informative della globalità dei potenziali utenti. L'esperienza dei revisori dimostra, inoltre, che il grado di utilizzo che ciascuna categoria di destinatari fa delle informazioni di bilancio è coerente, anche se sistematicamente meno intenso, con la rilevanza che queste, nella loro attuale composizione, hanno per le sue specifiche esigenze conoscitive.

[9]Tale lista, per quanto meno recente di quella individuata dall'IPSASB nell'IPSAS 1, è stata preferita in quanto più aderente alla realtà nazionale e comunque non molto dissimile da quella prodotta dallo standard setter internazionale. L'I.P.S.A.S. n. 1 – Presentation of Financial Statements individua gli utilizzatori (users) del bilancio pubblico nei seguenti soggetti: contribuenti ed utenti; rappresentanti dell'organo legislativo; creditori; fornitori; mezzi di comunicazione; dipendenti. Più in generale l'I.P.S.A.S.B., nel documento "The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities" (IPSASB, 2016, p.31), ha evidenziato che la informativa contabile del settore pubblico è diretta a soddisfare le esigenze di quegli utenti di servizi (service recipient) e di quei fornitori di risorse (resource provider), nonché degli organi legislativi e dei loro membri (quando agiscono in rappresentanza delle precedenti categorie), che non hanno l'autorità di richiedere ed ottenere dalle entità pubbliche informazioni che consentano di soddisfare i loro fabbisogni in termini di accountability e decision making purposes

Ai revisori è stato poi chiesto di quantificare, sempre con la medesima scala, quale dovrebbe essere il grado di rilevanza che le informazioni contenute in un bilancio di un ente pubblico "dovrebbero" avere per le diverse categorie di destinatari (D.6). I revisori sembrano ritenere che "complessivamente" vi sia una generale esigenza di rendere il bilancio più rilevante e che tanto sia particolarmente urgente nell'interesse dei cittadini che, come è stato opportunamente notato, rappresentano la categoria più importante di tutti "in termini di numeri, potere di voto e supporto finanziario garantito attraverso il pagamento delle tasse" (Daniels e Daniels, 1991). Una opinione sicuramente condivisibile, ma che richiede innanzitutto un maggiore sforzo nella realizzazione di documenti più facilmente leggibili ed intellegibili anche a chi non sia dotato di competenze tecniche specialistiche. Alcuni revisori hanno anche suggerito di aggiungere altri soggetti alla lista dei principali destinatari che è stata loro sottoposta. Spicca l'indicazione della categoria degli "Organi di informazione" che non era presente nella lista prodotta dall'Osservatorio.

Si tratta di un suggerimento sicuramente condivisibile e certamente testimoniato dai contenuti della stampa anche meno specializzata che, negli ultimi anni, si è crescentemente occupata di temi direttamente collegati alla corretta rappresentazione della situazione finanziaria degli enti pubblici. Del Resto si tratta di una categoria che l'IPSASB comprende esplicitamente tra i principali destinatari del bilancio pubblico. Altro suggerimento condivisibile è quello delle "società partecipate" la cui stabilità economica dipende molto spesso proprio dalla stabilità dell'ente proprietario.

Figura 4 - Rilevanza "attuale vs auspicata" del bilancio comunale per le diverse categorie di destinatari



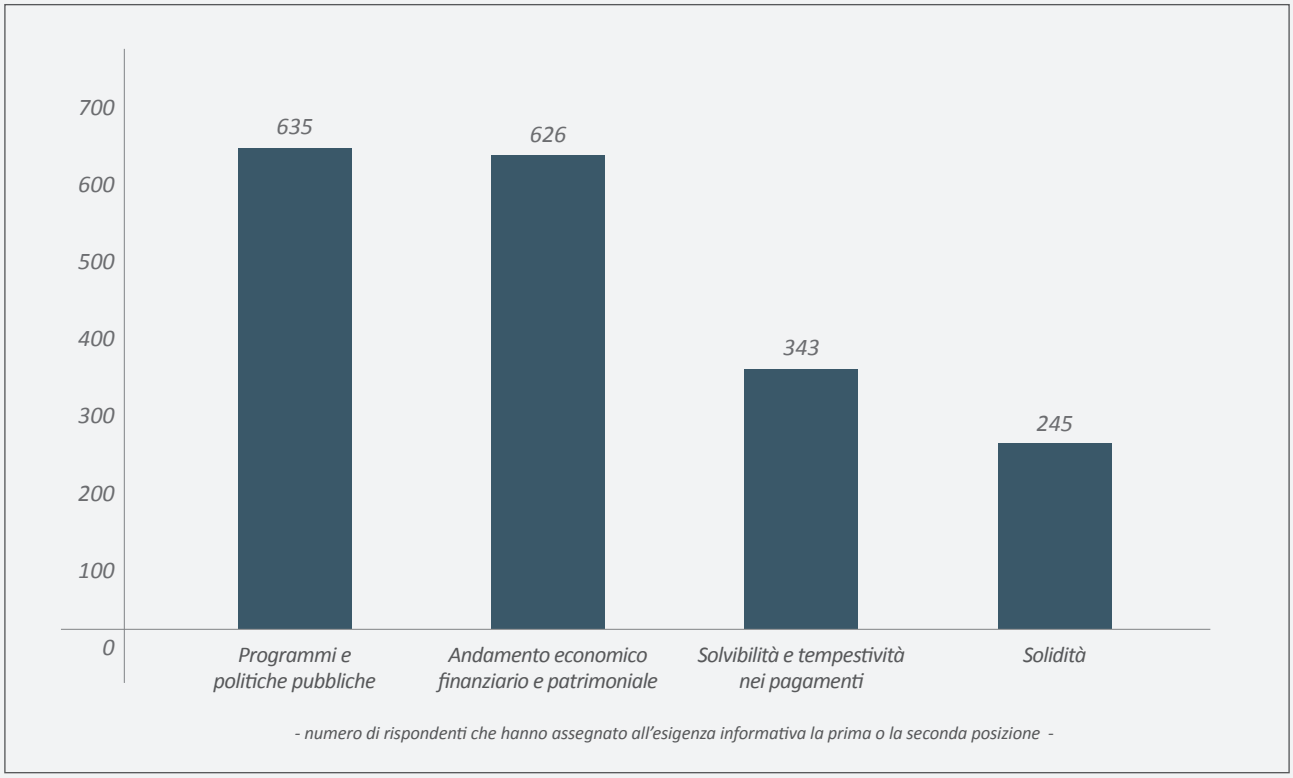
Capacità di soddisfare gli obiettivi informativi tradizionalmente assegnati al bilancio

L'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, muovendo da una ricognizione dei suoi principali utilizzatori, ha individuato una serie di preminenti esigenze conoscitive che il bilancio di un ente locale dovrebbe soddisfare:

- comprendere quali siano i programmi ed indirizzi dell'amministrazione (in termini di servizi, della loro efficacia e dei loro costi), i livelli di pressione fiscale programmati e realizzati dall'ente e i risultati delle azioni pubbliche del territorio;
- comprendere quale sia l'andamento economico, finanziario e patrimoniale dell'ente;
- comprendere se i finanziamenti contratti dall'ente ed i relativi interessi saranno pagati alle scadenze stabilite;
- valutare la solvibilità e tempestività nei pagamenti dell'ente, ovvero la sua capacità di adempiere tempo per tempo agli impegni di pagamento.

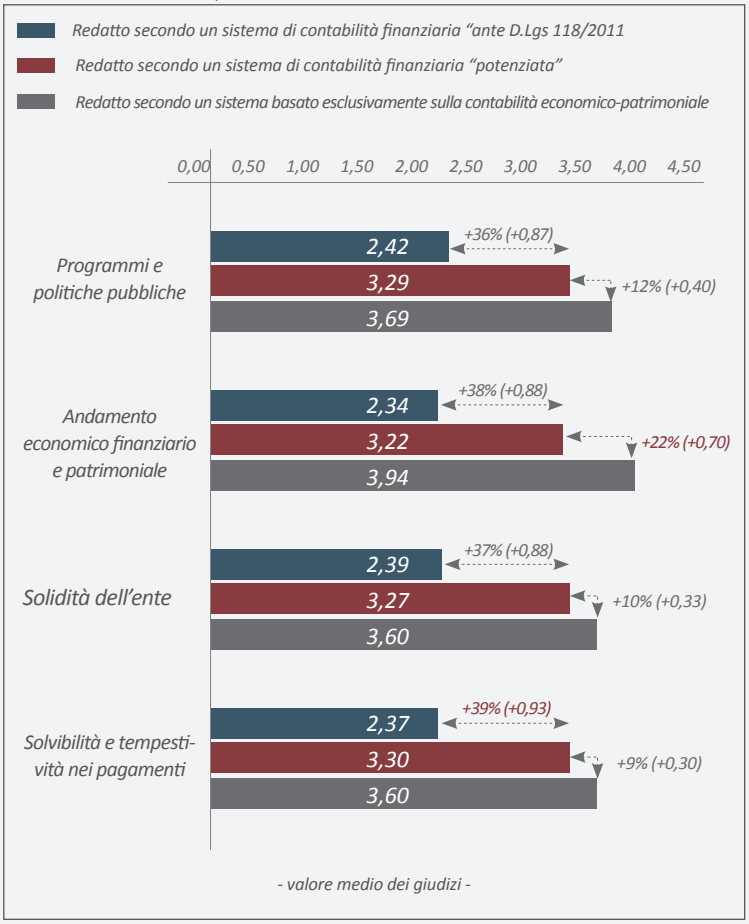
Rispetto a tali esigenze, si è chiesto ai revisori di proporre un ordine di priorità (D.7). Secondo quanto emerso dal questionario i revisori ritengono che il bilancio comunale sia innanzitutto adatto a comprendere i programmi e gli indirizzi dell'amministrazione e che invece sia meno adeguato a rappresentare la solidità dell'ente.

Figura 5 - Il grado di efficacia del bilancio dell'ente locale di soddisfare le esigenze informative



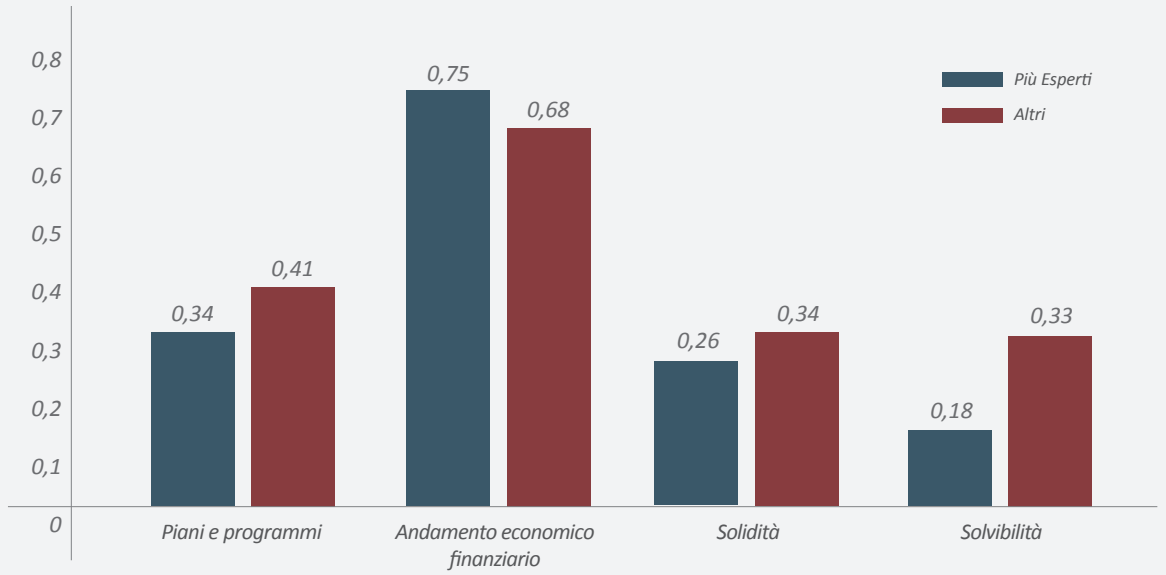
I revisori ritengono che la capacità del bilancio di soddisfare tutte e quattro le esigenze elencate sia complessivamente aumentata a seguito dell'adozione del principio di contabilità finanziaria "potenziata", ma che un ulteriore miglioramento potrebbe derivare dalla eventuale redazione del un bilancio sulla base di un sistema contabile esclusivamente accrual (D.8). Secondo i revisori un tale ulteriore passaggio comporterebbe un netto miglioramento soprattutto in termini di capacità di rappresentazione dell'andamento economico finanziario.

Figura 6 - Il grado di efficacia del bilancio comunale di soddisfare le esigenze informative, in ognuna delle tre diverse ipotesi prospettate



Complessivamente i risultati delineano un generale supporto dei revisori alla prospettiva europea della adozione di un sistema basato esclusivamente su un modello accrual. Una opinione che è condivisa sia dai revisori "più esperti" che da quelli non ricompresi in tale categoria, anche se i primi, che evidentemente conoscono meglio anche i limiti di quel sistema, sono meno ottimisti rispetto alla entità degli effetti positivi conseguibili in termini di valutazione della solvibilità e della solidità. È noto, infatti, che da sempre uno dei limiti principali del modello accrual è riscontrabile nella minore attenzione alle dinamiche finanziarie (Heath e Rosenfield, 1989) ed in particolare a quelle di breve periodo sulle quali il controllo della cassa rimane un aspetto preponderante.

Figura 7 - Il giudizio dei revisori "più esperti" e degli "altri" sulle esigenze informative soddisfatte dal bilancio comunale



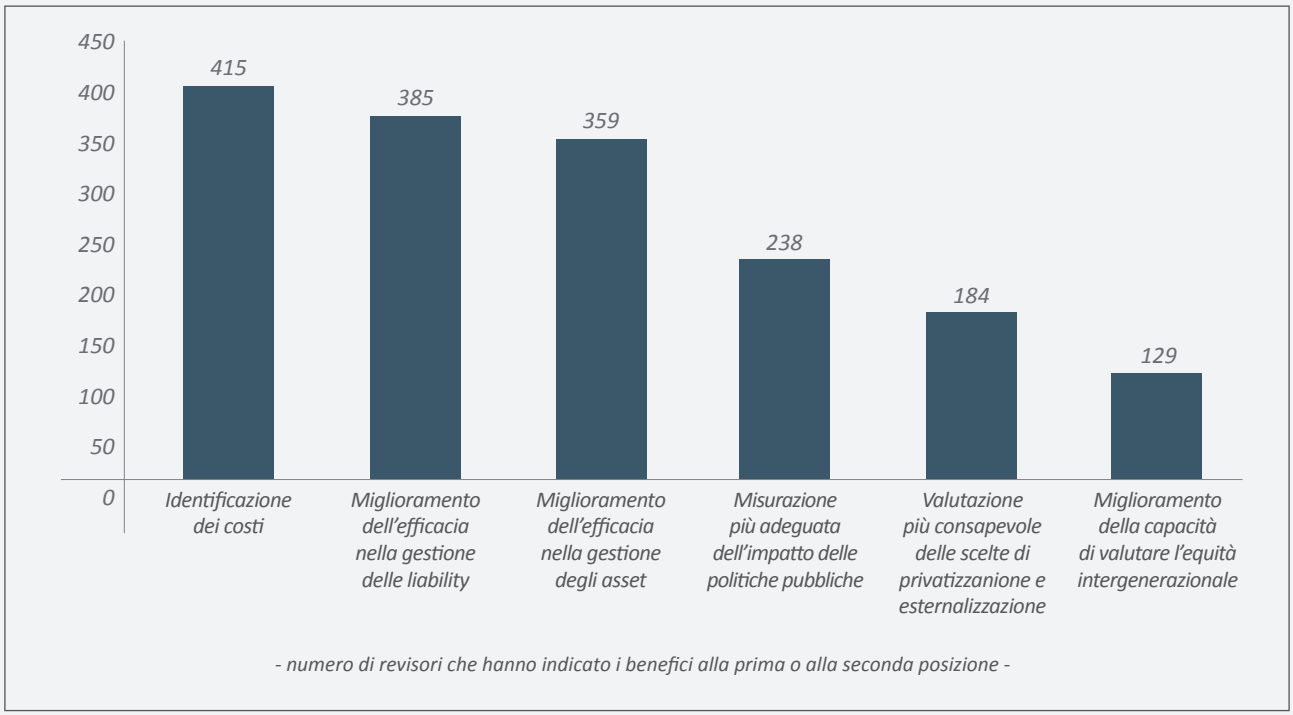
- variazione incrementativa, in valore assoluto, del giudizio medio assegnato alla capacità informativa nel bilancio nell'ipotesi di passaggio dal sistema di contabilità finanziaria potenziata ad un sistema esclusivamente basato sulla contabilità economico-patrimoniale -

Come rappresentato nella precedente (Tabella 1, pag.11) i benefici derivabili dalla adozione di un bilancio basato sulla contabilità economico-patrimoniale vadano ben oltre l'incremento della capacità di soddisfare le specifiche esigenze informative elencate dall'Osservatorio. Si è quindi ritenuto utile raccogliere a questo riguardo anche l'opinione dei revisori e si è chiesto loro di proporre un ordine di priorità rispetto alla seguente lista dei principali benefici individuati negli studi precedenti (D.11):

- maggiore attenzione alla gestione degli asset (terreni; edifici pubblici; strade; infrastrutture ferroviarie; etc.), tale da consentirne un utilizzo più efficace;
- più adeguata gestione delle passività, grazie ad una informazione completa ed omnicomprensiva delle passività finanziarie e non finanziarie;
- capacità di identificare il "costo", e non più solo la spesa, per un determinato servizio e/o di un programma politico;
- possibilità di misurare più adeguatamente l'impatto delle politiche pubbliche in relazione alla capacità finanziaria ed alla sostenibilità di lungo periodo;
- disponibilità di strumenti adeguati a salvaguardare il principio di "Equità Intergenerazionale";
- disponibilità di strumenti atti a valutare con maggiore consapevolezza scelte gestionali quali: privatizzazioni, esternalizzazioni, localizzazioni e delocalizzazioni.

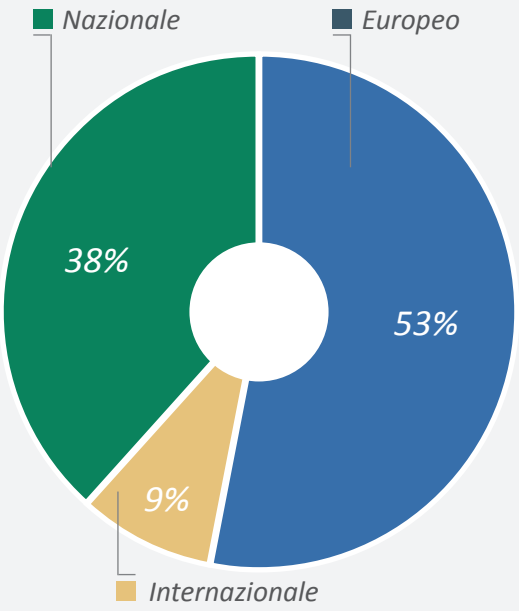
I risultati dimostrano che i revisori sono particolarmente sensibili ai ritorni positivi che la contabilità economico-patrimoniale può garantire in termini di conoscenza dei costi dei processi produttivi e di miglioramento dell'efficacia nella gestione delle attività e delle passività, relegando invece in secondo piano i benefici più direttamente riconducibili alla sfera del "public interest" e delle scelte di più diretta politica economica dell'ente. Si tratta, d'altra parte, di una impostazione che appare assolutamente coerente con il ruolo che viene loro assegnato dall'ordinamento e con il tipo di certificazioni e di rassicurazioni che si richiede loro e rispetto alle quali essi sono chiamati ad assumere responsabilità sempre crescenti.

Figura 8 - Il parere dei revisori sui benefici derivabili dall'implementazione di una contabilità economico-patrimoniale



Si è chiesto, infine, ai revisori di indicare quale fosse il livello più appropriato al quale definire il processo di armonizzazione se, nazionale, europeo o internazionale (D.19). La maggioranza assoluta dei rispondenti ha indicato la preferenza per la armonizzazione europea.

Figura 9 - Livello Desiderato per Armonizzazione



Si tratta, certamente, di una risposta incoraggiante, ma che tuttavia stride con le bassissime percentuali dei revisori che hanno dichiarato di avere una elevata conoscenza delle funzioni e delle attività dell'IPSASB e del processo di elaborazione degli EPSAS, rispettivamente confinate all'8 ed al 10% (D. 18). Un dato che certamente testimonia la necessità di intensificare, , la promozione delle attività dei due standard setter.

Una indicazione decisamente più confortante deriva, invece, dall'elevato grado di conoscenza che la maggioranza dei revisori degli enti locali ha dichiarato di avere rispetto alle attività ed alle funzioni dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), lo standard setter cui spetta l'elaborazione dei principi che regolano la contabilità economica del settore privato del nostro paese. Una diffusa conoscenza delle attività e funzioni di tale organo tra i rappresentanti di un player centrale nel sistema contabile pubblico è, infatti, certamente una condizione destinata ad agevolare la implementazione del progetto europeo di un'armonizzazione della contabilità pubblica basata sulla applicazione della contabilità economica.

Figura 10 - Conoscenza Funzioni e Attività **IPSASB**

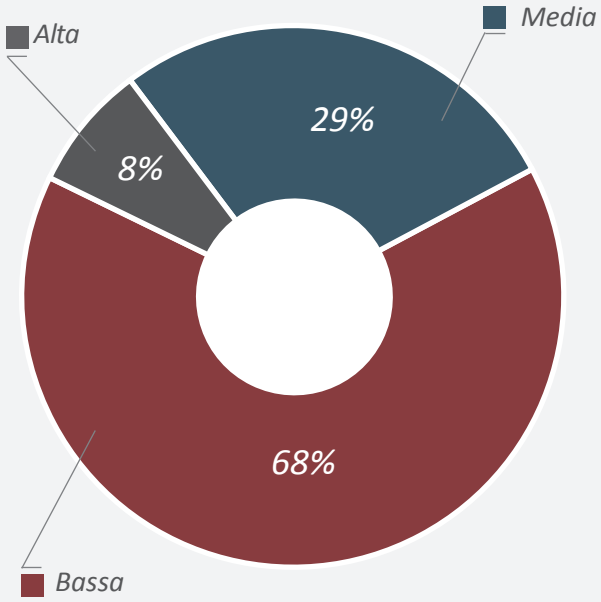


Figura 11 - Conoscenza Funzioni e Attività **EPSAS**

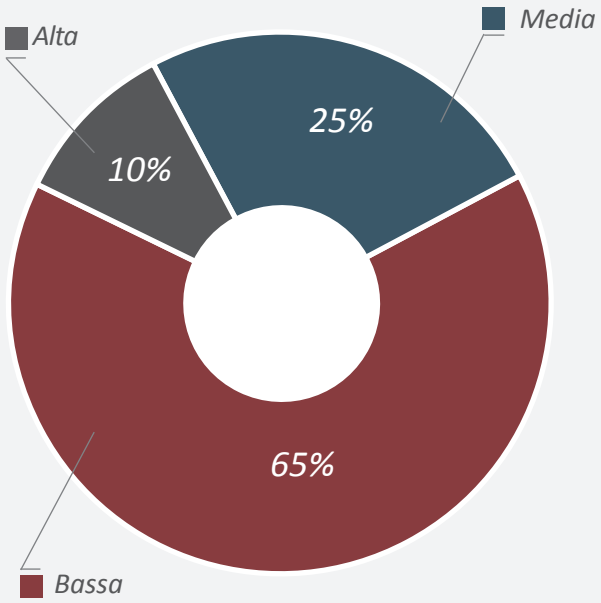
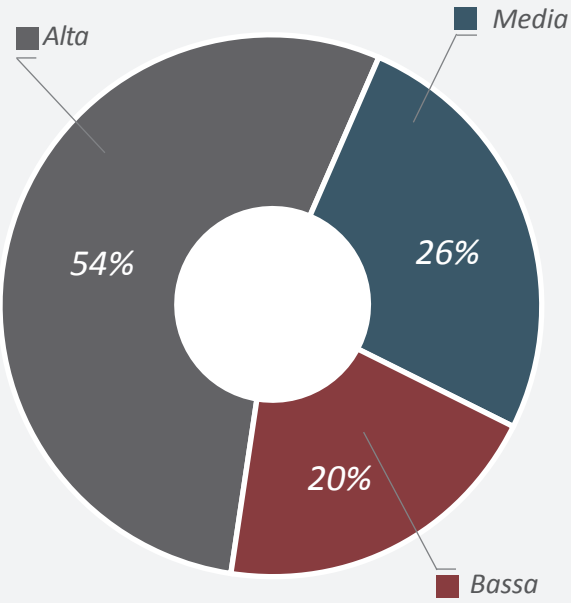


Figura 12 - Conoscenza Funzioni e Attività **OIC**



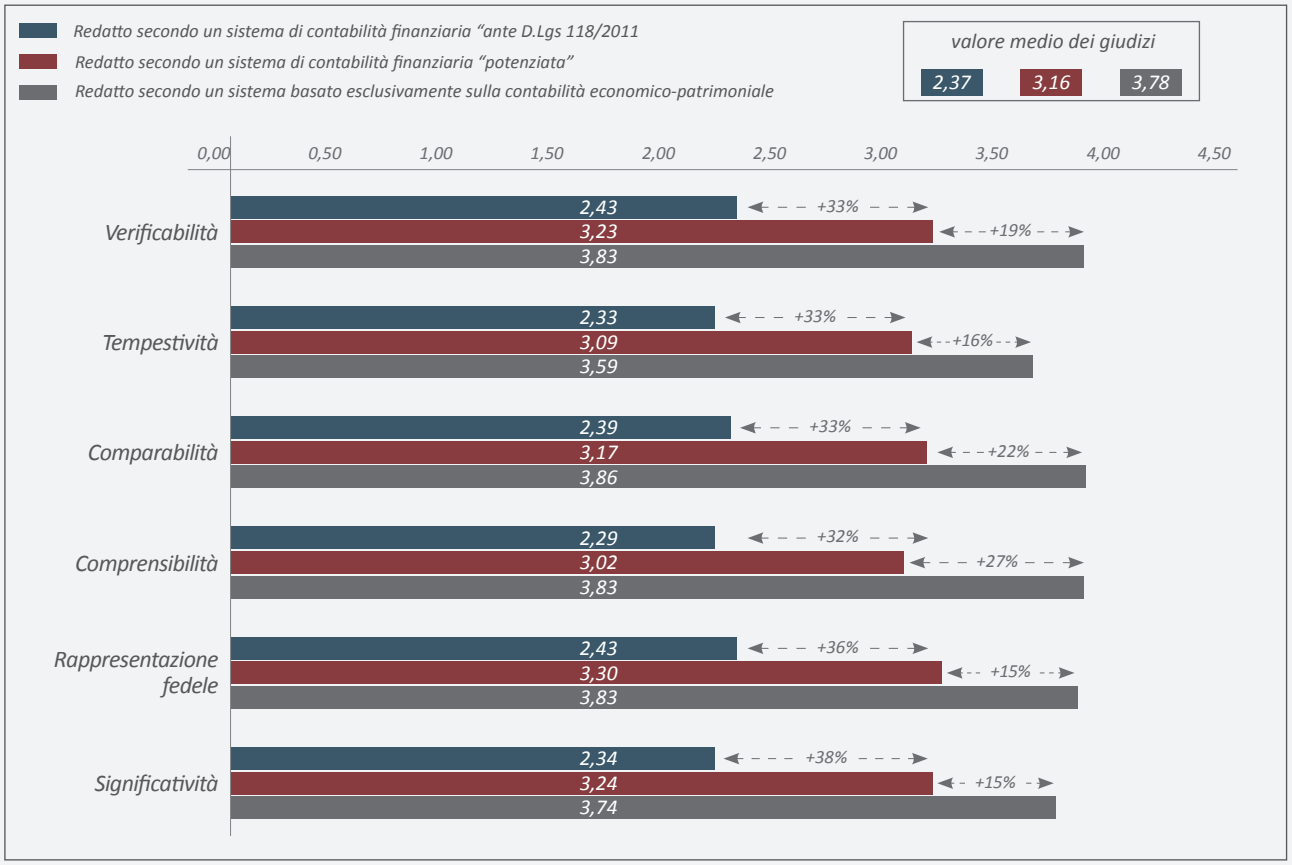
Caratteristiche Qualitative Del Bilancio Ed Effetti Delle Riforme Attuate E Potenziali

Per meglio intendere le ragioni alla base delle valutazioni espresse nelle precedenti domande, si è chiesto ai revisori di declinare la propria opinione anche con specifico riguardo alle singole caratteristiche qualitative dell'informazione contabile. Si è chiesto pertanto di valutare, con un voto espresso in una scala da 1 a 5, le seguenti caratteristiche dei dati di bilancio "prima e dopo" la applicazione del D.lgs 118/2011 e nella prospettiva della applicazione di una contabilità full accrual (D.10):

- Significatività
- Rappresentazione fedele
- Comprensibilità
- Comparabilità
- Tempestività
- Verificabilità

I dati raccolti confermano la percezione di un progressivo miglioramento, nonché quella di ulteriori aspettative di miglioramento in ipotesi di adozione di un unico sistema a base accrual. Il voto medio espresso dai revisori rispetto a tutte le caratteristiche elencate sale, a seguito della applicazione del D.Lgs 118/2011, da 2,37 a 3,16 e arriva fino a 3,78 nella ipotesi di un bilancio redatto esclusivamente sulla base di un sistema di contabilità economico-patrimoniale. Più nel dettaglio, i revisori ritengono che la introduzione della contabilità finanziaria "potenziata" abbia migliorato soprattutto la significatività delle informazioni di bilancio con un voto medio che sale di 0,89. Dalla prospettiva di un passaggio alla piena contabilità economico-patrimoniale i revisori ritengono, invece, che i principali miglioramenti potrebbero apprezzarsi in termini di comprensibilità dei dati con una valutazione che sale di 0,82 punti rispetto al giudizio espresso sul modello attualmente in essere.

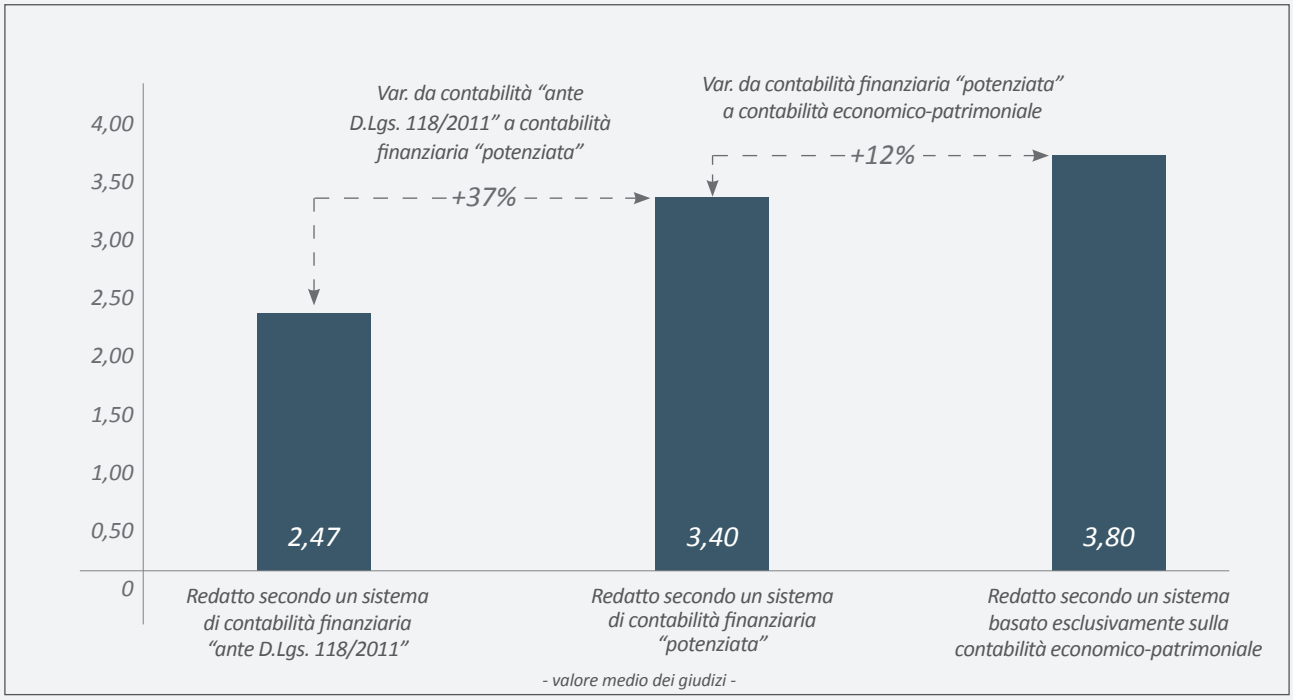
Figura 13 - Il giudizio dei revisori sulle caratteristiche qualitative del bilancio



Suddividendo poi le risposte a tale quesito tra quelle fornite dai revisori più esperti e quelle fornite dagli altri revisori, non emergono differenze di rilievo.

Al fine di rendere ancora più intellegibili i risultati della ricerca, si è chiesto ai revisori di esprimere con un unico voto netto il proprio giudizio complessivo sul livello qualitativo del bilancio prima e dopo la riforma del D.Lgs 118/2011, nonché nella prospettiva della adozione di bilancio basato esclusivamente sulla contabilità economico patrimoniale (D.9). I risultati dimostrano che i revisori ritengono che in linea generale la transizione alla contabilità finanziaria "potenziata" abbia migliorato di circa il 37% la qualità del bilancio comunale, ma che la redazione di un bilancio basato esclusivamente sulla contabilità economico-patrimoniale potrebbe generare un ulteriore miglioramento del 12%.

Figura 14 - Il Giudizio Complessivo Sul Livello Qualitativo Complessivo Del Bilancio Comunale



Rilevanza In Ambito Pubblico Di Alcune Voci Di Bilancio Tipiche Della Contabilità Economico-Patrimoniale E Difficoltà Di Valutazione

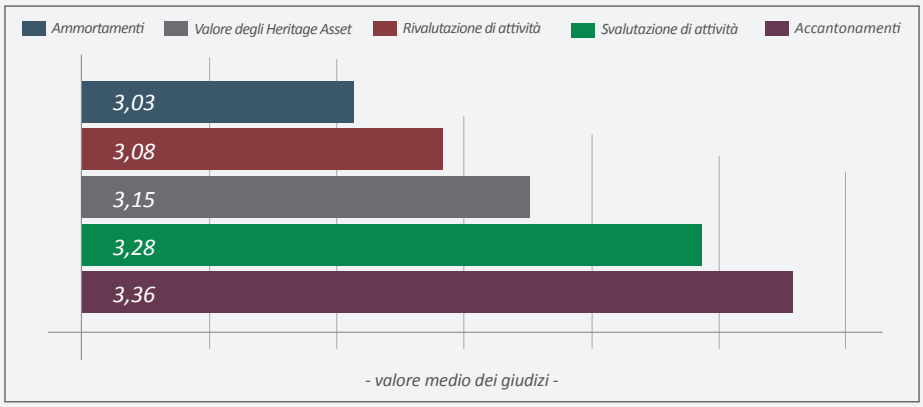
Implementare la contabilità economico-patrimoniale significa, essenzialmente, estendere l'oggetto del sistema contabile dalla sola ricchezza finanziaria a tutto il patrimonio della reporting entity. Sotto il profilo squisitamente operativo l'adozione di un tale sistema di accounting determina l'introduzione di nuovi processi e nozioni contabili sicuramente noti alle aziende di natura privatistica, ma certamente estranei ad una contabilità di tipo finanziario. Si è quindi chiesto ai revisori di indicare la rilevanza di alcune voci contabili, tipiche di un sistema di tipo accrual e certamente già ampiamente note alla esperienza degli enti locali italiani. In particolare l'attenzione si è posta su:

- ammortamenti;
- accantonamenti;
- rivalutazioni di attività;
- svalutazioni di attività.

In considerazione del dibattito attualmente in corso, sia in sede IPSASB che in sede di EPSAS Working Group, si è chiesto ai revisori di indicare il grado di rilevanza che per loro avrebbe anche la rappresentazione del valore degli Heritage Asset (D.13).

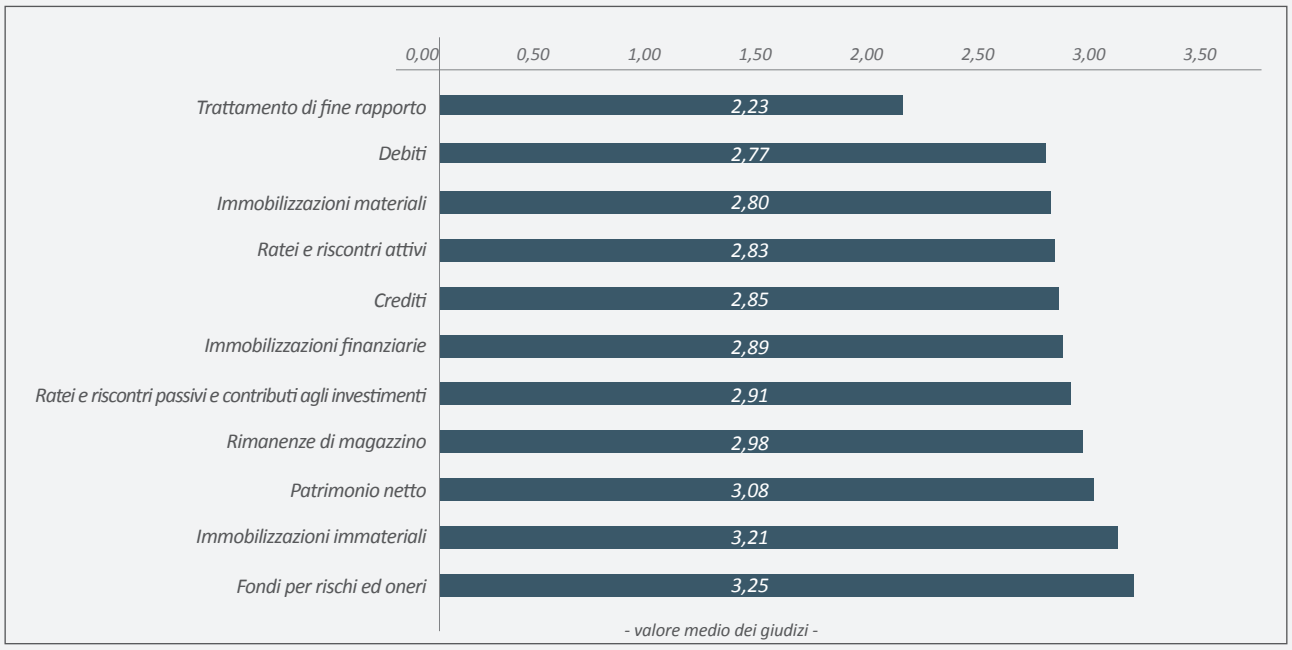
I risultati evidenziano che per i revisori tutte le "voci contabili" di natura economico-patrimoniale hanno un grado medio alto di rilevanza (valore medio sempre superiore a 3 in una scala da 1 a 5). È emersa, inoltre, un'apprezzabile attenzione alla rappresentazione in bilancio del valore degli heritage asset cui i revisori hanno riconosciuto una rilevanza media pari a 3,15.

Figura 15 -Il giudizio sulla rilevanza delle informazioni di natura economico-patrimoniale



D'altra parte, è proprio la individuazione, la rilevazione e la misurazione continua del valore delle attività e delle passività non finanziarie a rappresentare la principale sfida che è chiamato ad affrontare chi adotti una contabilità a base a accrual provenendo dall'esperienza della contabilità per cassa (Hodges, 2016). La rilevazione dell'area non finanziaria del patrimonio obbliga il contabile a confrontarsi con un livello maggiore di incertezza, sia in fase di riconoscimento iniziale delle componenti del patrimonio (element uncertainty), che in fase di loro valutazione successiva (measurement uncertainty) (Johnson e Storey, 1982). A differenza delle poste finanziarie, la sopravvenienza (o l'insussistenza) di una attività e/o di una passività non finanziaria non è, infatti, di immediata evidenza (element uncertainty) tanto che sia la prassi sia la letteratura internazionale hanno sviluppato articolate definizioni di attività e passività per guidare nella delicata fase della "recognition" degli elementi del patrimonio. Si è pertanto deciso di sottoporre ai revisori una lista delle principali voci patrimoniali dell'attivo e del passivo aziendale e si è richiesto di quantificare il grado di difficoltà riscontrabile nella loro valutazione su una scala da 1 a 5 (D.15).

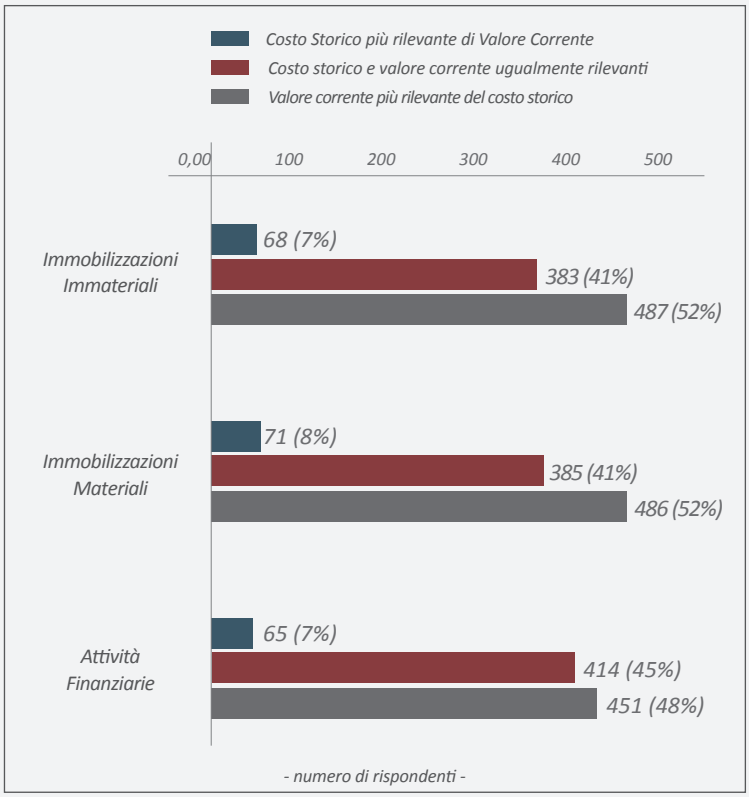
Figura 16 - Il parere dei revisori sul grado di difficoltà riscontrabile nella valutazione delle voci dello stato patrimoniale in ipotesi di applicazione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale



I risultati sono perfettamente in linea con quanto sostenuto da gran parte della dottrina, in quanto il valore medio dei giudizi espressi dai revisori oscilla attorno al valore 3, con due picchi in corrispondenza ai fondi rischi ed o neri (3,25) ed alle immobilizzazioni immateriali (3,21).

Gran parte delle difficoltà connesse alla gestione di queste voci sono certamente connesse alle esigenze di valutazione. Le principali tecniche di valutazione esistenti sono infatti state sviluppate nella prospettiva di un utilizzo nelle entità profit-oriented e spesso mal si adattano all'ambito pubblico. La stessa Conceptual Framework dell'IPSASB, pur dedicando un intero capitolo al tema della valutazione, si limita a fornire l'elenco delle possibili basi di misurazione e ne valuta la implicazione rispetto ai principali obiettivi informativi del bilancio espressi in termini di rappresentazione dei costi di produzione dei servizi (cost of services), della continuità operativa (operational capacity) e della continuità finanziaria (financial capacity), ma non compie alcuna valutazione preferenziale. Una scelta di recente stigmatizzata da autorevole letteratura (Hodges, 2016) e cui l'IPSASB ha prontamente risposto istituendo una specifica task force ed avviando un progetto del tema del Public Sector Measurement. Sulla base di tali premesse, si chiesto ai revisori di valutare il grado di rilevanza che le informazioni di natura patrimoniale potrebbero avere per i destinatari del bilancio comunale nelle due ipotesi di valutazione in base al valore corrente o al costo storico (D.14) che, ad oggi, ancora largamente prevale (Corte dei Conti, 2016)[10]. Dall'analisi emerge una netta preferenza per i valori correnti. Secondo i revisori l'uso di tali basi di valutazione potrebbe comportare un incremento di circa il 38% della rilevanza delle pertinenti informazioni di bilancio. Con due domande, più articolate (D.16 e D.17), si è chiesto di "scegliere", sia per le attività che per le passività, una delle diverse basi di valutazione comprese nella lista offerta dall' IPSASB nella propria Conceptual Framework.

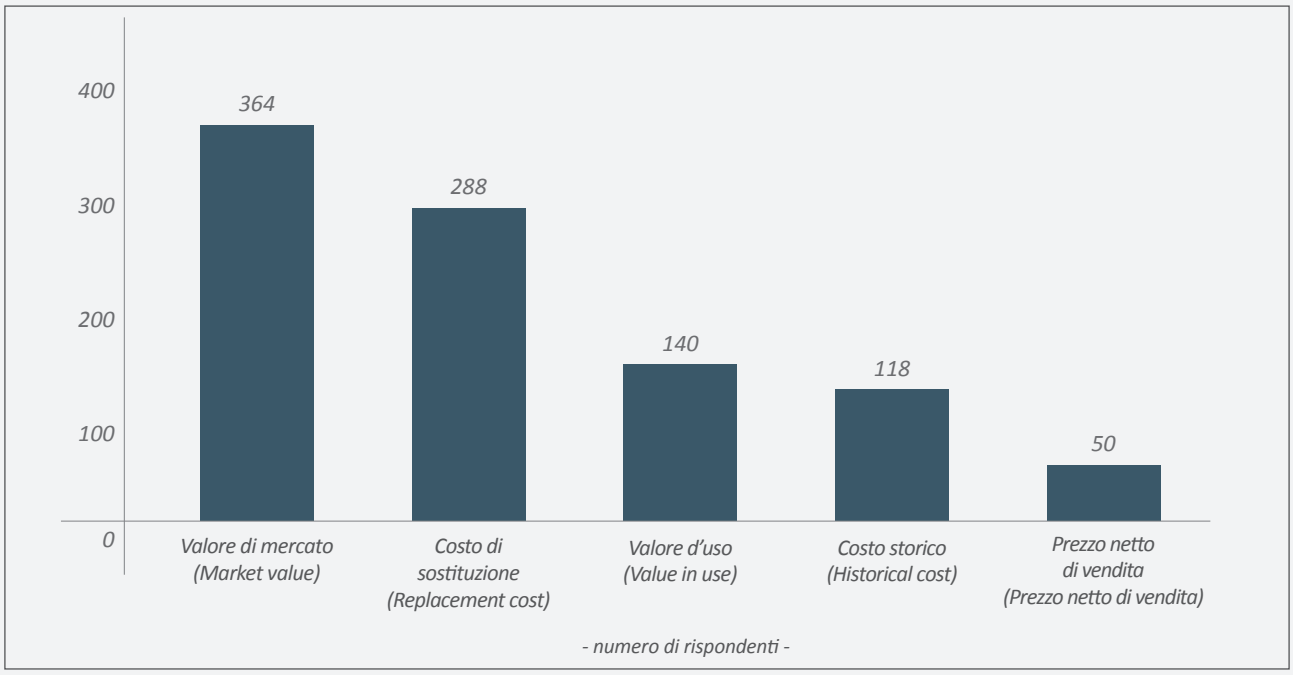
Figura 17 - Il parere dei revisori sulla rilevanza che le informazioni di natura patrimoniale potrebbero avere per il bilancio comunale in ipotesi di valutazione al costo storico ed al valore corrente



[10] *"I criteri di iscrizione nello stato patrimoniale dei beni di proprietà degli Enti locali (ivi inclusi gli impianti di distribuzione del gas) restano disciplinati dalle norme di contabilità pubblica e che tali disposizioni tendono a privilegiare il criterio del costo storico, da rettificare solo nel caso di eventi che determinino un decremento effettivo del valore del bene" (Corte dei Conti - Sezione Regionale di Controllo dell'Abruzzo – Parere 1° dicembre 2016 n. 234/2016).*

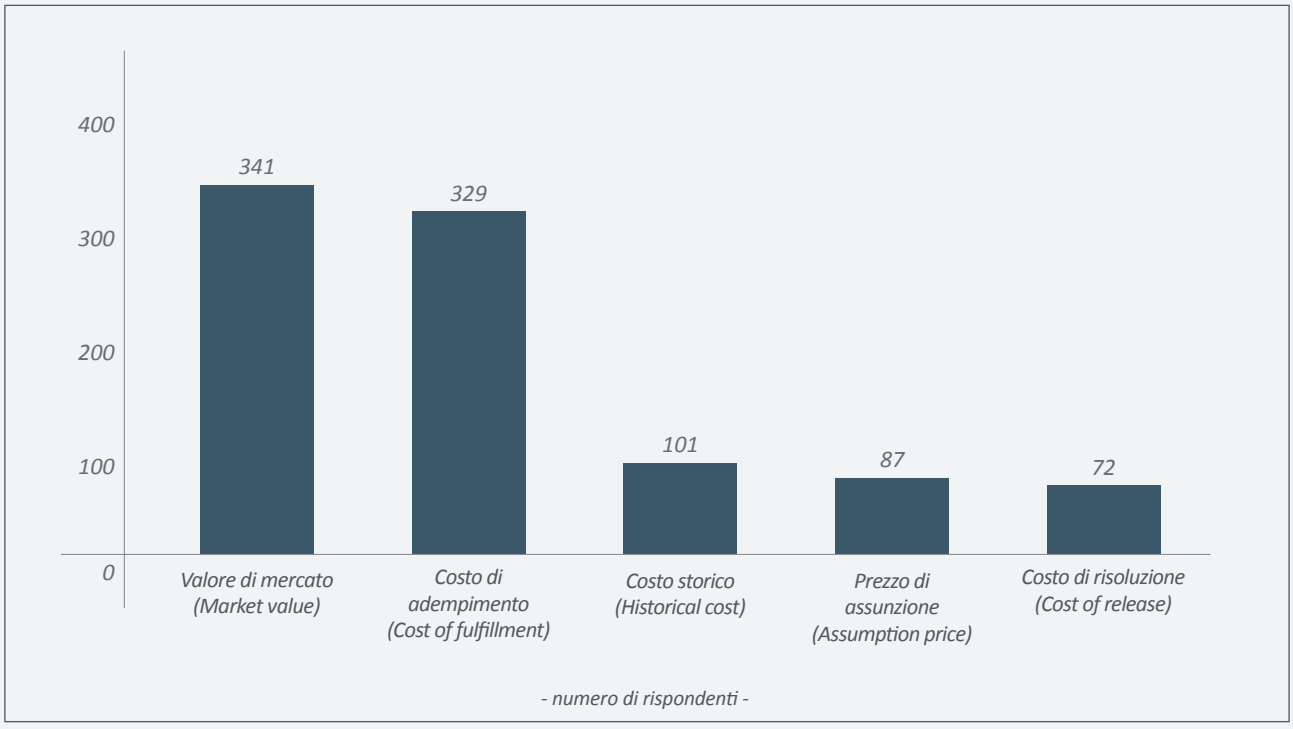
Le evidenze, che portano a concludere per una netta preferenza per il valore di mercato quale base di valutazione più idonea di un asset pubblico, vanno comunque lette nella consapevolezza della maggiore diffusione che tale configurazione di valore corrente ha, nella attuale prassi, rispetto alle altre pur indicate nella domanda: costo di sostituzione, valore d'uso e prezzo netto di vendita.

Figura 18 -Il parere dei revisori sul criterio di valutazione più idoneo per un asset pubblico



I revisori sembrano ritenere che anche in sede di valutazione delle passività il valore di mercato sia il più rilevante. Tra tutte le possibili configurazioni elencate anche nella Conceptual Framework dell'IPSASB, il valore di mercato è stato indicato come la migliore base di misurazione possibile delle passività dai revisori che hanno risposto a tale domanda.

Figura 19 -Il parere dei revisori sul criterio di valutazione più idoneo per una liability pubblica



I Rischi Connessi All'uso Di Dati Accrual In Ambito Pubblico

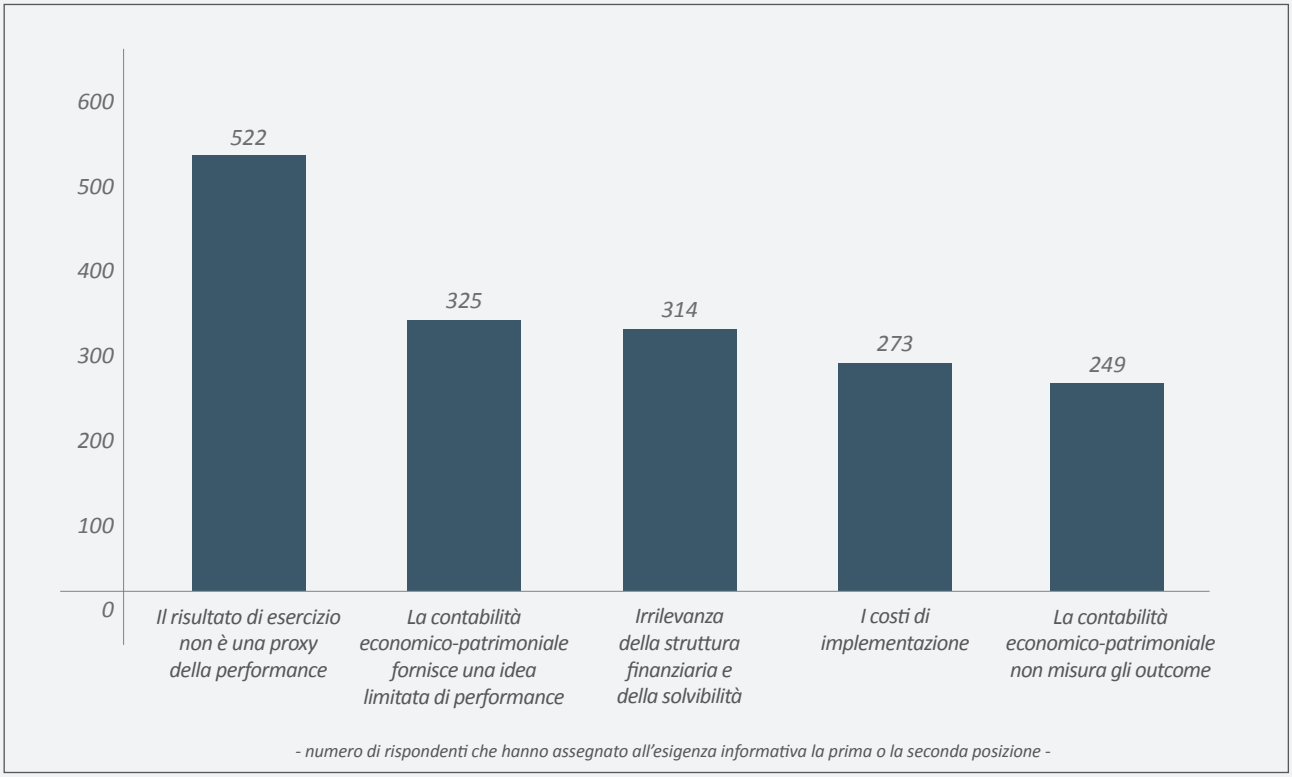
Nonostante l'ampio riconoscimento dei suoi vantaggi, non mancano elementi di criticità connessi alla adozione del sistema di contabilità economico-patrimoniale nell'ambito del settore pubblico. Altissimi sono infatti i rischi connessi a forme di trasferimento acritico delle logiche e degli strumenti propri delle imprese private orientate al profitto (Carnegie, Wolnizer, 1999; Guthrie, 1998; Christiaens, 1999; Ellwood, 2001), così come estremamente dannose possono essere le conseguenze di una facile cessione alla illusione di poter utilizzare la semplicità comunicativa del risultato economico di esercizio per tentare di misurare "in modo semplicistico e sintetico" il complesso fenomeno della performance degli enti pubblici. Muovendo dall'analisi della letteratura (Tabella 7), si è sottoposta ai revisori una lista delle principali criticità tradizionalmente imputate all'applicazione della contabilità economico-patrimoniale in ambito pubblico e si è chiesto loro di procedere ad una elencazione in ordine di priorità (D.12).

Le Principali Criticita' Derivabili Dall'implementazione Dell'accrual Accounting	
Criticità	**Principali Riferimenti**
Il risultato di esercizio derivante dal Conto Economico non rappresenta una misura di performance rilevante per il settore pubblico	*Ma & Matews (1993); Micalleff, Sutcliffe & Doughty (1994); Sutcliffe (1985); Walker (1990); Aiken- Capitanio (1995); Guthrie (1998); Canergie & Wolnizer (1999); Carlin (2000); Ellewood (2001); Anessi Pessina & Steccolini (2007)*
In ambito pubblico, la struttura finanziaria e la solvibilità di un ente non sono da considerarsi aspetti rilevanti	*Guthrie (1998); Anessi Pessina & Steccolini (2007)*
La contabilità economico-patrimoniale non è in gradi di misurare gli outcome	*Ma & Matews (1993); Guthrie & Johnson (1994); Montesinos, Pina & Vela (1995); Guthrie (1998); Monsen & Näsi (1998; 2000); Monsen (2002); Anessi Pessina & Steccolini (2007)*
La contabilità economico-patrimoniale fornisce una idea limitata di performance, focalizzandosi sul costo dei servizi e sulla loro efficienza	*Anessi Pessina & Steccolini (2007)*
I costi di implementazione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale (formazione del personale; revisione del software; revisione della struttura organizzativa dell'ente; etc…) son ben superiori ai relativi benefici	*Mautz (1998); Newberry (1995); Micallef & Peirson (1997); Guthrie (1998); Canergie & Wolnizer (1999); Christiaens (1999); Anthony (2000); Barton (2000); Christiaens & De Wielemaker (2003); Hodges & Mellett (2003); Paulsson (2006); Wynne (2007); FMI (2016)*

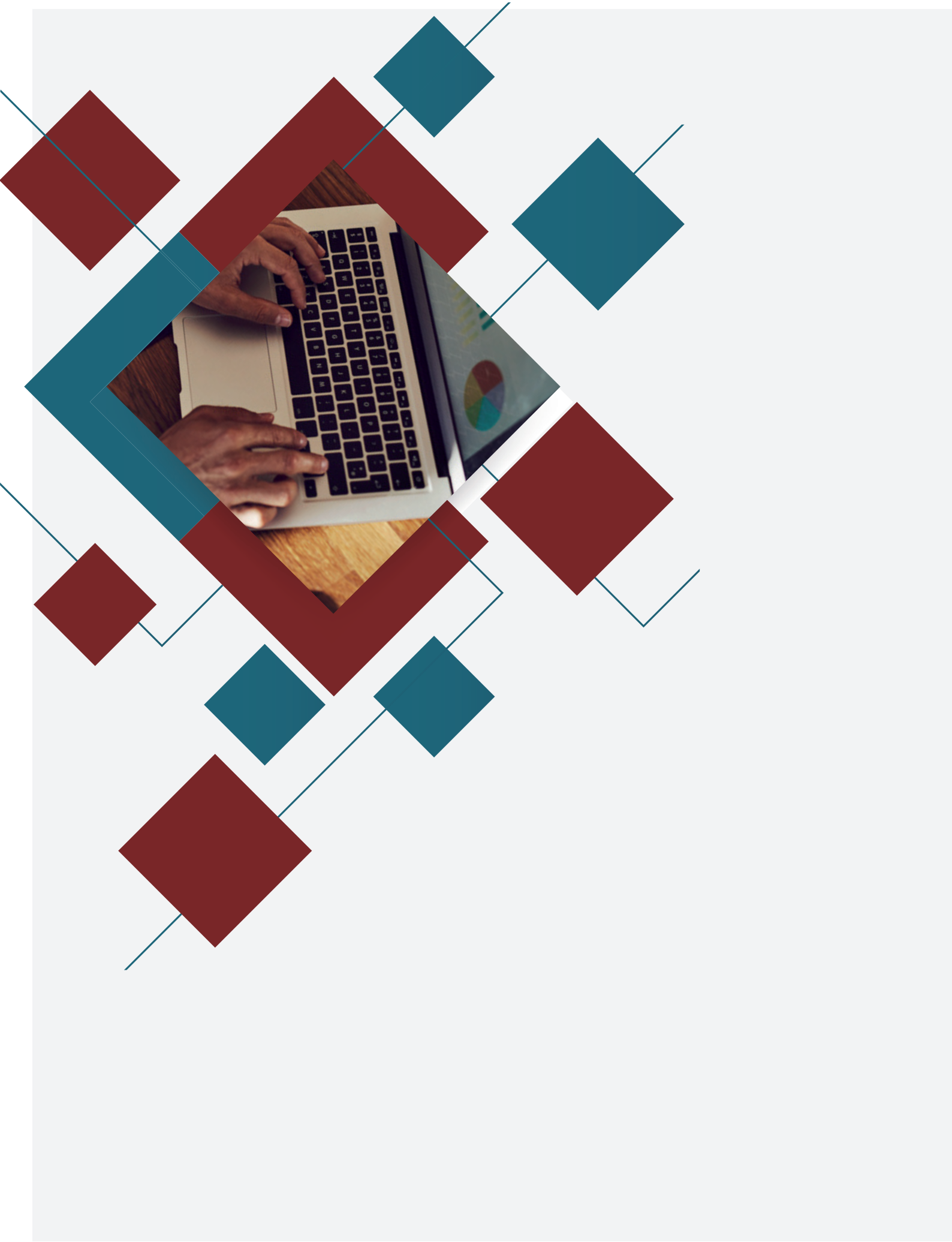
Tabella 7

I risultati ottenuti riconoscono nel rischio di un uso acritico del risultato economico il principale pericolo derivante dalla implementazione della contabilità economico-patrimoniale. Al netto di tale deciso orientamento, non emerge poi la possibilità di individuare un ordine di priorità tra le altre criticità.

Figura 20 - Il parere dei revisori sulle criticità derivabili dall'implementazione di una contabilità economico-patrimoniale



Conclusioni e Riferimenti



Conclusioni

La ricerca si è posta l'obiettivo di contribuire al mai concluso dibattito sugli effetti che l'adozione di un sistema contabile a base accrual può avere sulla qualità dei bilanci degli enti pubblici.

Rispetto ai numerosi studi già presenti sul tema, questa analisi si distingue in quanto basa la valutazione della qualità del bilancio sulla opinione di una particolarissima categoria di utilizzatori: i revisori dei conti degli enti locali italiani. Questi professionisti, che hanno ed hanno avuto un ruolo centrale nel processo di produzione di un bilancio che è ancora fortemente ancorato al sistema di cassa, presentano la particolarità di vantare dirette esperienze lavorative anche in entità che già da anni operano in pieno regime accrual. La ricerca ha, infatti, dimostrato che oltre il 60% dei partecipanti al questionario è attivo sia nella funzione di revisore di un comune che in quella di revisore o componente del collegio sindacale di entità operanti in regime esclusivo di contabilità economica e che oltre il 90% ritiene di avere una conoscenza medio alta di tale contabilità.

Secondo i 1291 partecipanti all'indagine la riforma che di recente ha interessato il sistema contabile dei comuni italiani – D.Lgs 118 del 2011 - ha aumentato la capacità del bilancio di raggiungere i principali obiettivi informativi tradizionalmente assegnatigli (valutazione piani e programmi, valutazione andamento economico-finanziario, rappresentazione solvibilità, rappresentazione solidità) ed ha generato un apprezzabile miglioramento di tutte le principali caratteristiche qualitative dell'informazione contabile: comparabilità, verificabilità, comprensibilità, rappresentazione fedele, significatività, tempestività.

I revisori ritengono, tuttavia, che il percorso di miglioramento della contabilità pubblica non si sia completato. La larghissima maggioranza degli intervistati ritiene che una più decisa evoluzione in senso accrual potrà comportare un ulteriore e significativo miglioramento della qualità del bilancio dei comuni. In particolare, i revisori ritengono che l'adozione di un modello contabile analogo a quello delle società di capitali, nel quale la contabilità economica non sia più relegata ad un ruolo meramente informativo ma si ponga al centro dell'intero sistema, potrà determinare un deciso incremento della capacità del bilancio di rappresentare in modo fedele l'andamento economico e finanziario dell'ente pubblico favorendo, al contempo, il miglioramento della comparabilità e la comprensibilità delle informazioni contabili. Si tratta di una posizione particolarmente rilevante, proprio perché espressa da chi non solo ha un ruolo centrale nel sistema della contabilità pubblica, ma ha anche una diretta ed applicata conoscenza del sistema accrual. La opinione dei revisori degli enti locali italiani non è quindi il frutto dell'influenza della moda del momento, come purtroppo spesso può accadere in presenza di fenomeni ampiamente dibattuti, ma è una opinione maturata nel corso di una diretta esperienza lavorativa, nel corso della quale i revisori legano all'affidabilità dei dati contabili sottoposti alla loro attenzione importanti responsabilità personali, sia sul piano patrimoniale che, nei casi peggiori, anche su quello penale.

Né i revisori degli enti locali si dimostrano spaventati dalle sfide che la prospettiva di una piena adozione della contabilità economico-patrimoniale propone sul tema della misurazione delle attività e delle passività non finanziaria. Essi, anzi, dimostrano un approccio decisamente innovativo e dichiarano, a larga maggioranza, di preferire l'abbandono di sistemi di misurazione tradizionali basati sul costo storico in favore dei più rilevanti, seppure più complessi, sistemi basati sull'adozione dei valori correnti.
Non mancano ovviamente le preoccupazioni. A parte il pieno riconoscimento delle difficoltà operative insite nel trattamento contabile di alcune voci tipiche del bilancio accrual, i revisori evidenziano, in particolare, i rischi connessi al pericolo che si cada nella tentazione di confinare nella immediatezza della antinomia utile-perdita, la valutazione della complessa performance delle entità pubbliche.
In definitiva, dalla ricerca emerge un apprezzamento per gli esiti della recente riforma introdotta dal D.Lgs 118 del 2011 ma, con altrettanta chiarezza, emerge un invito a proseguire lungo la strada della prevalenza dell'accrual accounting nel settore pubblico come da anni indicato dall'IPSASB, e di recente deciso anche dalla Unione Europea con il progetto EPSAS. Un invito, la cui portata è particolarmente rilevante in quanto proviene da una categoria che è certamente tra le più esposte alle conseguenze degli aggravi operativi che deriverebbero dalla implementazione di un'ulteriore modifica ad un modello contabile già di recente riformato. Evidentemente i revisori degli enti locali ritengono che gli oneri di una piena introduzione della accrual accounting in ambito pubblico valgono interamente i benefici che se ne possono derivare.

Riferimenti

Aiken, M., & Capitanio, C. (1995). Accrual accounting valuations and accountability in government: A potentially pernicious union. Australian Journal of Public Administration, 54(4), 564-576.

Anessi Pessina, E., & Steccolini, I. (2007). Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments. Financial Accountability & Management, 23(2), 113-131.

Anessi Pessina, E. (2014). L'evoluzione dei sistemi contabili pubblici: aspetti critici nella prospettiva aziendale. EGEA.

Andriani, Y., Kober, R., & Ng, J. (2010). Decision usefulness of cash and accrual information: Public sector managers' perceptions. Australian Accounting Review, 20(2), 144-153.

Athukorala, S. L., & Reid, B. (2003). Accrual budgeting and accounting in government and its relevance for developing member countries, Asian Development Bank. http://hdl.handle.net/11540/5447."

Ball, I., Dale, T., Eggers, W. D., & Sacco, J. (2000). Reforming Financial Management in the Public Sector. Lessons US Officials Can Learn from New Zealand.

Barton, A. D. (2000). Accounting for public heritage facilities–assets or liabilities of the government?. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 13(2), 219-236.

Barton, A. (2009). The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia. Abacus, 45(2), 221-248.

Bergmann, A. (2012). The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: evidence from Switzerland. Public Money & Management, 32(1), 15-20.

Biffignandi, S., & Pratesi, M. (2000). Le indagini via internet sulle imprese: aspetti metodologici e un'analisi dei rispondenti. Tecnologie informatiche e fonti amministrative nella produzione di dati", C. Filippucci (ed.), Franco Angeli, Milano

Blöndal, J. R. (2004). Issues in accrual budgeting. OECD Journal on Budgeting, 4(1), 103-119.

Brusca, I., & Condor, V. (2002). Towards the harmonisation of local accounting systems in the international context. Financial Accountability & Management, 18(2), 129-162.

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, 4, 591-614.

Capalbo, F. (2012). Il contrasto tra accountability pubblica e rendicontazione in stile privatistico nelle società partecipate dalle pubbliche amministrazioni in F. Capalbo (a cura di), L'applicazione della contabilità economica nel settore pubblico: aspettative, risultati e criticità. Giappichelli Editore.

Caperchione, E. (2003). Local government accounting system reform in Italy: a critical analysis. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 15(1), 110.

Carlin, T. M. (2000). Measurement challenges and consequences in the Australian public sector. Australian Accounting Review, 10(21), 63-72.

Carlin, T. M. (2005). Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. Financial Accountability & Management, 21(3), 309-336.

Carnegie, G., & Wolnizer, P. (1999). Unravelling the rhetoric about the financial reporting of public collections as assets. Australian Accounting Review, 9(17), 16-21.

Christiaens, J. (1999). Financial accounting reform in Flemish municipalities: an empirical investigation. Financial Accountability & Management, 15(1), 21-40.

Christiaens, J., & Wielemaker, E. D. (2003). Financial accounting reform in Flemish universities: an empirical study of the implementation. Financial Accountability & Management, 19(2), 185-204.

Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. International Review of Administrative Sciences, 76(3), 537-554.

CICA (2006) Accounting for Tangible Capital Assetm principal Author Terry Chrisites, The Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto

Clark-Lewis, M. (1996). Government accrual reports: are they better than cash?. Australian Journal of Public Administration, 55(1), 86-87.

Cohen, S., & Karatzimas, S. (2017). Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash to modified cash. Meditari Accountancy Research, 25(1), 95-113.

Commissione Europea (2013). Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States. The suitability of IPSAS for the Member States. Report from the Commission to the Council and the European Parliament, Bruxelles,

Corte dei Conti (2016). Deliberazione della Sezione Regionale di Controllo dell'Abruzzo n. 234/2016.

Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. Journal of accounting and economics, 50(2), 344-401

De Matteis, F., & Preite, D. (2005). La contabilità economico-patrimoniale negli enti locali: l'esperienza dei piccoli comuni leccesi. Azienda pubblica, 4, 647-664.

Ellwood, S. (2001). Accruals accounting approaches in the UK public sector: diversity and convergence. International Comparative Issues in Government Accounting: The Similarities and Differences between Central Government Accounting and Local Government Accounting within or between Countries, 213-232.

Eurostat (2017). Guidance for the first time implementation of accrual accounting. IFAC.

FEE (2007). Discussion Paper. Accrual Accounting in the Public Sector, Federation des Experts Comptables Europeéns, Bruxelles

FEE (2016). Accrual accounting: a key step toward better public finances, Briefing paper, Federation des Experts Comptables Europeéns, Bruxelles

Fondo Monetario Internazionale (2016). Implementing Accrual Accounting in the Public Sector, Settembre 2016

Guthrie, J., & Johnson, M. (1994). Commercialisation of the public sector: why, how and for what? A prospective view. Governance and economic efficiency, 87-108

Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector–rhetoric or reality. Financial accountability & management, 14(1), 1-19.

Guthrie, J., Olson, O., & Humphrey, C. (1999). Debating developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward. Financial Accountability & Management, 15(3-4), 209-228.

Guthrie, J., Humphrey, C., Jones, L. R., & Olson, O. (Eds.). (2005). International public financial management reform: progress, contradictions, and challenges. IAP.

Heath, L. C., & Rosenfield, P. (1989). Solvency: The forgotten half of financial reporting. Journal of Accountancy (pre-1986), 147(000001), 48.

Hyndman, N., & Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. Management Accounting Research, 22(1), 36-45.

Hood, C. (1995). The "New Public Management" in the 1980s: variations on a theme Accounting, Organizations and Society., 20(2), 93-109

Hodges, R., & Mellett, H. (2003). Reporting public sector financial results. Public Management Review, 5(1), 99-113.

Hodges, R. (2016). New development: The conundrum of fair value measurement—evidence from the UK FRAB. Public Money & Management, 36(3), 227-230.

IFAC (2000), Governmental Financial Reporting, Issues and Practice, International Federation of Accountants, New York

IFAC (2002), Occasional paper. Resource Accounting – Framework for Accounting standard Setting in the UK Central Government Sector, International Federation of Accountants, New York

Jones, D. B., Scott, R. B., Kimbro, L., & Ingram, R. W. (1985). The needs of users of governmental financial reports. Governmental Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation.

Johnson, L. T., & Storey, R. K. (1982). Recognition in financial statements: Underlying concepts and practical conventions. Financial Accounting Standards.

Lapsley, I. (1999). Accounting and the new public management: instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity?. Financial Accountability & Management, 15(3-4), 201-207.

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

Liguori, M., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2012). Some like it non-financial... Politicians' and managers' views on the importance of performance information. Public Management Review, 14(7), 903-922.

Ma, R., & Mathews, R. (1992). What's wrong with ED 55?". In Financial Forum (Vol. 1, No. 4, p. 5).

Mautz, R. K. (1988). Monuments, mistakes and opportunities. Accounting Horizons, 2(2), 123-128.

Mellor, T. (1996). Why governments should produce balance sheets. Australian Journal of Public Administration, 55(1), 78-81.

Micallef, F., Sutcliffe, P., & Doughty, P. (1994). Financial reporting by governments. Australian Accounting Research Foundation.

Micallef, F., & Peirson, G. (1997). Financial reporting of cultural, heritage, scientific and community collections. Australian Accounting Review, 7(13), 31-37.

Monsen, N., & Nasi, S. (1998). The contingency model of governmental accounting innovations: a discussion. European Accounting Review, 7(2), 275-288.

Monsen, N., & Näsi, S. (2000). Is accrual accounting appropriate for governmental organizations. In EIASM Conference (Zaragoza).

Montesinos, V., Pina, V., & Vela, J. M. (1995). Comparative analysis of governmental accounting systems in OECD countries: An empirical approach. International research in public sector accounting, reporting and auditing, 161-84.

Newberry, S. M. (1995). Accounting for Contributed Services: The FASB's Conceptual Confusion. Financial Accountability & Management, 11(3), 241-258.

Olson, O. et al. (1998), 'International Experiences with ''New'' Public Financial Management (NPFM) Reforms: New World? Small World? Better World?', in O. Olson et al. (eds.), Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management (Capelen Akademisk Forlag As, Oslo)

Osservatorio per la Finanza degli Enti Locali (2008). Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali. Ministero dell'interno Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali Direzione Centrale Della Finanza Locale.

Osservatorio per la Finanza degli Enti Locali & Università di Cagliari (2009). La Contabilità Dei Comuni Italiani alla Vigilia della Riforma Federale. Indagine sul grado di attuazione del modello informativo/contabile e di controllo previsto dal TUEL. Ministero dell'Interno.

Paulsson, G. (2006). Accrual accounting in the public sector: experiences from the central government in Sweden. Financial Accountability & Management, 22(1), 47-62.

Pina, V., & Torres, L. (2003). Reshaping public sector accounting: an international comparative view. Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration, 20(4), 334-350.

PWC (2015). Towards a new era in government accounting and reporting. PwC Global survey on accounting and reporting by central governments 2nd edition http://www.pwc.com/rw/en/assets/pdf/second-edition-global-survey-government.pdf

Reginato, E. (2010). Norme e prassi contabili negli enti locali italiani: un approccio istituzionale. Azienda pubblica, 23(1), 131-155.

Rogoff K., (1990) "Equilibrium political budget cycles", American Economic Review, vol. 80, pp. 21-36

Sinclair, A. (1995). The chameleon of accountability: Forms and discourses. Accounting, organizations and Society, 20(2-3), 219-237.

Steccolini, I. (2004). Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments. Financial Accountability & Management, 20(3), 327-350.

Steccolini, I. (2012). L'esperienza della contabilità economico-patrimoniale negli enti locali italiani: dal fallimento ad una proposta alternativa in (a cura di) F. Capalbo. L'applicazione della contabilità economico nel settore pubblico: aspettative, risultati e criticità. Giappichelli.

Sutcliffe, P., (1985). Accounting Theory Monograph No. 5, Financial Reporting in the Public Sector, Australian Accounting Research Foundation.

Walker R. (1990) Should There be Common Reporting Standards for the Public and Private Sectors?, in Guthrie J.-Parker L.-Shand D. (a cura di), The Public Sector: Contemporary Readings in Accounting and Auditing, Harcourt Brace Jovanovich, 1990.

Wynne, A. (2007). Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting. Public Fund Digest, 6(1), 25-39.

Consiglio Nazionale dei
Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Piazza della Repubblica n. 59 - 00185 - Roma

CF e P.Iva 09758941000 - info@commercialisti.it

consiglio.nazionale@pec.commercialisti.it - www.cndcec.it